Kanton Zug

Steuerbuch

Steuerbuch

Inhalt

10	**Erläuterungen zu § 18 - Umwandlungen, Zusammenschlüsse, Teilungen**	3
10.1	Allgemeines	3
10.2	Transaktionsformen	3
10.3	Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung	4
10.4	Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person	4
10.4.1	Voraussetzungen	4
10.4.2	Erfordernis eines Betriebes oder Teilbetriebes	4
10.4.3	Veräusserungssperrfrist	5
10.5	Verlustvorträge	5

10 Erläuterungen zu § 18 - Umwandlungen, Zusammenschlüsse, Teilungen

10.1 Allgemeines

Per 1. Juli 2004 ist das Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG) in Kraft getreten. Als Querschnittsgesetz regelt es die Anpassung der rechtlichen Strukturen von Kapitalgesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, Genossenschaften, Vereinen, Stiftungen und Einzelfirmen im Zusammenhang mit Fusionen, Spaltungen, Umwandlungen und Vermögensübertragungen. Es enthält - von einer Ausnahme betreffend Handänderungssteuern abgesehen- keine spezifisch steuerrechtlichen Bestimmungen. Mit dem In-Kraft-Treten des neuen Fusionsgesetzes wurden jedoch verschiedene Steuergesetze angepasst (z. B. DBG, StHG sowie VStG).

Für die direkte Bundessteuer sind die steuerrechtlichen Bestimmungen des FusG bereits seit dem 1. Juli 2004 anwendbar. Dagegen ist für die Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Zug die neue Umstrukturierungsbestimmung (§ 18 StG) per 1. Januar 2007 in Kraft getreten.

Beim bisherigen § 18 StG handelte es sich um eine recht offen formulierte Umstrukturierungsbestimmung. Daher konnten Umstrukturierungen bereits vor der Umsetzung des FusG ins kantonale Steuerrecht in aller Regel steuerneutral durchgeführt werden. Die kantonale Praxis folgte in diesen Fällen weitestgehend den bereits seit dem 1. Juli 2004 anwendbaren Bestimmungen des DBG (in der Fassung des FusG) und der darauf aufbauenden Praxis der Eidg. Steuerverwaltung, wie sie im ESTV-Kreisschreiben Nr. 5 betreffend Umstrukturierungen vom 1. Juni 2004 ausführlich erläutert ist.

Allgemeine Auskünfte sowie verbindliche Vorbescheide über steuerliche Folgen von Umstrukturierungen im Bereich Personengesellschaften erteilt die Abteilung Natürliche Personen der Zuger Steuerverwaltung. Verbindliche Vorbescheide können nur auf Grund einer vollständigen Sachverhaltsdarlegung unter Offenlegung aller beteiligten Parteien abgegeben werden.

10.2 Transaktionsformen

Das Fusionsgesetz sieht vier Transaktionsformen vor:

Fusion (Art. 3-28 FusG): Bei einer Fusion werden zwei oder mehrere Gesellschaften vereinigt. Sämtliche Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft, welche ohne Liquidation aufgelöst wird, gehen auf dem Wege einer Universalsukzession auf die übernehmende Gesellschaft über. Die bisherigen Anteilsinhaber oder Mitglieder der übertragenden Einheit werden zu Anteilsinhabern oder Mitgliedern der übernehmenden Einheit (mitgliedschaftsrechtliche Kontinuität).

Spaltung (Art. 29-52 FusG): Bei der Spaltung werden Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft ganz oder teilweise herausgelöst und auf eine oder mehrere andere Gesellschaften übertragen. Die Gesellschafter der übertragenden Einheit erhalten dafür in der Regel Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte der übernehmenden Einheit.

Umwandlung (Art. 53-68 FusG): Mit der Umwandlung wechselt eine Gesellschaft ihre Rechtsform. Die bisherige Gesellschaft bleibt als Rechtsträger bestehen, unter Wahrung aller bisherigen vermögens- und mitgliedschaftsrechtlichen Beziehungen.

Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG): Eine im Handelsregister eingetragene Gesellschaft oder Einzelfirma kann auf dem Wege der Vermögensübertragung einen Teil oder sämtliche ihrer Aktiven und Passiven in einem Akt auf einen anderen Rechtsträger übertragen. Die Gegenleistung für die Übertragung geht an den übertragenden Rechtsträger, nicht an dessen Gesellschafter. Übertragbar sind nicht nur bewegliche Sachen und Grundstücke, sondern auch Forderungen, Verpflichtungen und ganze Rechtsbeziehungen wie Verträge mit Dritten.

Art. 19 DBG sowie § 18 StG regeln die Steuerneutralität für diese Transaktionstatbestände. Steuerneutralität ist grundsätzlich dann gegeben, wenn keine Liquidation oder Veräusserung vorliegt, die

stillen Reserven weiterhin dem Betrieb dienen und das Besteuerungsrecht der stillen Reserven in der Schweiz erhalten bleibt.

10.3 Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung ist nach Art. 19 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. § 18 Abs. 1 Bst. a StG steuerneutral, soweit kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- die Steuerpflicht in der Schweiz besteht fort;
- die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen.

Eine Privatentnahme liegt vor, wenn Vermögenswerte der übertragenden oder der übernehmenden Personenunternehmung nicht mehr ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, z. B. eine Geschäftsliegenschaft wird nach der Übernahme vorwiegend privat genutzt. Wegen der Präponderanzmethode ist über die Liegenschaft abzurechnen.

Auch die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft (Art. 553 OR) stellt eine Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen dar. Die übertragenen stillen Reserven werden mit der Einkommenssteuer erfasst.

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine unabhängige Personenunternehmung (keine Beteiligung der übertragenden Person an der neuen Unternehmung) stellt ebenfalls einen Realisationstatbestand dar. Hingegen kann eine Personenunternehmung auch einzelne Vermögenswerte steuerneutral auf eine andere Personenunternehmung übertragen, sofern die übertragende Person auch an der übernehmenden Personenunternehmung beteiligt ist.

Ausgleichszahlungen bei Fusionen von Personenunternehmungen stellen - gleich wie Einkäufe neuer Gesellschafter in die stillen Reserven einer Personenunternehmung - bei den Empfängern steuerbare Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar. Der leistende Gesellschafter kann die Zahlung in seiner Steuerbilanz als versteuerte stille Reserven geltend machen und entsprechend der Zuordnung zu den entsprechenden Aktiven steuerwirksam abschreiben. Bei Zahlung für Goodwill kann dieser innerhalb von fünf Jahren abgeschrieben werden.

Noch nicht verrechnete Vorjahresverluste können nicht auf eine andere Personenunternehmung übertragen werden. Der Steuerpflichtige kann aber in seiner Steuererklärung die noch nicht verrechneten Vorjahresverluste (§ 28 Abs. 1 StG und Art. 211 DBG) geltend machen.

10.4 Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person

10.4.1 Voraussetzungen

Die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen befinden, ist nach Art. 19 Abs. 1 und 2 DBG bzw. § 18 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 StG steuerneutral, soweit kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- die Steuerpflicht in der Schweiz besteht fort;
- die bisher für die Einkommenssteuer massgebenden Werte werden übernommen;
- das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- während fünf Jahren ab der Umwandlung werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

10.4.2 Erfordernis eines Betriebes oder Teilbetriebes

Die Aufspaltung einer Einzelfirma in eine Betriebsgesellschaft und eine Immobiliengesellschaft ist steuerneutral nur möglich, wenn die Immobiliengesellschaft tatsächlich einen Betrieb oder Teilbetrieb

darstellt. Das Halten und Verwalten eigener Immobilien stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- die Mieterträge betragen mindestens das 20-Fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung.

10.4.3 Veräusserungssperrfrist

Die Veräusserungssperrfrist beginnt am Tag der Eigentumsübertragung. Bei Umwandlung einer Personengesellschaft in eine juristische Person beginnt die Veräusserungssperrfrist mit der Anmeldung im Handelsregister. Eine rückwirkende Umwandlung ist für den Beginn der Sperrfrist bedeutungslos. Die Sperrfrist endet fünf Jahre nach der Anmeldung im Handelsregister.

Bei einer Verletzung der Sperrfrist erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren (§ 144-146 StG sowie Art. 151 und 152 DBG). Grundlage der Besteuerung sind die übertragenen unversteuerten stillen Reserven. Die Besteuerung erfolgt immer nur anteilsmässig entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte. Dies ist auch dann der Fall, wenn mehr als 50 % der Beteiligungsrechte veräussert werden. Ob bereits im Umwandlungszeitpunkt eine Veräusserungsabsicht bestanden hat oder ob erst nach der Umwandlung eingetretene Umstände (z. B. Tod des Steuerpflichtigen) zu der Veräusserung der Beteiligungsrechte geführt haben, ist steuerlich nicht erheblich. Die Veräusserungssperrfrist ist verobjektiviert.
Grundsätzlich stellt auch der Verkauf eines Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechtes eine Verletzung der Sperrfrist dar. Nach Art. 707 Abs. 1 OR müssen die Mitglieder des Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft Aktionäre sein.

Es genügt das Eigentum an einer einzigen Aktie. Selbständigerwerbende, die ihr Unternehmen in eine Aktiengesellschaft umgewandelt haben, sind verpflichtet, den Verwaltungsratsmitgliedern je eine Aktie zu verkaufen. Es ist deshalb sachgerecht, dass ein solcher Verkauf keine anteilige Nachbesteuerung der übertragenen stillen Reserven auslöst.

Eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse durch eine Kapitalerhöhung der übernehmenden juristischen Person stellt keine Sperrfristverletzung dar, soweit der übertragenden natürlichen Person keine Leistungen zufliessen. Der Übergang des Eigentums an den Beteiligungs- oder Mitgliederschaftsrechten an der übernehmenden juristischen Person durch Erbgang oder Schenkung sowie der Verkauf zu einem Preis, der das anteilige übertragene Kapital der juristischen Person nicht übersteigt, stellt keine Sperrfristverletzung dar. In einem solchen Fall geht die Veräusserungssperrfrist auf die Erwerber über. Werden bei einer Kapitalerhöhung Bezugsrechte veräussert, liegt eine Sperrfristverletzung vor. Die zu besteuernde Quote der übertragenen stillen Reserven entspricht dem Verhältnis des Verkaufserlöses für die Bezugsrechte zu den offenen und stillen Reserven im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung.

Soweit bei der übertragenden Personengesellschaft Vermögenswerte zurückbleiben und diese nicht mehr ganz oder überwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanzmethode), so liegt diesbezüglich eine steuerbare Privatentnahme vor.

10.5 Verlustvorträge

Noch nicht verrechnete Verlustvorträge im Zeitpunkt der Umstrukturierung können durch die natürliche Person innerhalb der gesetzlichen Verlustverrechnungsperiode für die Kantons- und Gemeindesteuerzwecke grundsätzlich zur Verrechnung gebracht werden, selbst wenn die bisherige selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben wird. Für die Bundessteuerzwecke setzt diese Verrechnung in Abweichung zur kantonalen Anwendung nach wie vor das Bestehen einer selbständigen Erwerbstätigkeit

voraus.

Nach dem Kreisschreiben Nr. 5 der EStV vom 1. Juni 2004 können die noch nicht verrechneten Vorjahresverluste der übertragenden Personenunternehmung neu auf die übernehmende juristische Person übertragen und bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinnes in Abzug gebracht werden. Diese Praxisänderung beruht auf dem im FusG konsequent umgesetzten Grundsatz der Steuerneutralität auf Unternehmensebene. Im Sinne einer transparenten und gleichgerichteten Anwendungspraxis wird dieser Verlustübertrag auf die juristische Person auch für die Kantons- und Gemeindesteuerzwecke vollzogen.

Da bei Personengesellschaften mit mehreren steuerpflichtigen Teilhabern die nicht verrechneten Vorjahresverluste ganz verschieden sind (Verrechnung der Geschäftsverluste mit dem übrigen Einkommen, welches bei jeder steuerpflichtigen Person unterschiedlich hoch ist) können sich bei einer solchen Verlustübernahme auf Stufe juristische Person vermögensrechtliche Probleme ergeben. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug akzeptiert für solche Fälle, dass die nicht verrechneten Vorjahresverluste bei der privaten Steuererklärung jedes einzelnen Gesellschafters zur Verrechnung gebracht werden können. Voraussetzung ist jedoch die diesbezüglich rechtsgleiche Anwendung für alle involvierten Anteilseigner.