

Treuhandexpertenkurs

Umstrukturierungen Teil 3

(Umstrukturierungen Juristische Personen)

[Fusionen / Spaltungen / Ausgliederungen / Vermögensübertragungen]

Fälle

20. Mai 2008

Christoph Nef, lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte

Tax Advisors & Associates AG, Gartenstrasse 25, CH-8002 Zürich

Tel +41 (0)44 208 10 10; Fax + 41 (0)44 208 10 20

christoph.nef@taxadvisors.ch; www.taxadvisors.ch

Inhaltsverzeichnis

1.	Fall 1: Absorption: Mutter übernimmt Tochter mit Aktiven und Passiven	4
1.1	Variante I Anschaffungswert entspricht dem Buchwert.....	4
1.2	Variante II Anschaffungswert ist höher als der Buchwert.....	4
1.3	Variante III Anschaffungswert ist tiefer als Buchwert	4
2.	Fall 2: Abspaltung einer Schwestergesellschaft.....	5
2.1	Aufgabenstellung 2.1.....	6
2.2	Nachbearbeitung: Aufgabenstellung 2.2.....	8
3.	Fall 3: Gründung einer Tochtergesellschaft.....	10
3.1	Aufgabenstellung 3.1.....	11
3.2	Nachbearbeitung: Aufgabenstellung 3.2.....	13

Generelle Bemerkungen

Die Lösungsansätze berücksichtigen die Judikatur und Gesetzgebung bis Ende 2007 (die Unternehmensteuerreform II ist noch nicht berücksichtigt).

Im Einzelnen behandelt werden die direkte Bundessteuer, die kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern (nur im Rahmen des StHG), die Grundsteuern (grundsätzlich nur im Rahmen des StHG, sowie vereinzelt im Rahmen kantonaler Grundstückgewinnsteuerordnungen), die Verrechnungssteuer, die eidg. Stempelabgaben und die Mehrwertsteuer. Auf die Sozialabgaben wird nur vereinzelt eingegangen.

Am 1. Juli 2004 ist das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 (SR 221.301) über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) in Kraft getreten. Das Fusionsgesetz regelt die zivilrechtlichen Möglichkeiten und Erfordernisse sowie die steuerrechtlichen Folgen von Umstrukturierungen auf der Unternehmensebene. Während die steuerrechtlichen Bestimmungen dieses Gesetzes für die direkte Bundessteuer sofort in Kraft traten, räumt Art. 72e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) den Kantonen eine Frist von drei Jahren ein, um ihr Steuergesetz an das Fusionsgesetz anzupassen (1. Juli 2007, bzw. betreffend die Handänderungssteuern 1. Juli 2009). Es ist deshalb auf kantonaler Ebene zu prüfen, welche Umstrukturierungen auf Grund der geltenden Bestimmungen der kantonalen Steuergesetze steuerneutral durchgeführt werden können.

Literatur

- Kreisschreiben Nr. 5, 1. Juni 2004: „Umstrukturierungen“
- Zusammenfassung Umstrukturierungen

1. Fall 1: Absorption: Mutter übernimmt Tochter mit Aktiven und Passiven

Die A AG ist zu 100 Prozent an der B AG beteiligt. Die Bilanzen der beiden Gesellschaften präsentieren sich wie folgt:

Text	A AG		B AG	
Aktiven				
Umlaufvermögen	4'600'000		2'800'000	
Übriges Anlagevermögen	6'200'000		4'400'000	
Immobilien	3'400'000		2'300'000	
Beteiligung BAG	2'000'000			
Fremdkapital				
Bank Darlehen		9'000'000		5'180'000
Aktienkapital		2'400'000		1'200'000
Reserven		4'800'000		3'120'000
Total	16'200'000	16'200'000	9'500'000	9'500'000
Aktien				
Anzahl		4'800 Stk.		6'000 Stk.
Nominalwert		500		200
Bilanzwert		1'500		720
Innerer Wert		2'190		750

1.1 Variante I Anschaffungswert entspricht dem Buchwert

Es ist beabsichtigt, die B AG im Rahmen einer Absorption zu übernehmen.
Die A AG hat die Beteiligung an der B AG im Jahr 1998 für Fr. 2'000'000 erworben.

Frage

Wie erfolgt die Besteuerung des Fusionsgewinns?

1.2 Variante II Anschaffungswert ist höher als der Buchwert

Es ist beabsichtigt, die B AG im Rahmen einer Absorption zu übernehmen.
Die A AG hat die Beteiligung an der B AG seinerzeit für Fr. 3'000'000 erworben.

Frage

Wie erfolgt die Besteuerung des Fusionsgewinns?

1.3 Variante III Anschaffungswert ist tiefer als Buchwert

Es ist beabsichtigt, die B AG im Rahmen einer Absorption zu übernehmen.
Die A AG hat die Beteiligung an der B AG seinerzeit für Fr. 1'000'000 erworben.
Ende 1997 ist eine Aufwertung von 1'000'000 vorgenommen worden?

Frage

Wie erfolgt die Besteuerung des Fusionsgewinns?

2. Fall 2: Abspaltung einer Schwestergesellschaft

Die Keller AG ist ein in der Baubranche tätiges Unternehmen, welches im Wesentlichen drei Bereiche umfasst:

- die eigentliche Bautätigkeit
- der Baumaterialbereich
- die Immobilienverwaltung

Die Gesellschaft hat ihren Sitz im Kanton Aargau. Aktionäre der Gesellschaft sind Hans Keller (Wohnsitz Zürich) zu 72%, sein Bruder Peter zu 20% und die Erbgemeinschaft Keller (diverse Kantone) zu 8%.

Im Hinblick auf die Nachfolgeplanung ist beabsichtigt, die einzelnen Bereiche zu verselbständigen und die Besitzverhältnisse neu zu strukturieren. Peter Keller ist nicht aktiv in der Gesellschaft tätig und wohnt seit 10 Jahren im Ausland. Seine beiden Kinder sind an der Führung des Betriebes nicht interessiert.

Die Bilanz der Keller AG lässt sich zusammengefasst wie folgt darstellen:

Bilanz KELLER AG				
(in tausend Franken)				
Umlaufvermögen	6'000	4'800	Kurz. Fremdkapital	
-Baubereich	1'500		- Baubereich	2'400
-Baumaterial	3'700		- Baumaterial	1'800
-Immobilien	800		- Immobilien	600
Bew. Anlagevermögen	13'000	24'000	Langf. Fremdkapital	
-Baubereich	8'000		- Baubereich	6'000
-Baumaterial	4'000		- Baumaterial	3'000
-Immobilien	1'000		- Immobilien	15'000
Immobilien	25'000	15'200	Aktienkapital	2'000
-Betriebsgebäude	4'000		Ges. Reserven	400
-Baumaterial	1'000		Offene Reserven	12'000
- Immobilien	20'000		Gewinnvortrag	800
Total	44'000	44'000	Total	
<i>Unternehmenswert (Gutachten von einer unabhängigen Drittgesehschaft)</i>				
	<i>- Baubereich</i>	<i>15'000</i>		
	<i>- Baumaterial</i>	<i>20'000</i>		
	<i>- Immobilien</i>	<i>30'000</i>		

2.1 Aufgabenstellung 2.1

Der Baumaterialbereich soll verselbständigt werden. Die BKS, eine börsennotierte Gesellschaft, ist an diesem Bereich interessiert. Es ist deshalb geplant, in einem ersten Schritt eine neue Gesellschaft zu gründen, die Baumaterial AG (eine Schwestergesellschaft). Das AK der Gesellschaft soll Fr. 500'000.- betragen. An dieser Gesellschaft sollen die bisherigen Aktionäre in gleichem Umfang wie bisher beteiligt sein.

Fragen

1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen sind bei der Gründung der Schwestergesellschaft, der Baumaterial AG zu beachten?
2. Welche gesetzlichen Bestimmungen sind für
 - die direkten Steuern
 - die Verrechnungssteuer
 - die Emissionsabgabe
 - die Umsatzabgabe
 - die Grundstückgewinnsteuer
 - die Mehrwertsteuer
 zu beachten?
3. Die Aktiven und Passiven des Bereichs Baumaterial sind auf die neu gegründete Gesellschaft zu übertragen. Bilden Sie die entsprechenden Buchungssätze aus Sicht der Keller AG und aus Sicht der Baumaterial AG.
4. Es ist die Eingangsbilanz der neu gegründeten Baumaterial AG darzustellen.

Bilanz BAUMATERIAL AG (in tausend Franken)			
Umlaufvermögen -Baumaterial Bew. Anlagevermögen -Baumaterial Immobilien -Baumaterial Total	_____ =====	_____ =====	Kurz. Fremdkapital - Baumaterial Langfr. Fremdkapital - Baumaterial Aktienkapital Offene Reserven Total

5. Es ist die Bilanz der Keller AG nach der Abspaltung des Baumaterialbereichs darzustellen.

Bilanz Keller AG		(in tausend Franken)	
Umlaufvermögen -Baubereich -Immobilien Bew. Anlagevermögen -Baubereich -Immobilien Immobilien -Betriebsgebäude - Immobilien			Kurz. Fremdkapital - Baubereich - Immobilien Langf. Fremdkapital - Baubereich - Immobilien Aktienkapital Ges. Reserven Offene Reserven Gewinnvortrag
Total	_____ =====	_____ =====	Total

6. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen für die involvierten Partner (Aktionäre der Keller AG, Keller AG sowie Baumaterial AG) aus der vorgenommenen Abspaltung für die
- direkten Steuern
 - die Verrechnungssteuer
 - die Emissionsabgabe
 - die Grundstückgewinnsteuer
 - die Mehrwertsteuer
7. Die Beteiligungsrechte der Baumaterial AG werden unmittelbar nach der Abspaltung an die BKS verkauft. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen auf der Stufe der Baumaterial AG?
8. Welches sind allenfalls die Steuerfolgen für die drei Aktionäre?
9. Die Baumaterial AG wird unmittelbar nach der Abspaltung der BKS fusioniert. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen auf der Stufe der Baumaterial AG sowie der Keller AG?
10. Welches sind allenfalls die Steuerfolgen für die drei Aktionäre?

2.2 Nachbearbeitung: Aufgabenstellung 2.2

Es ist beabsichtigt die beiden Bereiche Bau und Baumaterial zu verselbständigen. Die Liegenschaften sollen in der bisherigen Keller AG zurückbleiben und den beiden neu gegründeten Schwestergesellschaften (Bau AG sowie Baumaterial AG) zur Verfügung gestellt werden. Die Beteiligungsverhältnisse sollen nach der Umstrukturierung wie folgt aussehen:

Keller AG	Hans Keller	51%
	Peter Keller	45%
	Erbengemeinschaft	4%
Bau AG	Hans Keller	100%
Baumaterial AG	Hans Keller	100%

Fragen

1. Wie sehen die Bilanzen der drei Gesellschaften (Keller AG, Bau AG, Baumaterial AG) nach der Abspaltung aus, wenn die beiden neu gegründeten Gesellschaften je ein Aktienkapital von Fr. 500'000.- haben?

Bilanz KELLER AG (in tausend Franken)			
Umlaufvermögen - Immobilien Bew. Anlagevermögen - Immobilien Immobilien - Baubereich - Baumaterial - Immobilien Total	_____ =====	_____ =====	Kurz. Fremdkapital - Immobilien Langf. Fremdkapital - Baubereich - Baumaterial - Immobilien Aktienkapital Offene Reserven Gewinnvortrag Total

Bilanz BAUMATERIAL AG (in tausend Franken)			
Umlaufvermögen -Baumaterial Bew. Anlagevermögen -Baumaterial			Kurz. Fremdkapital - Baumaterial Langf. Fremdkapital Aktienkapital Offene Reserven
Total	_____	_____	Total
	=====	=====	

Bilanz Bau AG (in tausend Franken)			
Umlaufvermögen -Baubereich Bew. Anlagevermögen -Baubereich			Kurz. Fremdkapital - Baubereich Langf. Fremdkapital Aktienkapital Offene Reserven
Total	_____	_____	Total
	=====	=====	

2. Welche besonderen Probleme stellen sich im Fall der Verselbständigung der Liegenschaften?
3. Welches sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer echten Unternehmensteilung?
4. Welche steuerrechtlichen Probleme ergeben sich, wenn die Voraussetzungen nach DBG 61 nicht erfüllt sind?

3. Fall 3: Gründung einer Tochtergesellschaft

Die Keller AG ist ein in der Baubranche tätiges Unternehmen, welches im Wesentlichen drei Bereiche umfasst:

- die eigentliche Bautätigkeit
- der Baumaterialbereich
- die Immobilienverwaltung

Die Gesellschaft hat ihren Sitz im Kanton Aargau. Aktionäre der Gesellschaft sind Hans Keller zu 72%, sein Bruder Peter zu 20% und die Erbengemeinschaft Keller zu 8%.

Im Hinblick auf die Nachfolgeplanung ist beabsichtigt, die einzelnen Bereiche zu verselbständigen und die Beteiligungsverhältnisse neu zu strukturieren. Peter Keller ist nicht in der Gesellschaft aktiv tätig und wohnt seit 10 Jahren im Ausland. Seine beiden Kinder sind an der Führung des Betriebes nicht interessiert.

Die Bilanz der Keller AG lässt sich zusammengefasst wie folgt darstellen:

Bilanz KELLER AG (in tausend Franken)				
Umlaufvermögen	6'000	4'800	Kurz. Fremdkapital	
-Baubereich	1'500		- Baubereich	2'400
-Baumaterial	3'700		- Baumaterial	1'800
-Immobilien	800		- Immobilien	600
Bew. Anlagevermögen	13'000	24'000	Langf. Fremdkapital	
-Baubereich	8'000		- Baubereich	6'000
-Baumaterial	4'000		- Baumaterial	3'000
-Immobilien	1'000		- Immobilien	15'000
Immobilien	25'000	15'200	Aktienkapital	2'000
-Betriebsgebäude	4'000		Ges. Reserven	400
-Baumaterial	1'000		Offene Reserven	12'000
- Immobilien	20'000		Gewinnvortrag	800
Total	<u><u>44'000</u></u>	<u><u>44'000</u></u>	Total	
<i>Unternehmenswert (Gutachten von einer unabhängigen Drittgeseellschaft)</i>				
			- Baubereich	15'000
			- Baumaterial	20'000
			- Immobilien	30'000

3.1 Aufgabenstellung 3.1

Es ist beabsichtigt, die Bereiche: Bau, Baumaterial und Immobilien in drei Tochtergesellschaften (die Bau AG, die Baumaterial AG sowie die Immobilien AG) zu verselbständigen. Die neu gegründeten Aktiengesellschaften sollen je ein Aktienkapital von Fr. 500'000.- haben.

Fragen

1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen gelten für die Gründung einer Tochtergesellschaft nach dem Fusionsgesetz?
2. Welche steuerrechtlichen Bestimmungen sind bei der Gründung einer Tochtergesellschaft aus Sicht
 - der direkten Steuern
 - der Verrechnungssteuer
 - der Emissionsabgabe
 - der Grundstückgewinnsteuer
 zu beachten?
3. Welches sind die buchhalterischen Massnahmen bei der Keller AG und den drei neu gegründeten Tochtergesellschaften (Bau AG, Baumaterial AG sowie Immobilien AG)?
4. Wie sieht die Bilanz der Keller AG nach der Umstrukturierung aus?

Bilanz KELLER AG	
(in tausend Franken)	
Umlaufvermögen - Immobilien Bew. Anlagevermögen	Kurz. Fremdkapital - Immobilien Langf. Fremdkapital -
Beteiligungen - Bau AG - Baumaterial - Immobilien AG	Aktienkapital Offene Reserven Gewinnvortrag
Total _____ =	Total _____ =

5. Wie sehen die Bilanzen der drei neu gegründeten Tochtergesellschaften aus?

Bilanz Baumaterial AG (in tausend Franken)			
Umlaufvermögen -Baumaterial Bew. Anlagevermögen -Baumaterial			Kurz. Fremdkapital - Baumaterial Langf. Fremdkapital Aktienkapital Offene Reserven
Total	_____ =====	_____ =====	Total

Bilanz BAU AG (in tausend Franken)			
Umlaufvermögen -Baubereich Bew. Anlagevermögen -Baubereich			Kurz. Fremdkapital - Baubereich Langf. Fremdkapital Aktienkapital Offene Reserven
Total	_____ =====	_____ =====	Total

Bilanz IMMOBILIEN AG (in tausend Franken)			
Umlaufvermögen - Immobilien Bew. Anlagevermögen - Immobilien Immobilien			Kurz. Fremdkapital - Baubereich Langf. Fremdkapital - Immobilien Aktienkapital Offene Reserven
Total	_____	_____	Total
	=====	=====	

6. Welches sind die steuerrechtlichen Konsequenzen aus der Gründung der drei Tochtergesellschaften für die direkten Steuern?
7. Welches sind die steuerrechtlichen Konsequenzen aus der Gründung der drei Tochtergesellschaften für die Emissionsabgabe und die Verrechnungssteuer?

3.2 Nachbearbeitung: Aufgabenstellung 3.2

1. Unmittelbar nach der Gründung wird die Beteiligung an der Bau AG für 15'000'000 verkauft. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen aus dem Verkauf der Beteiligung Bau AG?
2. 50% der Beteiligung an der Baumaterial AG soll für 10'000'000 verkauft werden. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen?
3. Unmittelbar nach der Gründung wird die Beteiligung an der Bau AG mit einer im gleichen Bereich tätigen unabhängigen Gesellschaft fusioniert. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen aus der Fusion der Beteiligung Bau AG?