

01.12.2022

Das neue Umstrukturierungskreisschreiben Nr. 5a

Auf den 1. Februar 2022 ist das neue Kreisschreiben (KS) Nr. 5a der Eidg. Steuerverwaltung in Kraft getreten. Dieses ersetzt dasjenige aus dem Jahr 2004 (KS Nr. 5), welches bereits bisher die verschiedensten Umstrukturierungstatbestände im Bereich der Personenunternehmungen und juristischen Personen sowie deren beteiligten Personen sehr umfassend geregelt hat. Im neuen KS sind Gesetzesänderungen (u.a. Unternehmenssteuerreform II, STAF-Reform, Kapitaleinlageprinzip und Rechnungslegungsrecht) sowie die aktuelle Rechtsprechung und Praxispräzisierungen eingeflossen. Auch die Dienststelle Steuern Luzern wird diese angepassten Weisungen in die kantonale Veranlagungspraxis übernehmen. In den nachfolgenden Ausführungen wird auf Fragen eingegangen, die sich in der Praxis bereits ergeben haben.

Nur teilweise steuerneutrale Umstrukturierung

Werden im Rahmen einer Umstrukturierung (nach Art. 19 oder 61 DBG) stille Reserven teilweise aufgelöst und somit nicht vollständig auf die neue Nachfolgeorganisation übertragen (z.B. Erhöhung der bisherigen Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwerte auf einen Wert unter dem Verkehrswert), so bleibt die Steuerneutralität zumindest in Bezug auf die übertragenen stillen Reserven gewährleistet. Bei einer allfälligen Höherbewertung werden die aufgelösten stillen Reserven bei der übertragenden Person steuerlich jedoch abgerechnet. Diese Frage wurde in der Vergangenheit teilweise kontrovers beurteilt – insbesondere in Bezug auf die Rechtsverkehrssteuern der Emissionsabgabe und der kantonalen Handänderungssteuer. Mit dem ergänzten Wortlaut im KS Nr. 5a unter Ziff. 2.2.1 (letzter Absatz) und Ziff. 2.2.2 (zweitletzter Absatz) ist nun, trotz nicht vollständiger steuerneutraler Übertragung der bisherigen Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwerte, der steuerneutrale Umstrukturierungstatbestand im Grundsatz gewährleistet.

Beispiel über eine Betriebsliegenschaft mit den folgenden Werten (in CHF):

Gewinnsteuerwert/Buchwert	1'500'000
Anschaffungswert/Anlagewert	1'800'000
Übertragungswert/Verkaufspreis	1'700'000
Verkehrswert	2'200'000

Die Betriebsliegenschaft wird zum Preis von 1'700'000 im Rahmen einer Vermögensübertragung nach Art. 61 Abs. 3 DBG bzw. § 75 Abs. 3 StG von der Konzerngesellschaft A an die Schwestergesellschaft B verkauft.

- Die aufgedeckten stillen Reserven von 200'000 unterliegen bei Gesellschaft A der Gewinnsteuer (entsprechend dem ausgewiesenen Buchgewinn in der Erfolgsrechnung);
- keine Handänderungssteuer nach § 3 Abs. 1 Ziff. 5 HStG zufolge Umstrukturierung.

- Sofern die Betriebsliegenschaft innerhalb der Sperrfrist von 5 Jahren von der übernehmenden Schwestergesellschaft B zum Preis von 2'200'000 an eine konzernfremde Person weiterveräussert wird, erfolgt eine nachträgliche Gewinnbesteuerung über 500'000 bei der Gesellschaft A und zwar rückwirkend auf den früheren Zeitpunkt der Vermögensübertragung (Art. 61 Abs. 4 DBG und § 75 Abs. 4 StG). Bei Gesellschaft B wird der im Veräusserungszeitpunkt ausgewiesene handelsrechtliche Buchgewinn (im Rahmen der bei Gesellschaft A besteuerten 500'000) gewinnsteuerlich freigestellt.
- Eine rückwirkende Erhebung der Handänderungssteuer auf den früheren Zeitpunkt der steuerneutralen Vermögensübertragung ist zufolge fehlender gesetzlicher Norm nicht möglich, nachdem im Zeitpunkt des Grundstücksübergangs die Voraussetzungen der steuerneutralen Übertragung grundsätzlich erfüllt waren (LU StB, Band 3, Weisungen HStG § 3 Ziff. 5).

Betriebsbegriff und Liegenschaftshandel

Im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person wurde der Betriebsbegriff unter Ziff. 3.2.2.3 KS Nr. 5a weiter präzisiert, indem einerseits das «Halten und Verwalten eigener Immobilien» durch «eine professionelle Immobilienbewirtschaftung» ersetzt wurde. Andererseits wird explizit darauf hingewiesen, dass der Begriff des Betriebs enger zu definieren sei, als jener der selbständigen Erwerbstätigkeit, d.h. nicht jede selbständige Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG qualifiziert sich als Betrieb im Sinne der Umstrukturierungsnorm von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG. Damit die «blosse gewerbsmässige Verwaltung eigener Immobilien» ausnahmsweise als Betrieb qualifiziert werden kann, wird somit neu eine «professionelle Immobilienbewirtschaftung» vorausgesetzt. Diesbezüglich wird auf die Erwägungen im BGE 142 II 283, E. 3.4.1. verwiesen. Im Übrigen wird an der Betriebsqualifikation der bekannten drei kumulativen Erfordernissen des Marktauftritts, der Vollzeitstelle für administrative Arbeiten sowie des marktüblichen Personalaufwandes zum Mietertrag von 5% festgehalten.

Aufgrund des Sachverhalts im erwähnten Entscheid vom 24.5.2016 lag es quasi auf der Hand, dass eine steuerneutrale Übertragung von 4 Wohnungen unter dem Deckmantel der Betriebsübertragung von einer Kollektivgesellschaft auf eine Aktiengesellschaft nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG nicht in Frage kam. In den Erwägungen wird jedoch auch festgehalten, dass der Handel mit Liegenschaften die blosse Vermögensverwaltung übersteigen und somit die geforderten Merkmale eines Betriebs erfüllen kann.

Somit ist es weiterhin gerechtfertigt, dass die Veranlagungspraxis im Kanton Luzern die steuerneutrale Umwandlung eines gewerbsmässigen Liegenschaftshändlers bzw. einer Liegenschaftshändlerin in eine Kapitalgesellschaft weiterhin zulässt – insbesondere auch bundessteuerrechtlich. Dabei gelten die bisherigen Erfordernisse, wie sie im LU StB, Band 2, Weisungen zum Unternehmenssteuerrecht § 26/75 Nr. 2 detailliert festgeschrieben sind.

Abrechnung bei nicht gewinnsteuerneutraler Spaltung

Wird bei einer Spaltung nach Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG das doppelte Betriebserfordernis nicht eingehalten, sind die stillen Reserven auf demjenigen Teil abzurechnen, der das Betriebserfordernis nicht erfüllt. Die steuerliche Abrechnung ist jeweils bei der übertragenden Gesellschaft vorzunehmen (Ziff. 4.3.2.12 Abs. 4, KS 5a). Das doppelte Betriebserfordernis

stellt weiterhin die objektivierte Missbrauchsregelung dar, um die steuerneutrale Umstrukturierung vom steuerbaren Veräusserungsgeschäft abzugrenzen.

Gemäss den Weisungen des Kreisschreibens wird davon ausgegangen, dass mindestens bei einer Gesellschaft (entweder bei der übertragenden oder bei der übernehmenden) das Betriebserfordernis erfüllt ist und somit lediglich die stillen Reserven auf dem (zurückbleibenden oder übertragenen) Nichtbetriebsteil abzurechnen sind.

Die Frage bleibt somit weiterhin offen, über welche stillen Reserven abzurechnen ist, wenn eine Gesellschaft gespalten wird, welche sich bereits bisher nicht als Betrieb im steuerrechtlichen Sinne qualifizierte (z.B. Vermögensverwaltungs- oder Immobiliengesellschaft), womit auch nach der Spaltung beidseitig keine Betriebe vorliegen.

Nach unserer kantonalen Praxis werden die stillen Reserven auf den übertragenen (abgespaltenen) Vermögenswerten abgerechnet. Die steuerliche Abrechnung erfolgt bei der übertragenden (bisherigen) Gesellschaft. Die übernehmende Gesellschaft kann in diesem Ausmass eine versteuerte stille Reserve geltend machen (übereinstimmend zu anderen nichtsteuerneutralen Spaltungen). Wegleitend für diese Beurteilung ist, dass die fehlende Steuerneutralität nicht zu einer Verschärfung führen sollte, indem sämtliche stillen Reserven der bisherigen (ungeteilten) Gesellschaft abzurechnen sind. Es wird somit von einer gewöhnlichen verdeckten Vorteilszuwendung an eine Schwestergesellschaft ausgegangen und nur diejenigen stillen Reserven abgerechnet, welche mit einem Subjektwechsel verbunden sind. Für die beteiligte Person, welche die gespaltenen Beteiligungen im Privatvermögen hält, wird die modifizierte Dreieckstheorie zugestanden (vgl. Ziff. 4.3.3.3 KS 5a). Bedingung ist dabei, dass der entsprechende «Revers» vor der Umsetzung der Spaltung beantragt wird. Damit verbunden ist die Einhaltung der Veräusserungssperrfrist von 5 Jahren beim Anteilsinhaber bzw. Anteilsinhaberin in Bezug auf beide Beteiligungen. Die Einhaltung dieser Bedingung ist im Revers ausdrücklich zu erklären.

Abspaltung einer Cashbox und modifizierte Dreieckstheorie

In der Praxis wurde die Abspaltung von flüssigen Mitteln (Cashbox) bereits heute teilweise zugestanden, wenn betriebswirtschaftliche (z.B. Trennung des angestammten Betriebes von neuaufzubauenden riskanten Geschäftsbereichen) oder nachfolgetechnische Gründe vorlagen. Dabei wird die Spaltung im steuerrechtlichen Sinne durchgeführt, indem die Liquidität aus dem Eigenkapital der übertragenden Gesellschaft entnommen wird (z.B. Reserven an flüssige Mittel) und in das Eigenkapital der übernehmenden Gesellschaft eingelegt wird. Umstrukturierungsrechtlich stellt sich in solchen Fällen die Frage der gewinnsteuerlichen Abrechnung stiller Reserven nicht, da diese im zurückbleibenden Betrieb vollumfänglich verhaftet bleiben.

Es bleibt einzige die Frage, ob in Bezug auf eine solche Cashbox-Spaltung die «Billigkeitslösung» der modifizierten Dreieckstheorie für die übertragenen offenen Reserven nach Ziff. 4.3.3.3 KS 5a zugestanden wird, sofern die Beteiligungsrechte an der Nichtbetriebsgesellschaft (Cashbox) während der Veräusserungssperrfrist von 5 Jahren weiterhin im Privatvermögen der beteiligten Person verbleiben (mittels Revers festzuhalten).

Der Kanton Luzern gewährt für eine solche Cashbox-Spaltung (weiterhin) die modifizierte Dreieckstheorie unter der Bedingung, dass der entsprechende Revers vor Umsetzung der Spaltungstransaktion vorgelegt wird. Ein allfälliges Missbrauchspotential dürfte vernach-

lässigbar sein, weil die offenen Reserven als Ausschüttungssubstrat weiterhin der latenten Besteuerung bei der beteiligten Person unterliegen. Zudem ist bei einem späteren Verkauf der Cashbox-Beteiligung aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder juristischen Person die indirekte Teilliquidationsnorm von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG zu beachten. Schliesslich kann diese Möglichkeit der vorgängigen Cashbox-Spaltung eine sinnvolle Nachfolgelösung unter Umständen erleichtern. Im Rahmen des dafür notwendigen Ruling- und Reversprozesses kann im Übrigen ein allfälliger Steuerumgehungsstatbestand beurteilt werden. Zudem bringen wir im zustimmenden Ruling den Vorbehalt eines ungebührlichen Steuervorteils an (der unter gewisser Vorgehensweise allenfalls angestrebt wird bzw. resultieren könnte).

Holdingspaltung

Das Urteil des Bundesgerichts vom 11.3.2019 (BGE 2C_34/2018) hat gezeigt, dass die Voraussetzungen für eine Holdingspaltung nach dem Wortlaut des alten KS Nr. 5 zu eng formuliert waren. Dementsprechend wurden die Bestimmungen des KS Nr. 5a unter Ziff. 4.3.2.6 KS Nr. 5a erweitert und im Anhang mit einem neuen Beispiel Nr. 11 ergänzt. Neben dem eigentlichen «Holdingbetrieb» kann eine Holding das Betriebserfordernis nun auch durch eine beherrschte Beteiligung an einem «operativen Betrieb» erfüllen.

Holdingbetrieb (bisherige Praxis):

Das erwähnte Beispiel Nr. 11 veranschaulicht die Problematik exemplarisch. Die zurückbleibende X Holding AG qualifiziert sich weiterhin als «Holdingbetrieb», weil sie Holdingfunktionen in Bezug auf die zwei qualifizierten Beteiligungen von mindestens 20 % verfolgt (Koordination der Geschäftstätigkeiten dieser Tochtergesellschaften; strategische Führung). Diese zurückbleibenden Tochter-Beteiligungen C AG und B AG von weniger als 50 % müssen keine operativen Betriebe führen (im Beispiel zwar als Produktionsgesellschaften dargestellt). Es ist ausreichend, wenn es sich dabei um aktive Gesellschaften handelt (also beispielsweise auch Vermögensverwaltungs- oder Immobiliengesellschaften, nicht jedoch inaktive Gesellschaften), damit ein «Holdingbetrieb» bei der X Holding AG gewährleistet ist.

Damit von einem «Holdingbetrieb» gesprochen werden kann, müssen somit mehrheitlich Mindestbeteiligungen von 20 % an aktiven Gesellschaften vorliegen. Das heisst, wenn im vorliegenden Beispiel Nr. 11 die Beteiligungsquote an der aktiven C AG weniger als 20 % betragen würde (neben der 20 %-Beteiligung an der aktiven B AG), wäre das Erfordernis des «Holdingbetriebs» bei der zurückbleibenden X Holding AG nicht erfüllt und die dargestellte steuerneutrale Spaltung wäre nicht möglich.

Operativer Betrieb (neue Praxis aufgrund der Rechtsprechung):

Im vorliegenden Beispiel Nr. 11 kann die Y Holding AG mit der 100 % Beteiligung an der A-Gesellschaft mit operativem Betrieb steuerneutral abgespalten werden. Die Y Holding AG qualifiziert aufgrund des neu geltenden Transparenzprinzips als operativer Betrieb, auch wenn nur eine einzige operative Beteiligung gehalten wird. In diesem Fall muss gemäss KS Nr. 5a die Beteiligungsquote aber mehr als 50 % der Stimmen an der übertragenen operativen Einzelbeteiligung betragen.

Änderung des Sachverhalts Beispiel Nr. 11 KS Nr. 5a:

Nach Spaltung verfügt die Y Holding AG über die einzige 100% Beteiligung an der A AG. Annahme: Diese A AG qualifiziert sich ebenfalls nur als Holding (Zwischenholding).

In diesem Fall ist eine steuerneutrale Spaltung trotzdem möglich,

wenn:

- die A AG (Zwischenholding) über mindestens eine Beteiligung in der Quote von über 50% der Stimmen an einer Tochtergesellschaft mit einem operativen Betrieb verfügt;
- oder:
- die A AG (Zwischenholding) verfügt über mindestens zwei Beteiligungen in der Quote von mindestens 20% an aktiven (nicht zwingenderweise operativ tätigen) Tochtergesellschaften.

Das Transparenzprinzip wird über mehrere Stufen angewandt, womit unter Punkt 1 bezüglich der Y Holding AG wiederum ein «operativer Betrieb» und unter Punkt 2 ein «Holdingbetrieb» vorliegt.

Dabei ist wesentlich, dass die A AG (Zwischenholding) von der Y Holding AG beherrscht wird; d.h. die zu spaltende Y Holding AG muss mehr als 50% der Stimmen an der Zwischenholding A AG verfügen, damit ihr unter Punkt 1 der «operative Betrieb» der Tochtergesellschaft zugerechnet bzw. unter Punkt 2 von einem «Holdingbetrieb» gesprochen werden kann.

In den Variantenbeispielen B und C (Beispiel Nr. 11 KS Nr. 5a) weist die Eidg. Steuerverwaltung auf ihre bisherige Praxis hin, wonach einerseits eine Beteiligungsübertragung (Variante B) und andererseits eine Betriebsabsorption mit anschliessender Spaltung (Variante C) sich als Ausschüttung an die beteiligte natürliche Person erweist. Daraus kann bei der beteiligten natürlichen Person unter Umständen ein hoher steuerbarer Vermögensertrag resultieren, während sich die Steuerfolgen bei der entreicherten X Holding AG aufgrund des Beteiligungsabzuges im moderaten Rahmen halten.

Autor/Kontakt

Josef Habermacher, Juristische Personen
041 228 65 84, josef.habermacher@lu.ch



Kontakt

Renato Belchior, Juristische Personen
041 228 57 46, renato.belchior@lu.ch

Finanzdepartement
Dienststelle Steuern
Buobenmatt 1
Postfach 3464
6002 Luzern