

Juni 2022



Neues Kreisschreiben 5a Umstrukturierungen – ein Überblick

Das Kreisschreiben Nr. 5 von 2004 (KS 5 - Umstrukturierungen) der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) wurde nach 18 Jahren überarbeitet und durch das neue Kreisschreiben Nr. 5a (KS 5a) ersetzt, welches per 1. Februar 2022 in Kraft trat. Es regelt auf Bundesebene die Steuerfolgen bei Umstrukturierungen von Personenunternehmungen und juristischen Personen.

Nebst diversen redaktionellen Änderungen wurden die seit 2004 ergangenen relevanten Bundesgerichtsurteile und Praxisanpassungen der ESTV aufgenommen. Darüber hinaus bildet das KS 5a die gesetzlichen Änderungen der Steuerreform II (2009) sowie das im Januar 2021 in Kraft getretene Bundesgesetz über die Steuerreform und AHV-Finanzierungen (STAF) ab. Der vorliegende Legal Compass verschafft einen Überblick über die wichtigsten Änderungen und zeigt auf, welche konkreten praktischen Auswirkungen diese mit sich bringen.

1. Anwendungsbereich des KS 5a

Das KS 5a konkretisiert auf Bundesebene die Steuerfolgen von Umstrukturierungen. Obwohl das KS 5a für kantonale Steuern nicht verbindlich ist, orientieren sich die meisten kantonalen Steuerverwaltungen stark an diesem.

2. Die wichtigsten Änderungen im Überblick

Während das KS 5 nur am Rande erwähnte, dass unter "Umstrukturierungen" auch solche ausserhalb des Fusionsgesetzes (FusG) erfasst werden, stellt das KS 5a dies nun unmissverständlich klar. Zudem wird fortan auf die Unterscheidung von Alt- und Neubeteiligungen verzichtet.

Im Folgenden wird näher auf ausgewählte Änderungen eingegangen. Diese umfassen die teilweise steuerneutralen Umstrukturierungen (2.1), die Fusion (2.2), die Spaltung (2.3) sowie die Ausgliederung von Beteiligungen (2.4).

2.1 Teilweise steuerneutrale Umstrukturierungen

2.1.1 Übertragung von stillen Reserven im Rahmen einer Umstrukturierung

Bezüglich der **Einkommenssteuer** gilt neu, dass bei einer nicht vollständig steuerneutralen Umstrukturierung die Differenz zwischen den Einkommenssteuerwerten vor und nach der Umstrukturierung besteuert wird. Somit bleiben in diesem Fall die nicht offengelegten stillen Reserven steuerfrei.

Vorbehalten bleiben hier die für die Teilbesteuerung qualifizierenden Tatbestände bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen von natürlichen Personen. Solche Einkünfte und Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungsrechten sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwands im Umfang von 70% steuerbar, wenn die Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft ausmachen. Die Teilbesteuerung des Veräusserungsgewinns bedingt eine Haltedauer der veräusserten Beteiligungsrechte von mindestens einem Jahr.

Autoren



Andrea Bätcher
Partner, Tax



René Schreiber
Partner, Tax



Dr. Lorenz Raess
Associate Corporate / M&A

Dasselbe gilt bezüglich der **Gewinnsteuer**, wenn im Rahmen einer Umstrukturierung stille Reserven auf einzelnen Aktiven nicht vollständig steuerneutral übertragen werden, indem die Gewinnsteuerwerte auf einen Wert unter dem Verkehrswert erhöht werden. Auch hier wird die Differenz zwischen den Gewinnsteuerwerten vor und nach der Umstrukturierung grundsätzlich bei der übertragenden Gesellschaft mit der Gewinnsteuer erfasst, wobei die nicht offengelegten übertragenen stillen Reserven nicht besteuert werden.

Die beiden Änderungen werden von Beraterseite begrüsst, wurden doch bisher teilweise steuerneutrale Umstrukturierungen von der ESTV stillschweigend akzeptiert, während es in den Kantonen unterschiedliche Auffassungen dazu gab. Zumindest auf Bundesebene wurden dazu nun klare Regeln festgelegt, die wohl von den meisten Steuerämtern auch für die kantonalen und kommunalen Steuern übernommen werden.

2.1.2 Umstrukturierungen von Personenunternehmungen und Übertragung eines Betriebes/Teilbetriebes auf eine juristische Person

Der häufigste Fall betrifft hier die Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft (AG, GmbH), wobei dies entweder durch Sacheinlage in die neu zu gründende Kapitalgesellschaft oder durch eine Vermögensübertragung nach FusG geschieht.

Grundsätzlich kann die Übertragung eines Betriebes/Teilbetriebes auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen befinden, steuerneutral durchgeführt werden, sofern (i) die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht, (ii) die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden, (iii) es sich beim übertragenen Geschäftsvermögen um einen Betrieb oder Teilbetrieb handelt und (iv) während den der Übertragung folgenden 5 Jahren die Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert werden (Sperrfrist).

Das KS 5a präzisiert hinsichtlich der Teilbesteuerung folgendes: Die Übertragung eines (Teil-)Betriebes auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Geschäftsvermögen einer übertragenden natürlichen Person oder Personenunternehmung befinden, führt bei der Übertragung auf eine qualifizierende Beteiligung (Teilbesteuerung) auf Bundesebene grundsätzlich zu einer Realisation im Umfang von 30% der übertragenen, stillen Reserven. Ein solcher Vorgang stellt jedoch eine Umstrukturierung dar, bei der sämtliche übertragenen stillen Reserven nicht besteuert werden, sofern die obengenannte Sperrfrist (iv) eingehalten wird.

Hinsichtlich dieser Sperrfrist gilt neu, dass schon der Verkauf eines einzigen Beteiligungsrechtes eine Verletzung der Sperrfrist darstellt und zu einer anteilmässigen Nachbesteuerung der übertragenen Reserven führt. Ob jedoch bereits im Umwandlungszeitpunkt eine Absicht zur Veräusserung bestand oder diese erst zu einem späteren Zeitpunkt eintrat, ist steuerlich nicht erheblich.

2.2 Fusion

Grundsätzlich gilt, dass die übernehmende Gesellschaft bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigte Vorjahresverluste der übertragenden Gesellschaft geltend machen kann. Mit Bezug auf diverse in der Zwischenzeit ergangene Bundesgerichtsurteile hält das KS 5a nunmehr fest, dass eine Übernahme der Vorjahresverluste dann ausgeschlossen ist, wenn dynamisch betrachtet keine betriebswirtschaftlichen Gründe für eine Fusion gegeben sind oder eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche liegt insbesondere dann vor, wenn die übertragende Gesellschaft entweder bereits wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist (Mantelhandel).

2.3 Spaltung

Ganz allgemein spricht man von einer Spaltung, wenn eine Gesellschaft Teile ihres Vermögens auf eine andere Gesellschaft überträgt. Das FusG unterscheidet zwischen einer (i) Aufspaltung, d.h. das ganze Vermögen wird übertragen und die übertragende Gesellschaft wird gelöscht, oder einer (ii) Abspaltung, d.h. es wurden nur Teile des Vermögens auf eine andere Gesellschaft übertragen. Aus steuerlicher Sicht ist diese Unterscheidung nicht von Bedeutung, sondern einzig die wirtschaftliche Auswirkung der Reorganisation.

2.3.1 Zwingende Übernahme von Vorjahresverlusten

Bisher bestand die Möglichkeit, bei einer Spaltung die auf einen Betrieb oder Teilbetrieb entfallenden Vorjahresverluste auf die übernehmende Gesellschaft zu übertragen. Neu gilt diesbezüglich eine Pflicht. Eine Ausnahme besteht jedoch bei einer Steuerumgehung, wenn beispielsweise nach der Spaltung der (Teil-)Betrieb sofort eingestellt wird. In einem solchen Fall ist die Übertragung von Vorjahresverlusten ausgeschlossen.

2.3.2 Holdingspaltung

Betreffend Holdinggesellschaften gilt, dass das blosses Halten und Verwalten von Wertpapieren, die nur der Anlage von eigenem Vermögen dienen, auch bei grossem Vermögen nie einen Betrieb darstellen. Das Betriebserfordernis kann bei einer Holdinggesellschaft auf der Stufe Holdinggesellschaft ("Holdingbetrieb"), oder auf der Stufe der aktiven Gesellschaften, an welcher die Holdinggesellschaft beteiligt ist ("operativer Betrieb"), bestehen. Nach dem im 2019 zu dieser Thematik ergangenen Bundesgerichtsentscheid liegt ein operativer Betrieb vor, wenn die Beteiligungsquote mehr als 50% der Stimmen an einer aktiven Gesellschaft beträgt. Laut dem Transparenzprinzip erfüllt bereits eine einzige derartige Beteiligung das Betriebserfordernis eines operativen Betriebes.

2.3.3 Allokation von selbst geschaffenen Mehrwert

Bezüglich selbst geschaffenen Mehrwert präzisiert das KS 5a, dass der Gewinnsteuerwert des selbst geschaffenen Mehrwerts im Zeitpunkt der Spaltung zwingend auf die verbleibenden und übertragenen (Teil-)Betriebe aufzuteilen ist. Dabei ist zur Berechnung der Mehrwerte der einzelnen (Teil-)Betriebe diejenige Bewertungsmethode anzuwenden, welche zu Beginn der Steuerpflicht gewählt wurde.

Diese Regelung gilt sinngemäss auch im Fall (i) einer Ausgliederung von (Teil-)Betrieben und Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochtergesellschaft sowie (ii) bei der Übertragung von Vermögenswerten zwischen inländischen Konzerngesellschaften.

2.4 Ausgliederung

Von einer Ausgliederung spricht man, wenn eine Gesellschaft Vermögenswerte auf eine Gesellschaft, an der sie sich neu beteiligt oder bereits beteiligt ist, überträgt.

2.4.1 Ausgliederung von (Teil-)Betrieben und Gegenständen des Anlagevermögens

Diesbezüglich bleibt alles beim Alten, was auch hinsichtlich der Definition einer Tochtergesellschaft gilt. Eine solche ist eine Gesellschaft, an der die übertragende Gesellschaft zu mindestens 20% beteiligt ist. Weiterhin kann die Ausgliederung auch auf eine schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Tochtergesellschaft erfolgen. In diesem Fall muss jedoch sichergestellt werden, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zur Besteuerung zugewiesen werden.

2.4.2 Ausgliederung von Beteiligungen

Als Ausgliederung von Beteiligungen gilt die Übertragung von Anteilsrechten an einer Kapitalgesellschaft von mindestens 10% auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft. Neu wird eine Gesellschaft, an der die übertragende Gesellschaft zu mindestens 10% am (i) Kapital oder (ii) am Gewinn und den Reserven beteiligt ist, als Tochtergesellschaft definiert. Das KS 5a macht klar, dass eine Ausgliederung von Beteiligungen bloss einen Austausch von Beteiligungen darstellt und es somit nicht zu einer steuerlichen Realisation kommen kann. Entsprechend liegt grundsätzlich kein Umstrukturierungstatbestand vor.

In Bezug auf die Übertragung von stillen Reserven auf Beteiligungen auf eine Tochtergesellschaft gilt neu, dass eine diesbezügliche Abrechnung nur stattfinden kann, wenn:

- (neu) die übertragenen Beteiligungsrechte weniger als 10% (vorher 20%) und die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft mindestens 10% (vorher 20%) am Kapital ausmachen oder ein Anspruch von mindestens 10% am Gewinn und den Reserven der anderen Gesellschaft besteht; *oder*

- (wie bisher) wenn die übertragenen Beteiligungsrechte bei der übernehmenden Gesellschaft über dem bisherigen Gewinnsteuerwert bilanziert werden.

Das KS 5a hält damit verbunden fest, dass im Falle einer Bilanzierung der übertragenen Beteiligungsrechte in einer ausländischen Tochtergesellschaft über dem bisherigen Gewinnsteuerwert die indirekte Aufwertung in der Muttergesellschaft steuerlich erst bei einer allfälligen Rückübertragung der Beteiligungsrechte ins Inland erfasst wird.

Mit der Senkung des Schwellenwertes für Beteiligungen von 20% auf 10% wird eine langjährige Praxis der Steuerbehörden nachvollzogen, was sehr zu begrüßen ist.

3. Fazit und Ausblick

Die Mehrheit der Neuerungen im KS 5a sind aus Sicht der betroffenen Unternehmen durchaus erfreulich und waren nach 18 Jahren längst überfällig. Die Anpassungen führen zu mehr Rechtssicherheit und Planungssicherheit bei den betroffenen Unternehmen.

Schliesslich ist zu betonen, dass ein vorgängiges Einholen eines Steuerrulings nach wie vor unabdingbar ist, da eine steuerliche Beurteilung einer geplanten Umstrukturierung nur so im Vorfeld verbindlich geklärt werden kann. Bei Fragen rund um Themen der steuerlichen Auswirkungen von Umstrukturierungen unterstützen wir Sie gerne.

Ihre Kontakte für Steuerrecht



Andrea Bättscher, Partnerin
Eidg. dipl. Steuerexpertin, MLaw

T: +41 22 818 45 00
andrea.baetscher@eversheds-sutherland.ch



René Schreiber, Partner
lic. iur. Rechtsanwalt, eidg. dipl. Steuerexperte

T: +41 31 328 75 75
rene.schreiber@eversheds-sutherland.ch

eversheds-sutherland.ch

Die in diesem Dokument enthaltenen Informationen sind ausschliesslich zu Informationszwecken gedacht und können keinesfalls eine angemessene Rechtsberatung ersetzen. Eversheds Sutherland AG, mit Sitz in Zürich (Schweiz), übernimmt keinerlei Verantwortung für Handlungen, die gestützt auf die in diesem Dokument enthaltenen Informationen getroffen werden.

© Eversheds Sutherland 2022. Alle Rechte vorbehalten. Eversheds Sutherland ist ein globaler Anbieter von juristischen Dienstleistungen, der seine Dienstleistungen über verschiedene, voneinander unabhängige Rechtsträger erbringt. Eversheds Sutherland ist der Name und die Marke, unter der die Mitglieder von Eversheds Sutherland Limited (Eversheds Sutherland (International) LLP und Eversheds Sutherland (US) LLP) sowie die von diesen kontrollierten oder verwalteten oder mit diesen verbundenen Unternehmen sowie die Mitglieder von Eversheds Sutherland (Europe) Limited (nachfolgend je einzeln als "Eversheds Sutherland Gesellschaft" und zusammen als "Eversheds Sutherland Gesellschaften" bezeichnet) juristische oder andere Dienstleistungen für Klienten auf der ganzen Welt erbringen. Die Eversheds Sutherland Gesellschaften bestehen und sind reguliert gemäss den jeweils auf sie anwendbaren behördlichen und gesetzlichen Bestimmungen und treten unter ihrer jeweiligen Firma auf. Die Verwendung des Namens Eversheds Sutherland dient nur der Beschreibung und bedeutet nicht, dass die Eversheds Sutherland Gesellschaften eine Gesellschaft bilden oder Teil einer globalen LLP sind. Die Mandatsvereinbarung zwischen dem Klienten und der beauftragten Kanzlei ist massgebend bezüglich der Verantwortung für die Erbringung der jeweiligen Dienstleistungen an einen Klienten. Eversheds Sutherland AG, mit Sitz in Zürich (Schweiz), ist Mitglied von Eversheds Sutherland (Europe) Ltd.