



International Fiscal Association

Kreisschreiben ESTV 5a Umstrukturierung Direkte Steuern - Teil 1 Spaltungen und Übertragungen im Konzern

Pierre Dériaz

Direktor, Division de la taxation
Steuerverwaltung
des Kantons Waadt

Pierre-Marie Glauser

Professor an der Universität
Lausanne
Rechtsanwalt,
OBERSON ABELS SA

Außerordentliche Mitgliederversammlung am 4. November 2021



Überarbeitung des Kreisschreibens zu den Umstrukturierungen

- Anpassung der Terminologie (neues Rechnungslegungsrecht)
- USTR II und STAF
- Rechtsprechung
- Unsere Präsentation:
 - ✓ Behandelt nicht alle Änderungen im Zusammenhang mit dem Thema
 - ✓ Es werden jedoch einige der aktuellen kontroversen Themen aufgegriffen.



Spaltungen - Bedingungen der Steuerneutralität (1)

Steuerneutralität der (vertikalen) Spaltung: Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG.

→ Auf kantonaler Ebene sind gleiche Bedingungen erforderlich.

Bedingungen:

- ✓ Übertragung von Vermögenswerten zum Buchwert und Fortbestehen der Steuerpflicht.
- ✓ Doppelte Betriebsführung nach der Spaltung.
 - Asymmetrische Spaltungen möglich (% der Eigentumsanteile können sich bei einer Spaltung verändern).
 - Betriebe können sich ändern: Gefordert ist die Erhaltung eines Betriebs, jedoch nicht desselben Betriebs.



Spaltungen - Bedingungen der Steuerneutralität (2)

- ✓ Es ist keine Sperrfrist zu beachten (vgl. Kreisschreiben 5a, Ziffer 4.3.2.3)!



- ✓ Die Veräußerung kurz nach der Spaltung ist möglich und hat keine Folgen für die gespaltenen Gesellschaften und die Aktionäre (Kreisschreiben 5a, Ziff. 4.3.3.1).

- ✓ Folgen für die Aktionäre:



- Erfolgt die Spaltung steuerneutral im Sinne von Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG, ist sie für die Aktionäre steuerneutral.
- Unter Vorbehalt von Nennwerterhöhungen für Aktionäre, die die Aktien in ihrem Privatvermögen halten.



Spaltungen - Bedingungen der Steuerneutralität (3)

- Der Begriff der Spaltung im Steuerrecht ist nicht von dem verwendeten zivilrechtlichen Instrument abhängig → wirtschaftlicher Ansatz
- Unterscheidung zwischen Spaltung und Veräußerung:
 - ✓ KS 5a, Ziff. 4.3.2.4: Spaltung erfordert Übertragung von (offenem) Eigenkapital ;
 - ✓ Bei Veräußerung (zum Buchwert) ohne Herabsetzung des Eigenkapitals (Kapital oder offene Reserven): Steuerneutralität nur im Rahmen von Art. 61 Abs. 3 DBG möglich.
- Siehe jedoch Fall 11, Variante A und C in den Beispielen des Kreisschreibens 5a (unten – Spaltung Holdings).





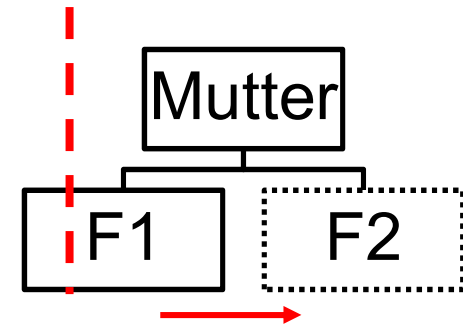
Spaltungen - Bedingungen der Steuerneutralität (4)

Folgen, wenn die Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG nicht erfüllt sind:

- Besteuerung der übertragenen stillen Reserven (im Falle der Veräußerung oder Übertragung von Vermögenswerten, die keinen Betrieb darstellen) oder der verbleibenden stillen Reserven, wenn die gespaltene Gesellschaft keinen Betrieb hat.
- Für Aktionäre:
 - ✓ Geschäftsvermögen: modifizierte Dreieckstheorie ;
 - ✓ Privatvermögen: Dreieckstheorie ;
 - ✓ Revers-Lösung möglich, wenn dies vor Umsetzung der Transaktion beantragt wird (KS 5a, Ziff. 4.3.3.3).

Spaltungen - Bedingungen der Steuerneutralität (5)

- Spaltung im Konzern: steuerneutral für die Muttergesellschaft, sofern:
 - ✓ Beibehalten des gleichen Buchwerts und der gleichen Gesamtinvestitionskosten der Beteiligungen;
 - ✓ Übertragung des Buchwerts und der Gestehungskosten nur bei Wertminderung der gespaltenen Gesellschaft.
- *Exkurs*: Umwandlung von Personengesellschaften: kein Doppelbetriebserfordernis (KS 5a, Ziff. 3.2.2.1): in der Personengesellschaft verbleibendes Vermögen muss der selbständigen Tätigkeit dienen (sonst: steuersystematische Realisation), muss aber keinen Betrieb darstellen.





Spaltungen – Begriff des Betriebs (1)

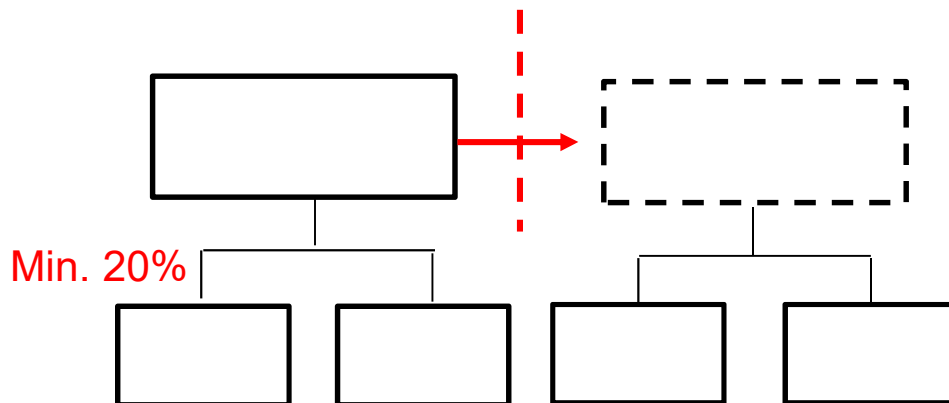
Begriff des Betriebs im Allgemeinen (keine grundsätzliche Änderung im Kreisschreiben 5a):

- *«Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt.» (KS 5a, Ziff. 4.3.2.5)*
- Betrieb und Teilbetrieb: Unterscheidung ohne praktische Bedeutung.
- Der Betrieb kann auch Vermögenswerte umfassen, die nicht für den Betrieb benötigt werden (z.B. Bargeld); Vorsicht vor Steuerumgehung.
- Sonderregelungen für bestimmte Arten von Tätigkeiten (Vermögensverwaltung, Halten von geistigem Eigentum, etc.); siehe Kreisschreiben 5a, Ziff. 4.3.2.5 ff.)

Spaltungen - Begriff des Betriebs (2)

Spaltung der Holding (Kreisschreiben 5a, Ziff. 4.3.2.6 - umfassende Überarbeitung)

- steuerneutrale Spaltung, wenn es sich um die Spaltung eines "Holdingbetriebs" handelt (derzeitige Praxis)



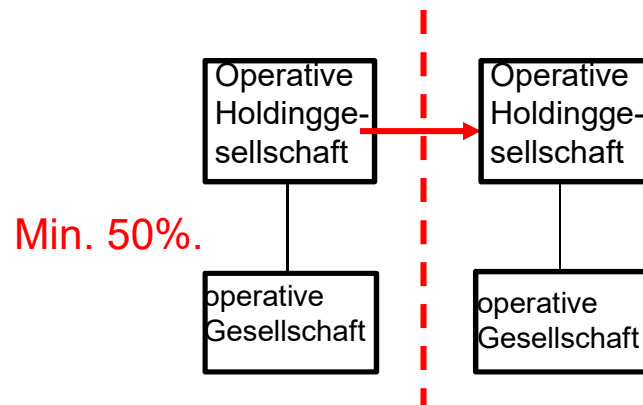
Der "Holdingbetrieb" erfordert :

- hauptsächlich operative Gesellschaften
- Mindestens 2 Gesellschaften pro Holding?
- Mindestens 20% oder entscheidender Einfluss
- Zwei Holdings nach Spaltung, tätig als Holding mit eigenem oder angestelltem Personal
- Fortführung der Holdingtätigkeit nach der Spaltung.

Spaltungen - Begriff des Betriebs (3)

Spaltung der Holding (Fortsetzung)

- Oder steuerneutrale Spaltung, wenn die Spaltung eines Betriebs dank Transparenz erfolgt:



BGE 11.3.2019 (2C_34/2018, Erw. 4.6.): Die Übertragung einer Beteiligung an eine operative Gesellschaft genügt, um sich als Betrieb auf Ebene der Holdinggesellschaft zu qualifizieren.
KS 5a: Mindestens 50 % an der operativen Gesellschaft sind erforderlich.



Spaltungen - Begriff des Betriebs (4)

Spaltung der Holding (Fortsetzung)

- Übertragung von Beteiligungen:
 - ✓ Gestehungskosten bleiben unverändert
 - ✓ Übernommene Haltedauer? Kreisschreiben 5a ist in diesem Punkt nicht eindeutig; unserer Meinung nach: ja im Falle der Übertragung der Beteiligung mit dem Betrieb.



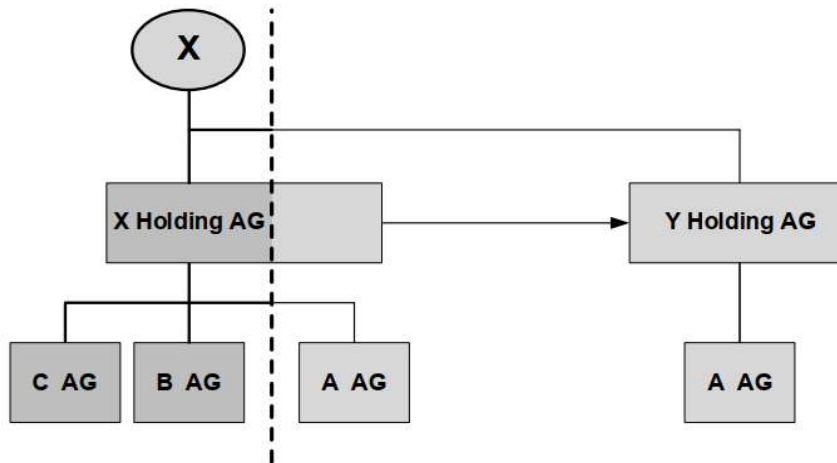
Spaltungen - Begriff des Betriebs (5)

Spaltung der Holding (Fortsetzung)

Kreisschreiben 5a, Beispiel Nr. 11: Spaltung der Holding

Variante A

Nach Abspaltung der Beteiligung A AG auf die Y Holding AG verkauft X diese Gesellschaft zum Verkehrswert von 500 an einen Dritten. Die Y Holding AG besteht nach dem Verkauf unverändert weiter.



X = natürliche Person
A = 100% Eigentum
C und B zu 20 %
gehalten.

Kurz nach der
Abspaltung in die Y
Holding, Verkauf der Y
Holding.

- ✓ Neutrale Umstrukturierung (Spaltung)
- ✓ Verkauf durch X = Kapitalgewinn.

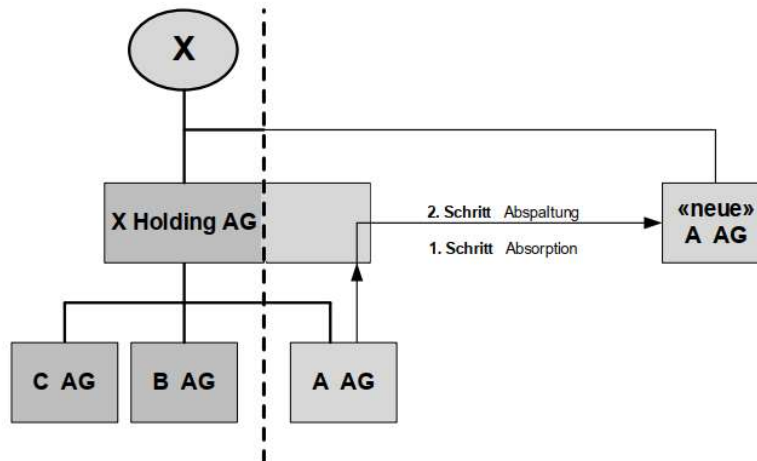
Spaltungen - Begriff des Betriebs (6)

Spaltung der Holding (Fortsetzung)

Kreisschreiben 5a, Beispiel Nr. 11: Spaltung der Holding

Variante C

Die X Holding AG absorbiert die A AG und spaltet diese direkt im Anschluss auf eine „neue A AG“ ab. X verkauft die Beteiligungsrechte zum Verkehrswert an einen Dritten.



Kreisschreiben 5a:
2 Stufen sind keine Umstrukturierung, weil sie in einem kurzen Zeitraum durchgeführt werden (?).
Besteuerung bei X der auf die neue A AG übertragenen Vermögenswerte.
Sehr fragwürdige Position.





Spaltungen - Begriff des Betriebs (7)

Immobilientätigkeit :

- Der Begriff des Betriebs ist nicht identisch mit dem Begriff der selbständigen Tätigkeit (gewerblicher Immobilienhändler) - siehe z.B. BGE 04.03.2020 (2C_1/2020), Ziff. 2.6.
- KS 5a, Ziff. 3.2.2.3: Bestätigung der bisherigen Praxis mit drei Bedingungen:
 - ✓ Beteiligung am Markt
 - ✓ Beschäftigung/Beauftragung von mindestens einem Vollzeitangestellten für die Immobilienverwaltung
 - ✓ Mieterträge > 20 x Gehalt der Vollzeitstelle
- Grosse Unterschiede in der kantonalen Praxis!





Übertragung von Vermögenswerten im Konzern (1)

- Die Bedingungen von Art. 61 Abs. 3 und 4 DBG implizieren eine Sperrfrist von 5 Jahren (im Gegensatz zur Spaltung).
- Kreisschreiben 5a, Ziff. 4.5.4.: keine Sperrfrist für die Emissionsabgabe (Bestätigung der Rechtsprechung im Entwurf des Kreisschreibens 5a).
- Halten durch eine Kapitalgesellschaft, durch das Bundesgericht in Frage gestellt (BGE vom 23.11.2012; 2C_199/2012).
- Übertragung von Betrieben oder vom Anlagevermögen des Betriebs.





Übertragung von Vermögenswerten im Konzern (2)

- Bewertung nach der übernehmenden Gesellschaft (z.B. ein einzelnes Gebäude, das an eine grosse Immobiliengesellschaft übertragen wird, gilt als Anlagevermögen des Betriebs).
- Die Übertragung gemäss Art. 61 Abs. 3 DBG verlangt keine Übertragung des Eigenkapitals (\neq Spaltung).
- Bei einer Übertragung im Sinne von Art. 61 Abs. 3 DBG kann es sich um eine Übertragung von Vermögenswerten in beliebiger Richtung handeln, auch um eine Übertragung auf die Muttergesellschaft.



International Fiscal Association

**Danke
für
Ihre Aufmerksamkeit**

**- Fragen
- Bemerkungen**

Außerordentliche Mitgliederversammlung am 4. November 2021