Unternehmensnachfolge

Beratung, Steuerung, Lösungskonzept

herausgegeben von:
Anita Sigg
Hans Brunner
Roland Hofmann

orell füssli Verlag

zh aw School of Management and Law

10. Exkurs: Steuerrechtliche Aspekte

Die Unternehmensnachfolge ist eine von langer Hand vorzubereitende und zu planende Massnahme mit dem Ziel, die beste Lösung zu finden.

Die steuerlichen Vorgaben lauten in der Regel, keine oder nur geringe Steuerfolgen zu erzeugen. Dies lässt sich, das sei vorweg erwähnt, meist nicht oder nicht vollumfänglich und erst nach detaillierten vorgängigen Abklärungen erreichen.

So ist z.B. abzuklären, ob die betrieblich genutzten Vermögenswerte (z.B. Liegenschaft) Geschäfts- oder Privatvermögen darstellen.

Einzelunternehmen oder Personengesellschaften eignen sich grundsätzlich schlecht für steuerlich optimierte Nachfolgelösungen zu Lebzeiten des Unternehmers. Dies, weil nicht zwischen der Eigentümerstellung und der Unternehmensführung getrennt wird, der Austritt mit der Frage der Realisation stiller Reserven verbunden ist und weil keine veräusserbaren, im Privatvermögen gehaltenen Anteilsrechte bestehen.

Es besteht aber die Möglichkeit, ein Personenunternehmen steuerneutral in eine Kapitalgesellschaft umzuwandeln und anschliessend die jetzt im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungsrechte zu verkaufen. Der Verkauf wird allerdings erst nach Ablauf einer fünfjährigen Veräusserungssperrfrist steuerneutral möglich. Eine steueroptimierte Nachfolgeregelung (die einen Steueraufschub beim Verkäufer ergibt) ist somit im Fall der Umstrukturierung nur dann möglich, wenn die Veräusserungssperre von fünf Jahren ab dem Umstrukturierungszeitpunkt eingehalten wird.

In steuerrechtlicher Hinsicht bedeutet dies, dass der Unternehmer mindestens fünf Jahre vor seinem geplanten Ausstieg das passende Rechtskleid wählen muss.

10.1 Das Unternehmen als Steuersubjekt?

Das Unternehmen ist ein Gebilde, welches der Rechtsordnung durch das Wirtschaftsleben vorgegeben wird. Einem Unternehmen kommt keine Rechtsfähigkeit zu. Die aus der Tätigkeit eines Unternehmens resultierenden Rechte und Pflichten werden immer den Trägern des Unternehmens zugerechnet. Dies ist auch im Steuerrecht so. Träger eines Unternehmens können natürliche und/oder juristische Personen sein. Dabei wird zwischen Personen- (Einzelfirma, Personengesellschaften) und Kapitalunternehmen unterschieden (MEIER-MAZZUCATO, S. 22 f.).

Der Begriff «kleine und mittlere Unternehmen» wird im Fusionsgesetz in Art. 2 lit. b definiert. Für die steuerliche Beurteilung spielt diese Begriffsdefinition jedoch keine Rolle. Steuerrechtlich ist zwischen selbstständiger und unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu unterscheiden. Neben der Führung eines Einzelunternehmens gehören zur selbstständigen Erwerbstätigkeit die Teilhaberschaft an einer Personengesellschaft, die Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft sowie ein stiller Teilhaber.

Aus diesem Grund können Personenunternehmen (Einzelfirma, Personengesellschaft, einfache Gesellschaft) kein eigenes Steuersubjekt bilden. Nur der Inhaber bzw. die Teilhaber sind steuerpflichtige Personen.

10.1.1 Besonderheiten bei der Ermittlung der Steuerfaktoren von Personenunternehmen

10.1.1.1 Geschäfts- oder Privatvermögen

Die steuerlichen Fragen bei Nachfolgelösungen von Personenunternehmen, egal ob bei einer Veräusserung oder beim Erbgang, ergeben sich dadurch, dass zwischen dem Unternehmens- und dem übrigen Vermögen keine oder nur eine ungenügende rechtliche Trennung besteht. Erschwert wird dies häufig durch den Umstand, dass die unternehmerisch genutzten Vermögenswerte unterschiedliche Eigentümer aufweisen. Bei der Einzelfirma ist es z.B. häufig so, dass der eine Ehegatte die Einzelfirma führt, der andere Ehegatte aber Vermögenswerte oder Ähnliches beisteuert (vgl. auch Kap. 10.1.1.2).

Kapitalgewinne und -verluste wirken sich einkommenssteuerlich nur dann aus, wenn sie durch die Veränderung im Geschäftsvermögen realisiert worden sind. Nur Kapitalgewinne, die aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen realisiert werden, unterliegen der Einkommenssteuer. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von beweglichem Privatvermögen sind dagegen grundsätzlich steuerfrei (DBG 16 Abs. 3, StHG 7 Abs. 4 lit. b). In Bezug auf das kantonale Recht müssen Kapitalgewinne, die aus dem Verkauf von unbeweglichem Vermögen stammen (d.h. Grundstückgewinne), unabhängig von der Zugehörigkeit zum Geschäfts- oder Privatvermögen eines Unternehmens besteuert werden (StHG 12 Abs. 1 und 4; vgl. dazu auch Kap. 10.1.3.2).

Für die steuerliche Beurteilung einer Unternehmensnachfolge ist somit von entscheidender Bedeutung, zu welcher steuerlichen Vermögenskategorie (Geschäfts- oder Privatvermögen) die zu übertragenden Geschäftsaktiven gehören.

Unerheblich ist dabei, ob die unternehmerische Tätigkeit im Haupt- oder Nebenerwerb ausgeführt wird.

Bei der Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen wird unterschieden zwischen Wirtschaftsgütern, die eindeutig als Geschäfts- oder Privatvermögen erkennbar sind, und Wirtschaftsgütern, die geschäftlichen und auch privaten Zwecken dienen können. Nach ständiger Rechtsprechung ist die Zuteilung eines alternativen Wirtschaftsgutes nach objektiven Gesichtspunkten unter Würdigung der gesamten Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls vorzunehmen. Dabei kommt der Mittelherkunft für die Anschaffung und der buchmässigen Behandlung des betreffenden Aktivums geringeres Gewicht zu als seiner Zweckbestimmung im Betrieb, d.h. der technisch-wirtschaftlichen Funktion (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, Art. 18 N 96 und N 100; vgl. BGer v. 8.1.2013, 2C_802/2012, Erw. 2.2).

Zu den alternativen Wirtschaftsgütern gehören namentlich Geldmittel, Darlehen, Wertpapiere und Liegenschaften sowie u.U. auch Beteiligungen.

In der Praxis wird anhand der sog. Präponderanzmethode geklärt, welchem Vermögen ein Aktivum überwiegend (vgl. DBG 18 Abs. 2, 3. Satz), d.h. zu mehr als 50%, dient. Dabei lässt sich der Begriff des Privatvermögens am zweckmässigsten negativ definieren. Alle Sachen und Rechte einer steuerpflichtigen Person, die nicht unternehmerischen Zwecken dienen, bilden Privatvermögen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, Art. 18 N 108)

Gerade bei Personenunternehmen ergeben sich bei Nachfolgen schwierige Abgrenzungsfragen, denen vor der Übertragung besondere Beachtung zu schenken ist.

10.1.1.2 Geschäftsvermögen eines Einzelunternehmers

Der Einzelunternehmer darf in seiner Bilanz nur Vermögenspositionen aufführen, die ihm zivilrechtlich als Eigentum zustehen (BGE 110 Ib 121), sodass aus steuerrechtlicher Sicht nur diese Geschäftsvermögen bilden (LOCHER DBG, Art. 18 N 127). Ausnahmsweise können Vermögensgegenstände, die sich im zivilrechtlichen Eigentum des Ehepartners befinden, dann Geschäftsvermögen darstellen, wenn die Ehegatten bei der Führung des Geschäfts eine wirtschaftliche Einheit bilden.

Für die Frage, ob Ehegatten (und gleichgeschlechtliche Partner, DBG 9 Abs. 1bis) eine wirtschaftliche Einheit bilden, ist die Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse massgebend. Insbesondere:

- die Behandlung des Vermögensgegenstandes in der Bilanz und der Erfolgsrechnung,
- die Erwerbsart und die Finanzierung,

- das Auftreten der Ehegatten gegenüber Behörden und Kunden sowie
- die Ausgestaltung des internen Verhältnisses zwischen den Ehegatten (vgl. zum Ganzen: SIMONEK, Abgrenzung).

10.1.2 Die Gewinnverteilung im Personenunternehmen

Personengesellschafter sind zu gleichen Teilen am Gewinn und Verlust beteiligt, sofern keine andere Vereinbarung getroffen wird (OR 557 Abs. 2, 533 Abs. 1). Die Gewinnverteilung in der Kollektivgesellschaft bemisst sich daher – vorbehältlich einer anderen Regelung im Gesellschaftervertrag – unabhängig von der Höhe des eingesetzten Kapitals nach Köpfen. Diese Regelung gilt auch für die Zuweisung der stillen Reserven (BUCHSER, S. 2).

10.1.3 Realisation von Reserven

Wird ein Unternehmen veräussert, stellt sich die Frage der Realisation der stillen Reserven. Es wird zwischen echter, buchmässiger und steuersystematischer Realisation unterschieden. Bezüglich der Steuerfolgen ist diese Differenzierung indessen nicht relevant, weil grundsätzlich jede Realisation als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern ist (DBG 18 Abs. 2).

Eine *echte Realisation* liegt immer dann vor, wenn das realisierte Entgelt frei verfügbar ist (was bei einer Ersatzbeschaffung nicht zutrifft) und der Verkauf des Unternehmens steuerlich nicht als steuerneutrale Umstrukturierung qualifiziert wird. Das entschädigungslose Ausscheiden von Vermögenswerten kann aus kaufmännischer Sicht niemals zu Ertrag und somit auch nicht zu Gewinnen führen. Die wertmässige Verkörperung der unternehmerischen Leistung in einem anderen Wirtschaftsgut ist Voraussetzung jeder Realisation. Keine (echten) Realisationstatbestände sind demzufolge die Schenkung oder der Erbgang, obwohl es sich hierbei durchaus um Veräusserungen handelt (BUCHSER, S. 2; REICH, Steuerrecht, § 15 N 130).

Zu beachten ist zudem, dass die stillen Reserven einer Personengesellschaft nicht schon mit dem Eintritt des Liquidationsgrundes (z.B. Tod eines Gesellschafters), sondern erst mit der Beendigung der materiellen Liquidation echt realisiert werden.

Somit kann sich die Frage des Zeitpunkts der Realisation und damit verbunden die Frage des Zeitpunkts der Besteuerung stellen. Eine echte Realisation stiller Reserven erfolgt grundsätzlich zu dem Zeitpunkt, in welchem der Veräusserer einen definitiven Rechtsanspruch auf die vereinbarte Leistung erworben hat. Voraussetzung des steuerwirksamen Zuflusses ist somit jener Moment, in welchem der Anspruch auf Gegenleistung entsteht, und nicht der Zeitpunkt, in welchem der Anspruch auf Gegenleistung erfüllt wird. Vom Forderungserwerb ist

die Fälligkeit der Forderung zu unterscheiden. Dies ist der Zeitpunkt, in dem der Gläubiger die Erfüllung fordern kann und der Schuldner sie leisten muss. Mangels einer abweichenden Regelung kann die Erfüllung einer Forderung sogleich gefordert werden (OR 75). Gemäss VStG 12 Abs. 1 entsteht die Steuerforderung bei Kapitalerträgen in der Regel zum Zeitpunkt, in welchem die steuerbare Leistung fällig wird, weshalb auch die DBSt darauf abstellt (LOCHER, DBG, Art. 16 N 18 f.).

10.1.3.1 Privatentnahme

Im Bereich der Unternehmensnachfolge kann sich die Frage stellen, ob eine Privatentnahme vorliegt. Unter dem Begriff wird die Überführung von Vermögenswerten des Geschäfts- ins Privatvermögen verstanden. Dies stellt den häufigsten Fall der *steuersystematischen Realisation* dar. Wird ein Geschäftsaktivum überführt, müssen die dem Geschäft entnommenen stillen Reserven steuerlich abgerechnet werden, ansonsten sie später, wegen der einkommenssteuerfreien Veräusserungsmöglichkeit von beweglichem Privatvermögen, grundsätzlich nicht mehr besteuert werden könnten. Somit ist die Überführung einkommenssteuerlich der Veräusserung gleichzusetzen (StHG 8 Abs. 1; DBG 18 Abs. 2, Satz 2). Die damit verbundene Besteuerung fiktiver Gewinne wird als unumgängliche Folge unseres Steuersystems hingenommen (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 53).

Das Hauptproblem liegt in den meisten Fällen darin, dass infolge fehlenden zivilrechtlichen Eigentumsübergangs die Bestimmung des genauen Zeitpunktes der Überführung des Vermögenswertes ins Privatvermögen schwierig sein kann. Gemäss ständiger Rechtsprechung des BGer verbleibt ein Vermögenswert so lange im Geschäftsvermögen, bis der Steuerpflichtige die Privatentnahme gegenüber der Steuerbehörde eindeutig kundtut (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 57; BGer vom 8.1.1999, in ASA 67, 644, S. 659). Es ist selbstverständlich, dass bei buchführungspflichtigen Unternehmen diese Entnahme auch in den Geschäftsbüchern entsprechend nachvollzogen werden muss. Diese Verbuchung stellt in der Praxis ein gewichtiges Indiz dar.

Falls der Unternehmer einen Vermögenswert unentgeltlich auf einen Dritten überträgt, findet ebenfalls zuerst eine Überführung ins Privatvermögen statt. Erst anschliessend kann steuersystematisch eine Schenkung vollzogen werden (BGer vom 10.6.1988, in ASA 59, 476). Die Begründung ist einleuchtend: Eine Schenkung kann nicht Teil des durch ein Unternehmen verfolgten Zwecks darstellen und entspringt daher stets einer privaten Motivation des Unternehmers.

10.1.3.2 Grundstücke im Geschäftsvermögen des Unternehmens

Sofern im Unternehmen Grundstücke dem Geschäftsvermögen zuzuordnen sind, ergeben sich in der Unternehmensnachfolge unterschiedliche Steuerfolgen, die es vorgängig genau abzuklären gilt.

Bei der Direkten Bundessteuer (DBSt) und in Kantonen mit dem dualistischen Grundstückgewinnsteuersystem wird ein allfällig erzielter Kapitalgewinn (d.h. die Differenz Buchwert – Veräusserungswert) grundsätzlich besteuert.

Wird ein Grundstück vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt, liegt eine steuersystematische Realisation der stillen Reserven vor. Dieser Vorgang wird der Veräusserung des entsprechenden Vermögensgegenstandes gleichgestellt (StHG 8 Abs. 1; DBG 18 Abs. 2), weshalb die Differenz zwischen Verkehrswert und Einkommenssteuerwert als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erfasst wird (BUCHSER, S. 21).

10.1.3.3 Unternehmenssteuerreform II (1.1.2011)

Mit der Schaffung des neuen DBG 18a bzw. StHG 8 Abs. 2^{bis} erhält der Steuerpflichtige die Möglichkeit, bei der Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen einen *Antrag auf Steueraufschub* zu stellen. In diesem Fall wird zum Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert (Buchwert) abgerechnet. Anders ausgedrückt: Über die *wiedereingebrachten Abschreibungen* (Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten) wird bereits zum Zeitpunkt der Überführung abgerechnet (vgl. CLEMENT, SCHÖNENBERGER, TREX 2010, S. 29 ff.).

Wird das Grundstück anschliessend, also nach der Überführung ins Privatvermögen, verkauft, so erfolgt die Besteuerung des Gewinns nach den Regeln, die für die Veräusserung von Gegenständen des Geschäftsvermögens gelten und auch die AHV-Pflicht auslösen. Es handelt sich bei diesem Grundstück um sog. hybrides Privatvermögen, d.h., das Grundstück gehört zum Privatvermögen, während die stillen Reserven noch zum Geschäftsvermögen gehören (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, Art. 18a, N 18).

Die *Besteuerung des Wertzuwachsgewinns* (Differenz zwischen dem Verkehrswert und den Anlagekosten) erfolgt ebenfalls später, nämlich erst bei der effektiven Veräusserung der Liegenschaft, dann jedoch in der Differenz zwischen dem Verkehrswert zum Zeitpunkt der Veräusserung und den Anlagekosten.

Die spätere Besteuerung des Wertzuwachses scheint auf den ersten Blick verlockend. Sie birgt aber zahlreiche steuerliche Fallstricke, die im Einzelfall vorgängig genau zu klären bzw. Vor- und mögliche Nachteile gegeneinander abzuwägen sind.

Was passiert, wenn bei einer Liegenschaft, die zu einem früheren Zeitpunkt, unter Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns (Grundstückgewinnsteuer), ins Privatvermögen überführt worden ist, schliesslich (nachträgliche) Kapitalverluste eintreten (z.B. gestützt auf das neue Raumplanungsgesetz)?

Ohne Zweifel ist der Verkehrswert der Liegenschaft zum Zeitpunkt ihrer Überführung ins Privatvermögen zu bestimmen. Aufgrund der gesetzlichen Konzeption können Wertverluste auf der Liegenschaft nach der Überführung im dualistischen System, bzw. betr. die direkte Bundessteuer, nicht berücksichtigt werden.

Beispiel:

Eine Liegenschaft des Anlagevermögens (Anlagekosten CHF 400'000; Buchwert CHF 300'000; Verkehrswert zum Zeitpunkt der Überführung CHF 600'000) wird ins Privatvermögen übergeführt. 15 Jahre nach diesem Vorgang beträgt ihr Wert noch CHF 480'000. Sie wird zu diesem Preis verkauft.

a) Konsequenzen bei der direkten Bundessteuer und im dualistischen System: Zum Zeitpunkt der Überführung werden CHF 100'000 als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit besteuert (wiedereingebrachte Abschreibungen). Die Besteuerung von CHF 200'000 wird aufgeschoben.

DBSt: Grundsätzlich hat die Überführung aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen zum Verkehrswert zu erfolgen. Gemäss DBG 18a Abs. 1 kann der Pflichtige verlangen, dass lediglich die wiedereingebrachten Abschreibungen besteuert und der Wertzuwachsgewinn erst bei der Veräusserung der Liegenschaft besteuert wird. Somit sind bei der Überführung CHF 100'000 als wiedereingebrachte Abschreibungen zu versteuern, und der Einkommenssteuerwert beträgt neu CHF 400'000. Beim Verkauf nach 15 Jahren wird vom Verkaufspreis von CHF 480'000 der steuerlich massgebende Einkommenssteuerwert von CHF 400'000 abgezogen, womit der steuerbare Wertzuwachsgewinn CHF 80'000 (vor Abzug der AHV-Beiträge) beträgt. Gemäss Auslegung der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) wird der Verkehrswert zum Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen nicht erhoben, mithin wird nicht die Besteuerung des Wertzuwachsgewinnes aufgeschoben, sondern der Erfolg wird erst zum Zeitpunkt der Veräusserung bemessen.

b) Konsequenzen im monistischen System:

Der steuerbare Gewinn beträgt CHF 80'000. Im Ergebnis ist der gleiche Wertzuwachsgewinn wie im dualistischen System zu versteuern. Zum Zeitpunkt der Veräusserung wird der endgültige Wertzuwachs, der auf die Wertveränderungen während des geschäftlichen Zwecks der Liegenschaft und während der Dauer der privaten Nutzung zurückzuführen ist, als Grundstückgewinn besteuert (vgl. zum Ganzen BUCHSER, S. 26).

Wie, wenn überhaupt, werden die latenten Steuerfolgen, die aufgeschoben sind, im Rahmen der Unternehmensnachfolge bei der Bewertung berücksichtigt (z.B. im Rahmen der Erbteilung oder des Verkaufs)? Beim Verkauf aus dem Privatvermögen bleiben sie unberücksichtigt; bei einer Unternehmensnachfolge, Erbvorbezug oder Erbteilung sind die latenten Steuern im Einzelfall zu berechnen und anzurechnen. Nur so kann sichergestellt werden, dass der einzelne Erbe nicht schlechtergestellt wird.

Bei Kantonen mit dem monistischen Grundstückgewinnsteuersystem fehlt es für die Besteuerung an der notwendigen Handänderung. Eine Besteuerung der Kapitalgewinne (Wertzuwachs) oder die Berücksichtigung von Kapitalverlusten (z.B. als Folge eingetretener Wertminderung) wird somit erst zum Zeitpunkt der effektiven Handänderung vorgenommen.

Fazit:

Aufgrund der zahlreichen Möglichkeiten betr. die Unternehmensnachfolge und der betroffenen Liegenschaft gilt es im Einzelfall vorgängig genau zu klären, welche steuerlichen Implikationen wann in welchem Ausmass eintreten.

Findet keine Nachfolge, sondern eine definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit statt, und wird der Besteuerungsaufschub nach DBG 18a geltend gemacht, findet DBG 37b nur auf den wiedereingebrachten Abschreibungen Anwendung. Aufgrund der wortgleichen StHG-Norm gilt dies auch betr. der kantonalen Einkommenssteuern.

Nicht in Anspruch genommen werden kann DBG 18a bzw. StHG 8^{bis} bei der Überführung von Liegenschaften des Umlaufvermögens, wie dies beim Liegenschaftshändler der Fall ist. In solchen Fällen fehlt es am Erfordernis des Anlagevermögens (CLEMENT/SCHÖNENBERGER, S. 31).

10.1.4 Interkantonale Ausscheidungsregeln

Um die steuerlichen Folgen aus der Nachfolge abzuklären, ist es wichtig, vorgängig zu wissen, wie die steuerliche Zuordnung der erzielten Erlöse vorzunehmen ist. Neben den erwähnten Abgrenzungsfragen (Geschäfts- oder Privatvermögen) kann es vorkommen, dass der Unternehmer im Kanton A wohnt, im Kanton B aber seinen Geschäftssitz unterhält. Dadurch können sich im Rahmen der Nachfolge interkantonale Steuerfragen ergeben. Werden stille Reserven realisiert, müssen diese entsprechend den Zuteilungsregeln zugeordnet werden.

Sofern der Geschäftsort vom Hauptsteuerdomizil (kantonal) unterschiedlich ist, ist an diesem Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes – vorbehältlich sekundärer Steuerdomizile der Betriebsstätten – grundsätzlich das gesamte (ordentliche und ausserordentliche) aus der selbstständigen Tätigkeit resultierende Einkommen (inkl. Liegenschaftserträge) zu versteuern. Als Ausnahme ist das Salär bei einer Personengesellschaft am Hauptsteuerdomizil der Teilhaber steuerbar (LOCHER, Interkantonales, S. 67).

Am Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes ist – vorbehältlich sekundärer Steuerdomizile der Betriebsstätten – grundsätzlich das gesamte bewegliche Geschäftsvermögen zu versteuern.

Liegt bei einer Einzelunternehmung oder bei einer einfachen Gesellschaft mangels ständiger Anlagen oder Einrichtungen kein Geschäftsort vor, dann ist dieses Vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Am Hauptsteuerdomizil ist auch der Kapitalanteil einer nicht kaufmännischen Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft steuerbar, da es sich diesfalls steuerlich um Privatvermögen handelt.

Bei Forderungen der Gesellschafter gegen die Personengesellschaft ist aufgrund der konkreten Umstände eine Qualifikation als Geschäftskapital möglich (welches am Geschäftsort zu versteuern ist; andernfalls bewegliches Privatvermögen, das am Hauptsteuerdomizil zu deklarieren ist). Dabei spielen v.a wirtschaftliche Überlegungen eine Rolle. Geschäftskapital ist nur anzunehmen, wenn ein unabhängiger Dritter der Gesellschaft unter den gleichen Umständen die Mittel nicht als Darlehen zur Verfügung stellen würde (LOCHER, Interkantonales, S. 58).

10.2 Entgeltliche Unternehmensnachfolge

Bei der entgeltlichen Unternehmensnachfolge einigen sich die Parteien:

- über den Gegenstand des Unternehmens oder bestimmter Teile davon und
- dessen finanziellen Wert als Preis dafür.

Betriebswirtschaftlich handelt es sich dabei um eine Desinvestition für den Unternehmer bzw. um eine Investition aus Sicht des Nachfolgers. Deshalb basiert die Unternehmensbewertung grundsätzlich auf der Finanzplanung und der Investitionsrechnung. Daraus kann gefolgert werden, dass die Unternehmensbewertung aus der Sicht des Nachfolgers zu erfolgen hat (HELBLING, Unternehmensbewertung und Steuern, S. 155 ff.). Diese Überlegungen können steuerlich von grosser Relevanz sein, weshalb nachfolgend auf diese Punkte eingegangen wird.

Für eine entgeltliche Unternehmensnachfolge sind zahlreiche vorbereitende Massnahmen zu prüfen und abzuklären, u.a. folgende:

- Unternehmensbewertung (was ist der «richtige» Wert?);
- Ausrichten der rechtlichen Unternehmensstruktur im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge;
- Güter- und erbrechtliche Vorkehrungen und
- die Finanzierung des Kaufpreises (vgl. MEIER-MAZZUCATO, S. 45 ff.).

Bei der entgeltlichen Unternehmensnachfolge werden alle Vermögenswerte des Unternehmens aus dem Geschäftsvermögen der natürlichen Person gegen Entgelt veräussert. Der Begriff «Veräusserung» umschreibt Geschäftsvorfälle, die zur Aufdeckung stiller Reserven durch deren Realisation führen (REICH, Steuerrecht, § 15 N 129). Dies gilt es aus steuerplanerischer Sicht im Rahmen der Nachfolgeplanung zu vermeiden, bzw. deren steuerliche Folgen zu minimieren.

10.2.1 Unternehmensbewertung

Bei der Unternehmensbewertung gilt es zu beachten, dass versteuerte stille Reserven nicht Gegenstand der Berechnung der Rückstellung für die eigenkapitalmindernden Gewinnsteuern sind (vgl. zum Ganzen: MEIER-MAZZUCATO, S. 112 f.). Weitere Besonderheiten bei der Bewertung von kleinen und mittleren Unternehmen sind zu berücksichtigen (z.B. flexible, leicht änderbare Kapitalstruktur, Abhängigkeit von einzelnen wenigen Stakeholdern wie z.B. bedeutenden Kunden, Geldgebern und Lieferanten sowie leitenden Mitarbeitenden etc.; vgl. MEIER-MAZZUCATO, S. 147 ff.).

In kleineren und mittleren Verhältnissen kann es durchaus sinnvoll sein, den ermittelten Unternehmenswert durch andere Methoden zu plausibilisieren (z.B. die sog. «Praktikermethode ESTV HA DVS»: 1x Substanzwert plus 1x Ertragswert, geteilt durch 2, wobei dem Ertragswert der Durchschnitt der letzten drei Geschäftsjahre zugrunde gelegt wird; vgl. auch eine alternative Berechnungsmöglichkeit der Praktikermethode in Kap. 4.3.3.2). Bei Preisdifferenzen kann eine den jeweiligen Risiken entsprechende, angenäherte Kaufpreisermittlung angewendet werden; so bspw. eine angemessene Earn-out-Regelung, die das Risiko des Käufers reduziert, einen zu hohen Kaufpreis zu entrichten.

Fazit:

Der Ermittlung des Kaufpreises sowie dessen Finanzierung gilt es aus steuerlicher Sicht die nötige Beachtung zu schenken. Beide Punkte können wichtige Grundlagen/Indizien für die steuerliche Behandlung des Erlöses darstellen. Dabei muss aus steuerplanerischer Sicht der Zeitpunkt der Realisation (siehe Kap.10.1.3) beachtet werden, um allfällige Progressionsfolgen zu mindern.

10.2.2 Entgeltliche Unternehmensnachfolge des Personenunternehmens

Die Aktiven oder Passiven werden vom Inhaber der Einzelfirma oder von den Teilhabern der Personengesellschaft als Gesamtheit gegen Entgelt veräussert. Dabei werden die stillen Reserven realisiert und entsprechend besteuert.

Unbeschränkt haftende Gesellschafter (Kollektivgesellschaft: alle; Kommanditgesellschaft: Komplementäre) müssen natürliche Personen sein (OR 552 Abs. 1, 594 Abs. 2). Ihre Anteile am Einkommen/Gewinn und am Vermögen/Kapital unterliegen daher den Bestimmungen der Einkommens- und Vermögenssteuer (DBG 10).

Die Gewinnverteilungsregelung in der Kollektivgesellschaft bemisst sich, unabhängig von den durch die einzelnen Gesellschafter geleisteten Kapitaleinschüssen, nach Köpfen, vorbehältlich einer anderen Regelung im Gesellschaftervertrag (OR 557 Abs. 2, 533 Abs. 1). Diese Gewinnverteilungsregelung gilt auch für die Zuweisung der stillen Reserven, die im Laufe der Geschäftstätigkeit gebildet worden sind.

Kommanditäre können gemäss Gesellschaftsrecht indessen sowohl natürliche als auch juristische Personen sein und werden entsprechend ihrer Rechtsform für ihre Anteile am Einkommen/Gewinn und Vermögen/Kapital von Personengesellschaften nach den Bestimmungen der Einkommens- und Vermögenssteuer bzw. Gewinn- und Kapitalsteuer erfasst (MEIER-MAZZUCATO, S. 501).

Insofern es sich bei Personengesellschaftern um natürliche Personen handelt, entspricht deren steuerliche Situation bei der entgeltlichen Unternehmensnachfolge jener der Einzelunternehmer. Daher werden nur noch diejenigen Steuerfolgen der entgeltlichen Unternehmensnachfolge bei Personengesellschaften aufgezeigt, welche von der Situation bei den Einzelunternehmen abweichen.

10.2.2.1 Entgeltliche Nachfolge bei Personengesellschaften

Bei der Personengesellschaft folgt die entgeltliche Übertragung gemäss der gesetzlichen Konzeption (OR 557 i.V.m. OR. 576) durch einen Gesellschafterwechsel. Dabei tritt der Übergeber aus der Personengesellschaft aus, der Übernehmer durch Leistung eines Entgelts in die Gesellschaft ein. Dieser Vertrag ist durch ein Dreiparteienverhältnis gekennzeichnet, nämlich Übergeber, Übernehmer und verbleibende/r Gesellschafter (MEIER-MAZZUCATO, S. 45, 501).

(a) Eintritt eines Gesellschafters

Beim entgeltlichen Eintritt eines Gesellschafters erhöht die Gesellschaft das Gesellschaftskapital. Dabei entspricht der Wert der Kapitaleinlage dem Wert der Kapitaleinlagen der bisherigen Gesellschafter zuzüglich der anteiligen, zum Zeitpunkt des Eintritts vorhandenen stillen Reserven (Altreserven). Diese bis zum Eintritt gebildeten stillen Reserven stehen den bisherigen Gesellschaftern zu. Die ab dem Eintrittszeitpunkt neu entstehenden stillen Reserven (Neureserven) «gehören» allen Teilhabern, entsprechend der geltenden Gewinnverteilungsregelung (siehe Kap. 10.1.2).

Die Unterscheidung zwischen Alt- und Neureserven ist steuerlich von Belang, falls ein Vermögenswert, auf dem Altreserven ruhen, aus dem Geschäftsvermögen ausscheidet und die darauf ruhenden stillen Reserven realisiert werden. Die realisierten stillen Reserven wären diesfalls einzig durch die bisherigen «alten» Gesellschafter anteilig zu versteuern.

Der Beitritt eines neuen Gesellschafters hat für die bisherigen Gesellschafter grundsätzlich keine Einkommenssteuerfolgen (vgl. BUCHSER, S. 4).

Sofern jedoch der «Einkaufspreis» mehr als die blosse Kapitaleinlage beträgt und das «Agio» (Aufgeld, Aufschlag) gleichmässig auf den Kapitalkonti der Teilhaber gutgeschrieben wird, erwirbt der neu eintretende Gesellschafter anteilig stille Reserven auf dem Gesellschaftsvermögen. In diesem Fall wird zwar kein dem Geschäftsvermögen zuzuordnendes Wirtschaftsgut veräussert, doch übertragen die bisherigen Gesellschafter immerhin einen ideellen, gesamthandschaftlichen Anteil an allen Aktiven gegen Entgelt. Die im Gegenzug geleisteten Gutschriften auf den Kapitalkonti der bisherigen Teilhaber sind als Gewinnanteile der Gesellschafter zu qualifizieren. Personengesellschafter können sich ihre Gewinnanteile auszahlen lassen, sofern die Kapitalanteile nicht durch Verluste aus früheren Jahren vermindert sind (OR 559 Abs. 1 und 560 Abs. 1). Insofern ist das Entgelt für die anteilige Abtretung frei verfügbar (siehe Kap. 10.1.3). Die bisherigen Gesellschafter realisieren somit im Umfang der Gutschriften als Gewinnanteile zu bezeichnende stille Reserven, d.h. Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (StHG 8 Abs. 1; DBG 18 Abs. 2).

(b) Austritt eines Gesellschafters, Weiterführung der Personengesellschaft

Beim Austritt eines Gesellschafters erhält der Austretende als Abgeltung für seinen Anteil, welchen er den verbleibenden Teilhabern überlässt, ein Entgelt. Dieses entspricht betragsmässig dem Kapital seines Kontos sowie seinem ideellen Anteil an den stillen Reserven.

Indem er den Wert der anteiligen stillen Reserven ausbezahlt erhält, realisiert er diese. Es handelt sich um eine echte Realisation stiller Reserven (vgl. Kap. 10.1.3), die der Einkommenssteuer unterliegt (StHG 8 Abs. 1; DBG 18 Abs. 2; vgl. BUCHSER, S. 5).

Verzichtet ein ausscheidender Gesellschafter zugunsten der verbleibenden Teilhaber auf seinen Anteil an den stillen Reserven, so erzielt er keinen Liquidationsgewinn und bleibt einkommenssteuerfrei. Allenfalls ergeben sich hier schenkungssteuerliche Fragen, die es im Einzelfall zu klären gilt. Für die verbleibenden Gesellschafter ist die Zunahme ihrer Reservenanteile erfolgsneutral. In der Bilanz werden die bisherigen Buchwerte unverändert weitergeführt. Verzichtet der ausscheidende Gesellschafter aufgrund einer Klausel im Gesellschaftervertrag, wonach die Abfindungssumme nach dem Buchwert zu bestimmen sei, auf seinen Anteil an den stillen Reserven, liegt zwar ein unentgeltlicher Vermögensübergang, aber keine Schenkung im steuerrechtlichen Sinn vor (BGE 98 Ia 258; LOCHER, DBG, Art. 18 N 9 ff.).

10.2.3 Steuerneutrale Umstrukturierungstatbestände

10.2.3.1 Austritt eines Gesellschafters, Weiterführung der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Austretenden

In diesem Fall gibt der austretende Gesellschafter seine selbstständige Erwerbstätigkeit nicht auf, sondern führt sie auf eigene Rechnung weiter. Er übernimmt gewisse Aktiven zu Buchwerten in seine neu zu gründende oder bestehende Einzelfirma. Der Austretende lässt sich ferner sein Kapital und den ideellen Anteil an den verbleibenden stillen Reserven ausbezahlen.

Der Austretende übernimmt in einem solchen Fall die stillen Reserven der übernommenen Aktiven und überlässt auf allen in der Personengesellschaft verbleibenden Aktiven die anteiligen stillen Reserven den verbleibenden Gesellschaftern.

Die Differenz zwischen den ihm rechnerisch zustehenden stillen Reserven, welche er zurücklässt, und den Anteilen, die er übernimmt, übersteigen wertmässig das Kapitalkonto des Austretenden. Mit anderen Worten, die verbleibenden Gesellschafter kaufen dem Austretenden stille Reserven ab. Dem Austretenden

fliessen somit einerseits Barmittel (sein Saldo des Kapitalkontos und die Gegenleistung für seinen ideellen Anteil an den stillen Reserven der zurückbleibenden Aktiven) zu, anderseits aber auch Mittel in Form des Buchwertes der übernommenen Aktiven. Es liegt somit ein entgeltlicher Vorgang vor, selbst wenn dies durch einen Aktiventausch erfolgt.

Gemäss StHG 8 Abs. 3 und DBG 19 Abs. 1 lit. a können einzelne Vermögenswerte steuerneutral auf eine andere Personenunternehmung übertragen werden, wenn die übertragende Person auch an der übernehmenden Personenunternehmung beteiligt ist. Zudem müssen die bisher für die Einkommenssteuern massgeblichen Werte übernommen werden (d.h. die Übertragung muss zu Buchwerten erfolgen; vgl. LINDER/JAU, S. 38 f.).

Die verbleibenden Gesellschafter erzielen somit einzig auf dem Betrag, den sie dem ausscheidenden Gesellschafter für seinen ideellen Anteil an den stillen Reserven der zurückbleibenden Aktiven bezahlen, ein steuerbares Entgelt aus selbstständiger Erwerbstätigkeit.

10.2.3.2 Austritt eines Gesellschafters, Gründung einer Kapitalgesellschaft

Bei einer Übertragung von Vermögenswerten von Personenunternehmungen auf eine juristische Person (der bisherige Personengesellschafter war als selbstständig Erwerbender entsprechend seiner Quote steuerpflichtig) muss gemäss StHG 8 Abs. 3, DBG 19 Abs. 1 lit. a sichergestellt werden, dass die zu übertragenden Vermögenswerte in ihrer Gesamtheit einen Betrieb oder Teilbetrieb darstellen. Die Übertragung kann mittels Vermögensübertragung erfolgen (LINDER/JAU, S. 16). Zusätzlich ist bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte im Privatvermögen gehalten werden, eine fünfjährige Sperrfrist zu beachten (DBG 8 Abs. 3^{bis}; 19 Abs. 1 lit. b).

10.2.3.3 Verpachtung

Bei der Verpachtung des Unternehmens vom Unternehmer an einen Pächter stellt sich die Frage, ob ein Übergang vom Geschäfts- ins Privatvermögen stattfindet. Nach der bisherigen Rechtsprechung traf dies grundsätzlich nur zu, falls die Verpachtung einer definitiven Aufgabe des Betriebs gleichkam. In der Praxis wurde die einkommenssteuerliche Privatentnahme erst dann bejaht, wenn sie aller Voraussicht nach als unwiderruflich und die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes durch den Unternehmer als ausgeschlossen erschien (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, Art. 210 N 52).

Seit dem 1.1.2011 gilt anstelle der bisherigen Rechtsprechung und Praxis eine gesetzliche Vermutung, dass die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes keine endgültige Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit mehr darstellt. Nur auf expliziten Antrag des Unternehmers gilt eine Verpachtung eines Geschäftsbetriebes als Überführung in das Privatvermögen und damit als steuersystematische Realisation der stillen Reserven (StHG 8 Abs. 2ter; DBG 18a Abs. 2).

10.2.4 Entgeltliche Unternehmensnachfolge eines Kapitalunternehmens

10.2.4.1 Unterschied Personen-/Kapitalunternehmen

Im Unterschied zu einem Personenunternehmen erfolgt bei einer Kapitalunternehmung eine rechtliche Trennung zwischen dem Unternehmensvermögen und dem Vermögen des Unternehmers. Die Aktiven und Passiven des Unternehmens werden weder in die güter- noch in die erbrechtliche Auseinandersetzung einbezogen. Einzig die Beteiligungsrechte sind davon betroffen. Der Unternehmensteil ist in steuerrechtlicher Hinsicht nicht betroffen.

Unter gewissen, noch zu erörternden Ausnahmen sind die bei der Veräusserung von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungsrechten erzielten Kapitalgewinne steuerfrei.

Der Verkauf eines Unternehmens in Form einer juristischen Person vom bisherigen an einen neuen Eigentümer kann in den Grundformen «Verkauf der Aktien» (Share Deal) oder «Verkauf der Aktiven und Passiven der Unternehmung» (Asset Deal) erfolgen.

Schliesslich kommen die Umstrukturierungstatbestände (mittels Sacheinlagen und Sachübernahmen) noch hinzu.

10.2.4.2 Steuerliche Aspekte beim Verkäufer

Beim Verkauf der Aktien muss steuerlich unterschieden werden, ob die Veräusserung vom Privat- in ein anderes Privatvermögen oder vom Privat- ins Geschäftsvermögen (Wechsel vom Kapitaleinlage- ins Buchwertprinzip, sog. Systemwechsel) erfolgt.

Beim Verkauf einer Beteiligung aus dem Privatvermögen einer natürlichen, in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Person ins Geschäftsvermögen (egal ob einer natürlichen oder juristischen Person) steht die Frage der indirekten Teilliquidation im Vordergrund.

Für den Verkäufer steht der Share Deal im Vordergrund: Denn so kann er die in seinem Privatvermögen gehaltenen Aktien steuerfrei veräussern (Erzielung eines Kapitalgewinns gemäss DBG 16 Abs. 3).

Die steuerlichen Fallstricke, die beim Verkauf einer Beteiligung durch eine juristische Person zu beachten sind, werden nicht vertieft erörtert (vgl. diesbezüglich JAUSSI/SCHWEIGHAUSER, S. 731 ff.).

10.2.4.3 Verkauf aus dem Privatvermögen in das Privatvermögen

Der Verkäufer erzielt grundsätzlich einen steuerfreien Kapitalgewinn (StHG 7 Abs. 4 lit. b; DBG 16 Abs. 3) oder einen steuerlich unbeachtlichen Kapitalverlust.

Zu beachten sind allerdings folgende Konstellationen: Wird die Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht, liegt ein sog. Mantelhandel vor. Die Differenz des Verkaufspreises zum einbezahlten Grundkapital ist ein steuerbarer Vermögensertrag (DBG 20 Abs. 1 lit. c).

Sofern der Verkäufer allerdings die Voraussetzungen eines gewerbsmässigen Wertschriftenhändlers (vgl. dazu das KS ESTV Nr. 36/2012) erfüllt, wird der Verkauf als selbstständige Erwerbstätigkeit qualifiziert, und ein allfälliger Erlös unterliegt der Besteuerung. Allfällige Kapitalverluste können entsprechend vom steuerbaren Erwerbseinkommen in Abzug gebracht werden.

Handelt es sich bei den veräusserten Beteiligungsrechten um Anteile an einer Immobiliengesellschaft, kann eine wirtschaftliche Handänderung mit entsprechenden Grundsteuerfolgen (Grundstückgewinnsteuer und Handänderungsabgabe) vorliegen. In diesem Fall kann sich die Abgrenzungsfrage Betriebs- oder Immobiliengesellschaft vorgängig stellen.

10.2.4.4 Verkauf aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen eines Dritten

Ist der Käufer ein Steuersubjekt, welches die Werte im Geschäftsvermögen erwirbt, sind die erworbenen Beteiligungsrechte zu aktivieren. Aus diesem Grund ist es für den Käufer i.d.R. interessanter, einen Asset Deal abzuschliessen, da er den Mehrwert (durch einen Verkauf werden alle Reserven grundsätzlich realisiert) steuerwirksam abschreiben kann. Allfällige Finanzierungskosten können zudem als geschäftsmässig begründete Kosten vom laufenden Ergebnis in Abzug gebracht werden.

Einkommenssteuerlich stellt sich bei dieser Konstellation die Frage, ob der vermeintlich erzielte private Kapitalgewinn umqualifiziert wird und als steuerbarer Vermögensertrag der ordentlichen Besteuerung unterliegt (vgl. BUCHSER/JAU, S. 125 ff.).

Gemäss StHG 7a Abs. 1 lit. a (und DBG 20a Abs. 1 lit. a) gilt als Vermögensertrag *«auch der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder juristischen Person, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufes bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war; dies gilt sinngemäss auch, wenn innert fünf Jahren mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen oder Beteiligungen von insgesamt mindestens 20% verkauft werden; ausgeschüttete Substanz wird beim Verkäufer gegebenenfalls im Verfahren nach Art. 53 nachträglich besteuert.»*

Der Auszug des Gesetzestextes lässt erahnen, dass die Frage der steuerbaren Umqualifikation des steuerfreien Kapitalgewinns in einen steuerbaren Vermögensertrag schwierig und zwingend vor dem Verkauf zu lösen ist.

Zusammengefasst ergeben sich aus der gesetzlichen Bestimmung und dem Kreisschreiben der ESTV (KS Nr. 14/2007) folgende Kriterien, die erfüllt sein müssen, um einen steuerbaren Vermögensertrag beim Verkäufer besteuern zu können:

(a) Ein Verkauf einer qualifizierenden Beteiligung mit Systemwechsel (vgl. Kap. 10.2.4.2):

Dies ist in der Regel einfach zu prüfen. Es findet ein Eigentumswechsel, gestützt auf einen Kaufvertrag, statt.

(b) Mitwirkung des Verkäufers:

Gemäss DBG 20a Abs. 2 liegt diese vor, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen werden. Diese Umschreibung wird im KS ESTV Nr. 14/2007 weiter ausgeführt. Sie muss sich grundsätzlich an der Hauptmotivation des Gesetzgebers orientieren: Verhinderung von Missbrauch. Die Formulierung des Gesetzes folgt der langjährigen Bundesgerichtspraxis. Einfach gesagt bedeutet dies: Der Verkäufer muss sich darum kümmern, wie der Kaufpreis finanziert wird. Dies bedeutet in der Praxis, dass der Verkäufer sich um die Bonität des Käufers sowie die Mittelbeschaffung kümmern sollte bzw. der Käufer dies entsprechend offenlegen soll. Die gewährten Auskünfte des Käufers müssen plausibel und durch leicht überprüfbare Fakten (z.B. Belege von Banksaldi, Betriebskredite und deren Limiten) nachvollziehbar sein (vgl. Votum SR Frick vom 14.3.2006. Amtl. Bulletin 2006, S. 115).

(c) Eine Ausschüttung von Substanz innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist aus der gekauften Gesellschaft:

Diese beginnt zum Zeitpunkt des Verkaufs (KS ESTV Nr. 14/2007, Ziff. 4.4). Im Gesetz und in den Materialien findet sich kein weiterer Hinweis, was damit

gemeint ist. Es ist also anzunehmen, dass damit der Zeitpunkt gemeint ist, zu welchem der Verkauf rechtswirksam wird, d.h. zum Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts, sofern die Erfüllung nicht von vorneherein als unsicher betrachtet werden muss (BGer v. 7.5.2005, 2P.323/3003). Von Bedeutung ist daher weder der Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung noch des Vertragsvollzuges.

Die Frist endet auf den Tag genau nach Ablauf von fünf Jahren. Die Sperrfrist kann daher als verobjektiviert bezeichnet werden. Gemäss Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II (S. 4804) spielen subjektive Elemente keine Rolle mehr.

Als Ausschüttungen gelten sowohl Dividenden, die an der Generalversammlung formell beschlossen wurden, als auch verdeckte Gewinnausschüttungen und andere geldwerte Vorteile zugunsten der Käuferin oder deren Aktionäre (vgl. KS ESTV Nr. 14/2007, Ziff. 4.5).

(d) Das Vorhandensein von handelsrechtlich ausschüttbaren Reserven:

Die Grundlage für die Beurteilung ist der handelsrechtskonforme Abschluss bzw. der Einzelabschluss der Zielgesellschaft zum Zeitpunkt, in welchem die Ausschüttungssperrfrist zu laufen beginnt. Wesentlich ist, dass die Bestimmung der handelsrechtlich ausschüttbaren Reserven für den Fall der Übernahme einer ganzen Unternehmensgruppe nach Auffassung der ESTV nicht auf einer konsolidierten Betrachtung, sondern aufgrund des handelsrechtlichen Abschlusses der gekauften Zielgesellschaft gesetzeskonform erfolgt (vgl. KS ESTV Nr. 14/2007, Ziff. 4.6.2).

Fraglich kann u.U. sein, ob die Bildung von gesetzlichen Reserven, welche den maximalen Bestand von 50% (bzw. 20% bei Holdings) des Aktienkapitals übersteigt, im Rahmen der Berechnung der ausschüttbaren Reserven mit zu berücksichtigen ist oder nicht.

Im KS ESTV Nr. 14/2007, Ziff. 4.6.2 wird unpräzise vom «maximal möglichen Umfang» gesprochen. Die gewählte Formulierung stützt sich auf OR 671. Die Überlegung des KS ist zutreffend, denn sie berücksichtigt, dass gemäss OR die gesetzlichen Reserven grundsätzlich nicht für Ausschüttungen zur Verfügung stehen und somit nicht ausschüttungsfähig sind. Sofern die ausgewiesenen gesetzlichen Reserven die 50%- (bzw. bei Holdings 20%-)Marke übersteigen, sind sie folglich in diesem Umfang den ausschüttbaren Reserven zuzuweisen.

Aus der Festlegung der ausschüttbaren Reserven ergibt sich somit die erste Obergrenze für die Bestimmung allfälliger Steuerfolgen bei einer schädlichen Ausschüttung.

Die weiteren Schranken, die zu einer Umqualifikation des Verkaufserlöses beim Verkäufer führen können, sind:

- Verkaufserlös;
- Ausschüttungsbetrag;
- handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven;
- nicht betriebsnotwendige Substanz.

Anders ausgedrückt: Die Umqualifikation des vermeintlich steuerfreien Verkaufserlöses in steuerbaren Vermögensertrag kann somit die kleinste der Grössen «Verkaufserlös», «Ausschüttungsbetrag», «handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven», und «nicht betriebsnotwendige Substanz» nicht überschreiten.

In der Praxis ergeben sich deshalb oft Schwierigkeiten, die ausschüttungsfähigen Reserven und damit den maximalen Betrag für die mögliche Umqualifikation im Rahmen eines Vorbescheides zu ermitteln.

(e) Das Vorhandensein von nicht betriebsnotwendiger Substanz in der gekauften Gesellschaft:

Dies sind alle Güter eines Betriebs, die nach ihrer Zwecksetzung nicht unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses veräussert werden können.

Zum massgeblichen Zeitpunkt des Vorhandenseins wird im Gesetz ausgeführt, dass lediglich nicht betriebliche Substanz, die zum Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und ausschüttungsfähig war, relevant ist. Das KS führt präzisierend an, dass die Beurteilung der unveränderten Weiterführung der betrieblichen Tätigkeit durch den Verkäufer erfolgt und künftige Änderungen unbeachtlich sind (KS ESTV Nr. 14/2007, Ziff. 4.6.1, 2. Absatz). Dabei hat die Beurteilung stichtagsbezogen nach betriebswirtschaftlichen Kriterien zu erfolgen (KS ESTV Nr. 14/2007, Ziff. 4.6.3).

Fazit:

- Die Vermögenswerte müssen im Sinne der funktionalen Analyse vor und nach dem Verkauf betrieblich genutzt werden,
- die zu beurteilende Transaktion findet nach dem Verkaufszeitpunkt statt,
- die Massnahmen entsprechen nicht der Optik des Verkäufers, sondern des Käufers,
- die Massnahmen stellen eine zukünftige Veränderung dar (vgl. zum Ganzen, Seminar-Unterlagen ISIS, Januar 2010).

Aus diesen Ausführungen geht klar hervor, dass im entsprechenden Kaufvertrag für die Frage der indirekten Teilliquidation eine *Haftungsklausel* vorzusehen ist.

Zu beachten sind dabei folgende Umstände: Die Steuerfolgen treten beim Verkäufer ein. Die dafür masssgeblichen Handlungen hat aber der Käufer vorgenommen. Dem Verkäufer fehlen beim Verfassen des Rechtsmittels gegen die Nachsteuerveranlagung die sachdienlichen Gesellschaftsunterlagen (Jahresrechnungen, GV-Beschlüsse etc.). Auf der anderen Seite kann der Käufer ohne frühzeitige Information durch den Verkäufer keine unterstützenden Massnahmen ergreifen, denn die möglicherweise anzufechtende (weil schadensmindernde) Veranlagungsverfügung geht nur an den Verkäufer, der ja auch die Steuerfolgen zu gewärtigen hat. Aus diesem Grund müssen in der Vertragsklausel neben den Haftungs- auch Fragen der Zusammenarbeit der beiden Parteien geregelt werden.

Die folgende Muster-Vertragsklausel trägt diesem Umstand Rechnung:

«Der Käufer wird während der Dauer von fünf Jahren nach Vollzug dieses Kaufvertrags die Gesellschaft weder fusionieren noch von der Gesellschaft Substanzdividenden aus deren Eigenkapital (definiert als Eigenkapital gemäss genehmigter Jahresbilanz per 31. Dezember 20xx, Stichtagsjahr des Verkaufs) beziehen noch sonstige Handlungen vornehmen oder unterlassen, wodurch beim Verkäufer Steuerfolgen ausgelöst werden könnten. Im Fall des Weiterverkaufs der Aktien stellt der Käufer die Einhaltung dieser Zusicherung durch den Erwerber sicher. Er verpflichtet sich ferner, den vorgängig festgelegten und im Steuer-Ruling vom xx.xx.20xx (Anhang) dargelegten Sachverhalt zu verwirklichen bzw. einzuhalten.

Verletzt der Käufer eine der Verpflichtungen gemäss dieser Ziff. x und ergeben sich daraus (zusätzliche) Steuerfolgen für den Verkäufer, so erhöht sich der Kaufpreis um den vollen Betrag solcher Steuern einschliesslich allfälliger Steuern auf den Steuern und Verzugszinsen (soweit nicht von den Verkäufern verursacht). Ein solcher Ergänzungskaufpreis wird 20 Tage nach Vorlage der betreffenden Veranlagungsverfügung beim Käufer fällig, vorausgesetzt die Vorlage erfolgt spätestens 20 Tage vor Ablauf der Rechtsmittelfrist. Der Käufer hat in diesem Fall das Recht, gegen Übernahme der Kosten zu verlangen, dass die Verkäufer den Rechtsmittelweg beschreiten.»

10.2.4.5 Transponierung

Als Ertrag aus beweglichem Vermögen gilt u.a. der Erlös aus der Übertragung einer Beteiligung von mindestens 5% am Grundkapital einer Kapitalgesellschaft

aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer juristischen Person, an welcher der Veräusserer nach der Übertragung zu mindestens 50% beteiligt ist. Dies gilt, soweit die gesamthaft erhaltene Gegenleistung den Nennwert übersteigt, zuzüglich den anteiligen Reserven aus Kapitaleinlagen der Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte übertragen werden (DBG 20a Abs. 1 lit. b bzw. StHG 7a Abs. 1 lit. b).

Aufgrund des «Kapitaleinlageprinzips» kommt es bei der Frage, ob die Übertragung zu einem Wert, der über dem Nennwert zuzüglich der anteiligen Kapitaleinlagereserven liegt, auf die Verbuchung an. Wird der Mehrwert den übrigen Reserven gutgeschrieben, bleibt das latente Einkommenssteuersubstrat erhalten und die Übertragung ist steuerneutral.

Bei der Transponierung handelt es sich um einen modifizierten Anwendungsfall der indirekten Teilliquidation. Dabei bringt der Steuerpflichtige seine zum Privatvermögen gehörenden Beteiligungsrechte zu einem über dem Nominalwert liegenden Wert gegen Gutschrift auf einem Aktionärskreditorenkonto (formeller Verkauf) oder/und als Sacheinlage gegen Ausgabe neuer Aktien ein, wobei die neuen Aktien einen höheren Nennwert haben. Wirtschaftlich liegt in diesem Fall eine Vermögensumschichtung und keine Veräusserung vor.

Falls der oder die Erben die Möglichkeit der Unternehmensnachfolge mittels Gründung einer neuen, dem/den Erben gehörenden Gesellschaft plant/en, ist steuerlich dem Umstand der Transponierung Rechnung zu tragen.

Die Transponierung ist von einer steuerlich privilegierten Umstrukturierung der Quasifusion abzugrenzen. Eine Quasifusion soll dann eine Transponierung darstellen, wenn die Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft nach der Einbringung ihrer Beteiligungsrechte mindestens 50% der Kapitalanteile der übernehmenden Gesellschaft halten (vgl. KS ESTV, FusG, Ziff. 4.1.1.4).

Schliesslich hat das BGer im Entscheid vom 11. Juni 2004 (2A_331/2003) festgehalten, dass die Übertragung von Beteiligungsrechten aus dem Privat- ins Geschäftsvermögen einer Holdinggesellschaft, deren Beteiligungsrechte von Nachkommen gehalten werden, unter dem Tatbestand der indirekten Teilliquidation und nicht als Transponierungstatbestand zu prüfen ist. Ist der Übergeber aber nach der Übertragung seiner Beteiligungsrechte zu mehr als 50% am übernehmenden Unternehmen (Personen- oder Kapitalunternehmen) beteiligt, und sind die übrigen Voraussetzungen erfüllt, handelt es sich um einen Fall der Transponierung (Meier-Mazzucato, S. 618).

10.2.4.6 Steuerliche Aspekte beim Käufer

(a) Beteiligung bildet Privatvermögen

Der Übernahmepreis bildet beim Käufer vermögensbildende Anlagekosten. Die Bewertung des Vermögens für die Vermögenssteuer erfolgt gestützt auf die Wegleitung für die Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert (KS SSK Nr. 28/2008.)

Die mit dem Erwerb zusammenhängenden Aufwendungen stellen keine steuerlich abzugsfähigen Gewinnungskosten dar (BGer vom 8.1.1999, in ASA 67, 481). Sofern der Beteiligungskauf fremdfinanziert wird, können die mit der Finanzierung des Beteiligungserwerbes anfallenden Kosten beschränkt, im Umfang der steuerbaren Erträge aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen und zusätzlicher CHF 50'000 abgezogen werden (DBG 33 Abs. 1 lit. a, StHG 9 Abs. 2 lit. a).

(b) Beteiligung bildet Geschäftsvermögen

Der Übernahmepreis bildet die aktivierungspflichtigen Anlagekosten. Sofern eine Wertverminderung eintritt, kann der Wert entsprechend erfolgswirksam angepasst werden. Die Schulden bilden Geschäftsvermögen des Käufers. Schuldzinsen und übrige Kosten sind grundsätzlich unbeschränkt abzugsfähig (DBG 27 Abs. 2 lit. d; 58 Abs. 1 lit. a, bzw. StHG 10 Abs. 1 lit. e; 24 Abs. 1). Bei Kapitalunternehmen gilt es aber, die Vorgaben betr. die angemessene Eigenfinanzierung (KS ESTV Nr. 6/1997) sowie die jährlich neu aufgelegten maximal zulässigen Zinssätze (Rundschreiben Zinssätze, publiziert von der ESTV, HA DVS) zu beachten.

10.3 Unternehmensnachfolge durch Erbgang

10.3.1 Regelung beim Ableben des Einzelunternehmers

10.3.1.1 Erbgang

Stirbt ein Unternehmer, werden die Aktiven und Passiven des Unternehmensvermögens unmittelbar vom Ableben des Unternehmers betroffen. Sie sind somit Teil der in der güter- und erbrechtlichen Auseinandersetzung erfolgenden Vermögensübertragung.

Beim Tod eines Unternehmers geht der Geschäftsbetrieb infolge Universalsukzession mit Aktiven und Passiven auf die Erbengemeinschaft über. Dieser Übergang löst noch keine Einkommenssteuern aus, denn es findet weder eine echte noch eine steuersystematische Realisation statt (BGer v. 3.9.2007, 2A.105/2007).

Einzige Ausnahme ist der Fall, in welchem das Unternehmen kraft letztwilliger Verfügung auf eine steuerbefreite Institution übergeht. Diesfalls findet eine steuersystematische Realisation statt, welche eine logische Sekunde vor dem Tod beim Erblasser zu einer Besteuerung der stillen Reserven führt (BGer vom 29.8.1995 in ASA 65, 660; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, Art. 210 N 59).

Im Rahmen des Erbgangs sind die Erben frei zu entscheiden, ob sie die bisherige selbstständige Erwerbstätigkeit weiterführen oder nicht.

Fraglich kann sein, ob die Qualifikation der Erben als Selbstständigerwerbende zwingend immer alle Mitglieder der Erbengemeinschaft trifft, oder ob der Erblasser diese Konsequenz durch geeignete Vorkehrungen verhindern kann (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 139).

Die Beibehaltung der Geschäftsvermögensqualität des Unternehmervermögens nach dem Erbfall ist anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu definieren (StHG 8 Abs. 2, DBG 18 Abs. 2). Die Qualifikation der Erben als Selbstständigerwerbende ist daher keine Folge davon, dass die Erben das Geschäftsvermögen des Erblassers weiterführen, sondern Voraussetzung für die Qualifikation des geerbten Unternehmens als Geschäftsvermögen der Erben (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 138, FN 52)

Weil der Erblasser mit dem erbrechtlichen Übergang seines Unternehmens keine stillen Reserven realisiert, haben die Erben die Buchwerte des Unternehmens fortzuführen (vgl. REICH, Realisation, S. 153). Die Erben übernehmen daher im Umfang der stillen Reserven des Unternehmens eine latente Steuerlast. Die Verwertung und die Veräusserung von Gegenständen des Geschäftsvermögens führen somit bei den Erben zu entsprechenden (in der Regel anteilmässig gemäss Erbquote) Einkommenssteuerfolgen (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 141).

10.3.1.2 Erbteilung

Der erbrechtliche Übergang des Geschäftsbetriebes bedeutet – wie bereits erwähnt – keine Realisation stiller Reserven. Scheiden dagegen später Erben anlässlich der Erbteilung aus dem Geschäft aus, so liegt in der Regel eine entgeltliche Liquidation ihres Geschäftsanteils vor (vgl. REICH, Realisation, S. 291).

Bei der Erbteilung gibt der ausscheidende Erbe seinen Anteil an einem den Erben gemeinschaftlich zustehenden Recht auf und erwirbt anderseits ein Recht, an dem vorher die ungeteilte Berechtigung aller Erben bestanden hatte. In der Regel werden die Erben nur gegen Entschädigung auf ihre Gesamthandschaftsrechte an einem Unternehmen verzichten (REICH, Realisation S. 291). Die Erbteilung wird von der Lehre (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 222) als entgeltliche

Veräusserung qualifiziert. Entsprechend den Bestimmungen über das Ausscheiden eines Teilhabers aus einer Personengesellschaft (vgl. Kap. 10.2.3.1) haben die Erben demnach ihren Anteil an den stillen Reserven des Unternehmens auf den Zeitpunkt ihres Ausscheidens zu versteuern (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 223). Dies wenn in der Erbteilung als Teilungswert ein Betrag vereinbart wird, der den Einkommenssteuerwert des Unternehmens übersteigt. Als Realisationszeitpunkt gilt dabei der Abschluss des Erbteilungsvertrages, bzw. der Zeitpunkt, in welchem das Ausscheiden eines Erben buchmässig in Erscheinung tritt (BGer vom 21.12.1983, in ASA 53, 262).

Der Nachfolger kann dann im Umfang der realisierten stillen Reserven die Buchwerte des Unternehmens aufwerten (sog. Step Up). Seinen eigenen Anteil an den stillen Reserven, die ideelle Eigenquote, kann er dagegen unverändert weiterführen.

Die unentgeltliche Überlassung eines Geschäftsanteils zu Alleineigentum stellt eine Schenkung dar (BLÖCHLINGER, S. 354 f.).

10.3.2 Steueraufschubtatbestand

Die Erben, die ein Unternehmen oder einen Anteil an einem solchen übernehmen, haben die Wahl, den Geschäftsbetrieb weiterzuführen, das Unternehmen zu liquidieren oder die Geschäftstätigkeit ohne formelle Liquidation zu beenden. Im letzten Fall verlieren die Geschäftsaktivitäten ihre Qualifikation und werden zu Privatvermögen. Somit greift eine steuersystematische Realisation Platz (vgl. Kap. 10.1.3; BUCHSER, S. 12).

Seit dem 1.1.2011 kann der übernehmende Erbe (gestützt auf StHG 8 Abs. 2^{quater}, DBG 18a Abs. 3) wählen, ob er einen Steueraufschub beantragen will, womit die ausscheidenden Erben unabhängig von der Höhe ihrer Abfindung keine stillen Reserven realisieren und somit keine Steuerfolgen zu gewärtigen haben.

Dies bedeutet, dass die latente Steuerlast sowie die auf den erst im Zeitpunkt der Realisation (d.h. dem Verkauf oder der Liquidation des Unternehmens) der übernommenen stillen Reserven geschuldeten AHV-Abgaben vollumfänglich auf die den Geschäftsbetrieb übernehmenden Erben übergehen.

Die Ausgleichszahlungen an die ausscheidenden Erben bleiben in diesem Fall steuerfrei. Ferner sind auf diesen Zahlungen keine AHV-Beiträge zu entrichten.

10.3.3 Personengesellschaft

Im Gegensatz zum erbrechtlichen Übergang eines Einzelunternehmens besteht Uneinigkeit über die einkommenssteuerrechtliche Beurteilung des Ablebens eines Personengesellschafters.

Umstritten ist in der Regel nicht, dass die auf dem Gesellschaftsanteil des Verstorbenen ruhenden stillen Reserven in gewissen Fällen realisiert werden (so bspw., wenn die Gesellschaft liquidiert oder nur unter den verbleibenden Gesellschaftern fortgeführt wird), sondern, wer den realisierten Kapitalgewinn zu versteuern hat, der Erblasser oder die Erben (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 145).

Aus zivilrechtlicher Sicht sind die Folgen des Ablebens eines Personengesellschafters von den zwischen den Gesellschaftern für diesen Fall getroffenen Vereinbarungen abhängig.

Nach der herrschenden Lehre und einigen älteren Entscheiden des Bundesgerichts wird die Problematik der Kollektivgesellschaft im Erbgang beurteilt wie der Übergang einer Einzelunternehmung auf die Erben. Es kommt aus diesem Blickwinkel nicht darauf an, ob eine Fortsetzungs-, Eintritts- oder Nachfolgeklausel vorliegt; die Erben sollen in jedem Fall in die Unternehmerstellung des Erblassers nachfolgen. Sie werden daher zu Selbstständigerwerbenden und realisieren entsprechend stille Reserven, wenn sie die unternehmerische Tätigkeit aufgeben. Zu Recht regt sich in der neueren Lehre gegen diese pauschalierende Sichtweise Widerstand (BUCHSER, S. 97). Wie in der Literatur zutreffend dargelegt wird, kann im Zusammenhang mit Personengesellschaften im Erbfall nicht auf eine exakte Untersuchung verzichtet werden, ob die Erben nach dem Tode des Erblassers tatsächlich als Selbstständigerwerbende zu gelten haben (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 149).

Die Vereinbarung einer Fortsetzungsklausel ist ein suspendiv bedingtes Rechtsgeschäft (wobei Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft unmittelbar zusammenfallen). Jeder Gesellschafter verpflichtet sich für den Fall seines Todes (Bedingungseintritt), seine ideelle Quote am Unternehmensvermögen auf die überlebenden Partner zu übertragen. Die damit unmittelbar verknüpfte Verfügung äussert ihre Wirkungen ebenfalls auf den Todeszeitpunkt. Sie ist insofern mit den Verfügungen von Todes wegen vergleichbar, obwohl es sich um eine Klausel in einem Gesellschaftsvertrag handelt. Mit dem Bedingungseintritt treten die Wirkungen der Verfügung ein. Die ideellen Anteile der überlebenden Gesellschafter ändern sich entsprechend unmittelbar, und der Abfindungsanspruch der Erbengemeinschaft entsteht.

Eine echte Realisation (und nur um eine solche handelt es sich hier) liegt vor, wenn jemand Gegenstände des Geschäftsvermögens oder Anteile an solchen gegen Entgelt auf Dritte überträgt. Realisiert haben könnte der Erblasser; er hat immerhin bedingt verfügt. Ihm floss indessen kein Entgelt zu. Diese Tatsache steht der Qualifikation der Verfügung als entgeltliches Geschäft noch nicht entgegen, denn eine Realisation kann ohne Weiteres vorliegen, wenn das Entgelt Dritten geleistet wird. Es besteht in diesem Fall im Abfindungsanspruch,

über den die Erbengemeinschaft grundsätzlich frei verfügen kann. Wird die echte Realisation durch den Erblasser bejaht, so folgt, dass die Steuerforderung als Passivum den Nachlass belastet (BUCHSER, S. 100).

Für diese Beurteilung spricht nicht allein das Zivilrecht. Sie ergibt sich auch aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Die Fortsetzungsklausel verwehrt den Erben jegliche Unternehmerstellung – selbst für den Bruchteil einer logischen Sekunde. Sie können demnach keine selbstständige Erwerbstätigkeit beenden und kein Geschäftsvermögen veräussern. Erhalten haben die Erben allein eine Forderung. Dieser kommt aber aus steuerrechtlicher Sicht keine andere Qualifikation zu als den übrigen Vermögenswerten des Privatvermögens. Die Vermögenszugänge infolge Erbschaft stellen bekanntlich keine einkommenssteuerrechtlich relevanten Tatbestände dar.

Das Gesagte gilt ebenso, wenn der Gesellschaftsvertrag eine Eintrittsklausel vorsieht. Der Erblasser scheidet nämlich zum Zeitpunkt des Todes aus der Gesellschaft aus. Zeitgleich entsteht der Abfindungsanspruch. Die Erben können unter Einbringung des Abfindungsanspruchs wieder in die Gesellschaft eintreten. Tun sie das, so entstehen neue Mitgliedschaften. An der Qualifikation des Abfindungsanspruchs als Entgelt für die den überlebenden Gesellschaftern mit dem Bedingungseintritt übertragenen ideellen Anteile an den geschäftlichen Vermögenswerten ändert sich indessen mit dem Eintritt der Erben nichts. Der Erblasser hat somit die anteiligen stillen Reserven realisiert. Erst im Anschluss an die Realisation erhalten die Erben eine Unternehmerstellung (BUCHSER, S. 101).

Ein Teil der Lehre folgt dieser Argumentation nicht: SIMONEK geht für diesen Fall davon aus, dass der Abfindungsanspruch für die Erben nicht frei verfügbar ist, wenn sie in die Gesellschaft eintreten. Daher ist aus ihrer Sicht eine echte Realisation durch den Erblasser zu verneinen (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 155 ff.).

Folgt man der neueren Lehre, so realisiert der Erblasser die seinem Unternehmensanteil entsprechenden stillen Reserven. Die Steuerforderung entsteht mit der Realisation. Sie belastet den gesamten Nachlass und ist daher grundsätzlich unter Verwendung von Nachlassvermögen zu tilgen, bevor dieses unter den Erben aufgeteilt wird. Da nach dieser Konzeption eine Steuerschuld des Erblassers entsteht, haften die Erben dafür als Steuernachfolger solidarisch bis zur Höhe ihrer Erbanteile (DBG 12 Abs. 1; BUCHSER, S. 101).

10.3.3.1 Rechtslage seit Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform II (UStR II) (1.1.2011)

Lösungsansatz im Sinne der herrschenden Lehre: Falls die Gesellschafter vereinbarten, dass im Todesfall einer der Beteiligten die Erben durch Auszahlung ihrer

Ansprüche abgefunden würden, erzielen die Erben einen Liquidationsgewinn im Sinne von DBG 37b Abs. 2. Der Satzbestimmung wird in diesem Fall nur ein Fünftel der realisierten stillen Reserven zugrunde gelegt; der Satz beträgt in jedem Fall aber mindestens 2%. Der Liquidationsgewinn wird zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert, das die Erben in der entsprechenden Steuerperiode erzielen. Die Besteuerung zum ermässigten Satz setzt voraus, dass die Aufgabe der geschäftlichen Tätigkeit endgültig ist. Die Erbengemeinschaft gibt die Geschäftstätigkeit grundsätzlich auf, wenn sie ihren ideellen Gesellschaftsanteil den bisherigen Gesellschaftern gegen Abgeltung abtritt. Ein besonderes Problem kann sich in Bezug auf einen Miterben «A» ergeben, der zugleich Mitgesellschafter der Kollektivgesellschaft ist und in dieser Funktion den ideellen Gesellschaftsanteil der Erbengemeinschaft zusammen mit X übernimmt. A stehen aus Erbschaft stille Reserven entsprechend seiner ideellen Quote an sämtlichen Nachlassgegenständen zu. A überträgt daher – wirtschaftlich betrachtet – die Hälfte der stillen Reserven auf sich selbst und die andere auf X. In Bezug auf die stillen Reserven, die er von sich selbst übernimmt, liegt keine definitive Aufgabe der Geschäftstätigkeit vor. DBG 37b Abs. 2 ist daher nicht anwendbar. Da die neue Bestimmung im Verhältnis zu DBG 18 eine Spezialnorm darstellt, kommt im Falle ihrer Nichtanwendung DBG 18 als allgemeine Bestimmung für die Besteuerung des Liquidationsgewinns zur Anwendung. Der Liquidationsgewinn von A wird somit zu 50% nach DBG 37b Abs. 2 und zu 50% nach DBG 18 besteuert. Der Vollständigkeit halber ist noch der neue Aufschubtatbestand von DBG 18a Abs. 3 zu erwähnen. Die Besteuerung der stillen Reserven kann aufgeschoben werden, soweit einer oder mehrere Miterben ihre ideellen Anteile am Unternehmen im Rahmen der Erbteilung an fortführungswillige Miterben abtreten. Theoretisch ist DBG 18a Abs. 3 in Bezug auf die ideellen Anteile von Miterben an den stillen Reserven, die sie A abtreten, anwendbar. In Bezug auf die X übertragenen stillen Reserven erfolgt in jedem Fall eine Realisation gemäss DBG 37b Abs. 2. Wählen die Erben die «Option Aufschub», gelangen somit sämtliche stillen Reserven, welche A von der Erbengemeinschaft übernimmt, zum späteren Zeitpunkt der allfälligen Liquidation, resp. des Verkaufs des Unternehmens, ohne Privileg zur Besteuerung (BUCHSER, S. 102).

10.3.3.2 Rechtslage bei einer Nachfolgeklausel

Die Rechtslage vor und nach der UStR II (1.1.2011) soll anhand des nachfolgenden Beispiels erläutert werden:

E und sein Bruder X führen eine Kollektivgesellschaft (Architekturbüro E&X). Der Gesellschaftsvertrag enthält die Bestimmung, dass die Gesellschaft im Falle des Todes eines Gesellschafters mit den Erben weitergeführt wird (einfache Nach-

folgeklausel). Im Januar des Jahres n stirbt E bei einem Verkehrsunfall. Er war vor seinem Tod zwar noch mit F verheiratet (unter Gütertrennung), lebte aber von ihr getrennt und unterhielt eine Beziehung zu seiner Lebenspartnerin P. Er hinterlässt die beiden Töchter A und B. Der 54-jährige E hatte ein Jahr vor seinem Tod ein Testament verfasst, in dem er F auf den Pflichtteil gesetzt und die verfügbare Quote P zugewiesen hatte. Seine erklärte Absicht lautete dahingehend, den vier wichtigsten Personen in seinem Leben den gleichen Betrag zukommen zu lassen. Ein Erbvertrag besteht nicht. Der Nachlass setzt sich aus einem Wertschriftendepot (CHF 150'000), einem Ferienhaus im Kanton Tessin (Verkehrswert CHF 800'000, unbelastet), zwei Oldtimern (zusammen CHF 120'000), diversen Bankguthaben (CHF 180'000) sowie der 50%-Beteiligung an der Kollektivgesellschaft zusammen. Zudem ist zu berücksichtigen, dass E seiner älteren Tochter A, als diese mit dem ersten Kind schwanger war, CHF 80'000 zugewendet hatte.

Die Bilanz der Gesellschaft per 31.12.n-1 lautet wie folgt:

Umlaufvermögen	CHF 800'000	Betriebskredit	CHF 1'200'000
Geschäftsliegenschaft 1 (Büro)	CHF 700'000	Kapital E	CHF 700'000
Geschäftsliegenschaft 2 (Mehrfamilienhaus)	CHF 900'000	Kapital X	CHF 700'000
Übriges Anlagevermögen	CHF 200'000		

Die Geschäftsliegenschaft 1 beherbergt das Architekturbüro und eine darüber liegende Wohnung, welche an Dritte vermietet ist. Der Verkehrswert der Liegenschaft, deren Gestehungskosten sich auf CHF 800'000 belaufen, beträgt CHF 1'200'000. Die Geschäftsliegenschaft 2 ist ein 6-Parteien-Haus, welches vom Architekturbüro E&X entworfen, realisiert sowie an Dritte vermietet wurde und grundsätzlich zum Verkauf bestimmt ist. Ursprünglich war es Teil einer Überbauung, deren andere zwei Einheiten bereits abgesetzt wurden. Die nach der Vollendung des Projekts aktivierten, dem Architekturbüro entstandenen Gesamtkosten entsprechen dem Buchwert. Der Verkehrswert beträgt CHF 2'300'000. Auf dem übrigen Anlagevermögen ruhen stille Reserven von CHF 40'000.

Der Unternehmensanteil des E hat einen Wert von CHF 1'670'000; der ganze Nachlass beträgt (inkl. des ausgleichungspflichtigen Vorempfanges von A) drei Millionen Franken. Da E seine Frau auf den Pflichtteil gesetzt hat, beträgt ihre Erbquote nicht mehr die Hälfte, sondern einen Viertel (ZGB 471 Ziff. 3). Die Erbquote der beiden Töchter entspricht dem gesetzlichen Anspruch (ebenfalls je ein Viertel). P erhält, was ihr der Erblasser durch Verfügung zugewendet hat, somit ebenfalls einen Viertel. Jeder Erbin fallen somit CHF 750'000 zu.

Die Erbinnen einigen sich darauf, dass F das Ferienhaus übernimmt, A (Architektin mit Fachhochschulabschluss) und P (gelernte Hochbauzeichnerin) den Unternehmensanteil von E und mit X das Architekturbüro weiterführen. B fallen die Bankguthaben, die Oldtimer und die Wertschriften zu. Zudem erhält sie folgende Ausgleichszahlungen: CHF 50'000 von F, CHF 165'000 von A sowie CHF 85'000 von P.

- *Rechtslage vor der USTR II (1.1.2011)*

Die Lösung bei der *direkten Bundessteuer* ist problemlos. Die stillen Reserven, welche dem hälftigen Gesellschaftsanteil des E entsprechen, betragen CHF 970'000. Entsprechend den Erbquoten stehen jeder Erbin zum Zeitpunkt des Erbganges solche von je CHF 242'500 zu. B und F bekunden kein Interesse, die geschäftliche Tätigkeit weiterzuführen, und treten ihre stillen Reserven an A und P ab, welche nach der Erbteilung rechnerisch im gleichen Umfang am Unternehmen beteiligt sind, nämlich je mit einem offenen Kapital von CHF 350'000 und stillen Reserven von CHF 485'000. Nach geltendem Recht haben die Erbinnen B und F, die ihre ideellen Anteile am Unternehmen den anderen überlassen, die realisierten stillen Reserven ohne Satzreduktion als Einkommen zu versteuern (DBG 18 Abs. 2)

Für die *kantonalen Steuern* sind zusätzlich die Auswirkungen der Übertragung wirtschaftlicher Quoten an den Liegenschaften zu untersuchen.

Spielen sich die Vorgänge im *dualistischen System* ab, so werden die den ideellen Quoten von B und F zurechenbaren stillen Reserven auf den Liegenschaften vollumfänglich realisiert. Sowohl B als auch F können je ein Achtel der stillen Reserven auf der Liegenschaft 1 (je CHF 62'500) und der Liegenschaft 2 (je CHF 175'000) zugerechnet werden. Da die Einkommenssteuer im dualistischen System Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens erfasst, wirkt sich die Tatsache, dass B und F infolge der Abtretung ihrer ideellen Unternehmensanteile wirtschaftlich betrachtet auch Quoten an den Liegenschaften veräussern, einkommenssteuerrechtlich nicht in besonderem Masse aus; die den Gesamteigentumsanteilen zurechenbaren stillen Reserven bilden einfach einen Bestandteil der gesamthaft von jeder der bei den Miterbinnen realisierten stillen Reserven (CHF 242'500). Die Grundstückgewinnsteuer wäre einzig bezüglich der Übertragung der rechnerischen Anteile von A, B und P am Ferienhaus ein Thema. Da aber Veräusserungen im Zusammenhang mit Erbteilungen durchwegs steueraufschiebend sind, löst die Zuteilung des Ferienhauses an F keine unmittelbaren Steuerfolgen aus.

Kommt hingegen das *monistische System* zur Anwendung, ist zu differenzieren. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften unterliegen nur im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer. Mit Blick auf die Liegenschaft 1 bedeutet dies, dass der Wertzuwachsgewinn, soweit er den ideellen Quoten von B und F zuzurechnen ist (d.h. in der Höhe von je CHF 50'000), nicht von der Einkommenssteuer erfasst wird. Anders verhält es sich in Bezug auf die Liegenschaft 2. Diese wurde, wie die anderen Einheiten der Überbauung, vom Architekturbüro zum Zweck der Veräusserung erstellt. Auch in Kantonen mit monistischen Systemen können die Veräusserungsgewinne auf Grundstücken, mit denen eine steuerpflichtige Person in Ausübung ihres Berufs handelt, grundsätzlich vollumfänglich zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit gezählt werden (Im Kanton Bern ist dies z.B. der Fall, wenn die steuerpflichtige Person wertvermehrende Arbeiten im Ausmass von mindestens 25% des Erwerbspreises durchgeführt hat; StG 21 Abs. 4). Diese Regelung bewirkt, dass in Bezug auf die Liegenschaft 2 die gesamten anteilsmässigen stillen Reserven als Einkommen versteuert werden müssen. Zusammengefasst: B und F versteuern je CHF 192'500 als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Die Besteuerung der Wertzuwachsquote auf der Geschäftsliegenschaft 1 als Grundstückgewinn wird aufgeschoben, da die Übertragung der wirtschaftlichen Gesamteigentumsquoten im Rahmen der Erbteilung abläuft.

- *Rechtslage seit Inkrafttreten der USTR II (1.1.2011)*

Direkte Bundessteuer: B und F geben ihre geschäftliche Tätigkeit endgültig auf. Geschieht dies innerhalb der Frist von DBG 37b Abs. 2, so wird der Satzbestimmung ein Fünftel der realisierten stillen Reserven zugrunde gelegt. Der Satz beträgt mindestens 2%. Da der Geschäftsbetrieb im Rahmen der Erbteilung den beiden Miterbinnen A und P zugewiesen wird, während B und F auf die Fortführung verzichten, kann die Besteuerung der stillen Reserven, die den rechnerischen Anteilen von B und F entsprechen, auf Gesuch von A und B unter erfüllten Voraussetzungen aufgeschoben werden (DBG 18a Abs. 3). Allerdings dürften in diesem Fall die genannten Ausgleichszahlungen tiefer ausfallen, da A und P die latenten Steuern auf den stillen Reserven übernehmen. Eine Besteuerung nach Ablauf der Fünfjahresfrist erfolgt ohne Satzprivileg.

Der Aufschubtatbestand für Liegenschaften (DBG 18a Abs. 1) kommt nicht zur Anwendung, da in diesem Fall beide Geschäftsliegenschaften im Geschäftsvermögen verbleiben.

Kantonale Steuern: Die Realisation der stillen Reserven im Zuge der Übertragung der ideellen Anteile von B und F auf die anderen Miterbinnen wird ebenfalls zu einem privilegierten Satz besteuert, den jedoch das Bundesrecht den Kantonen

nicht vorschreiben kann (StHG 11 Abs. 5). Der Steueraufschub, den DBG 18a Abs. 3 für die direkte Bundessteuer vorsieht, kann unter erfüllten Voraussetzungen auch bei den kantonalen Einkommenssteuern zur Anwendung gelangen (StHG 8 Abs. 2quater). Die oben angestellten Überlegungen zu den beiden Geschäftsliegenschaften gelten nach neuem Recht ebenso: Im *dualistischen System* sind die Veräusserungsgewinne aus den Übertragungen der wirtschaftlichen Gesamteigentumsanteile vollumfänglich in den Kapitalgewinnen enthalten, die als Folge der Übertragung der ideellen Unternehmensanteile entstehen. Sie werden somit zwar im gesamten Umfang, aber zum reduzierten Satz besteuert. Im *monistischen System* ist wiederum zu bedenken, dass der Wertzuwachsgewinn auf der Liegenschaft 1 nicht von der Einkommenssteuer erfasst und die Grundstückgewinnsteuer bei Erbteilungen aufgeschoben wird (BUCHSER, S. 104 ff.).

10.3.4 Steuerfolgen eines Vermächtnisses

Die Übertragung eines Unternehmens bzw. eines Unternehmensteils von den Erben auf den Vermächtnisnehmer löst grundsätzlich keine Einkommenssteuerfolgen aus.

Für den Vermächtnisnehmer stellt der erzielte Vermögenszugang eine einkommenssteuerfreie unentgeltliche Zuwendung dar (StHG 7 Abs. 4 lit. c, DBG 24 Abs. 1 lit. a).

Die Erben realisieren mit der Übertragung mangels eines Entgelts keine stillen Reserven und erzielen damit keinen Kapitalgewinn (vgl. Kap. 10.2.5). Ob der Vermächtnisnehmer ein Dritter ist oder er Erbenstellung innehat, ist nicht von Bedeutung (vgl. SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 360).

Hinsichtlich der Einkommenssteuerfolgen bei Erben ist in zwei Fällen ein Vorbehalt anzubringen:

Im Fall der Überschuldung des auf den Vermächtnisnehmer zu übertragenden Unternehmens muss geprüft werden, ob der Erblasser angeordnet hat, dass das Unternehmen mit Aktiven und Passiven übergeht; wenn ja, erbringt der Vermächtnisnehmer den Erben für die Übertragung des Unternehmens eine Gegenleistung im Umfang des Passivenüberschusses. Liegt keine Anordnung des Erblassers vor, hat der Vermächtnisnehmer grundsätzlich Anspruch darauf, dass die Passiven des Unternehmens vorgängig der Überführung von den Erben beglichen werden.

Zweitens kann der Erblasser selber den Vermächtnisnehmer zu einer Gegenleistung verpflichten. Es liegt in diesem Fall eine ähnliche Situation vor wie bei der gemischten Schenkung. Sofern diese Gegenleistung den Buchwert des Eigenkapitals des Unternehmens übersteigt, werden stille Reserven realisiert.

10.3.5 Steuerfolgen des Erbverzichtes bzw. Erbauskaufs bei Abschluss des Erbvertrages

Ein mutmasslicher Erbe, z.B. ein Pflichtteilserbe (ZGB 457 ff.), kann auf sein Erbrecht in Form eines mit dem Erblasser abgeschlossenen Erbvertrages verzichten. Er wird damit beim Ableben des Erblassers nicht dessen Erbe und weder Mitglied der Erbengemeinschaft noch Gesamteigentümer am Nachlassvermögen (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 361).

10.3.5.1 Unentgeltlicher Erbverzicht

Die Tatsache, dass der mutmassliche Erbe auf eine Anwartschaft, nämlich sein Erbrecht, verzichtet, bedeutet, dass aus steuerlicher Sicht vor dem Ableben des Erblassers auch noch kein fester Rechtsanspruch auf einen Teil am Nachlass entstanden ist. Der Verzicht auf ein noch nicht entstandenes Recht stellt aber keine Schenkung dar (MUSTER, S. 298). Dies gilt auch für den unentgeltlichen Erbverzicht: Es sind somit im Zeitpunkt des Verzichtes keine Steuerfolgen zu gewärtigen (SIMONEK, Geschäftsnachfolge, S. 63). Eine Zuwendung im Sinne einer steuerpflichtigen Schenkung zwischen den Erben liegt allerdings vor, wenn auf die Erbschaft erst nach Ablauf der Ausschlagungsfrist verzichtet wird.

10.3.5.2 Entgeltlicher Erbverzicht

Anders als beim unentgeltlichen Verzicht ergeben sich beim Erbauskauf zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses effektive Vermögensverschiebungen. Der Verzichtende erhält im Zusammenhang mit seinem Erbverzicht vom Erblasser eine Zuwendung.

Steuerfolgen können sowohl für den Erblasser als auch für den Verzichtenden ausgelöst werden.

Für den Verzichtenden stellt die Entschädigung zweifelsohne einen Vermögenszugang dar. Eine blosse Vermögensumschichtung liegt nicht vor, weil das Erbrecht, auf das verzichtet wird, ja noch gar nicht entstanden ist und damit keinen steuerlich relevanten Vermögensabgang darstellt. In diesem Verzicht liegt eine grundsätzlich steuerbare Leistung zwischen dem Verzichtenden und dem künftigen Erblasser (BGE 102 Ia 418; RICHNER/FREI, Kommentar, § 4 N 191), welche als unentgeltliche Zuwendung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer unterliegt.

Da die meisten kantonalen Schenkungs-/Erbschaftssteuergesetze Ehegatten und eingetragene Partner vorsehen, gelten die vorstehenden Ausführungen nicht für diese Personen.

10.4 Schenkung

Der schenkungsweise Übergang von Vermögenswerten durch den Unternehmer bewirkt keine echte Realisation stiller Reserven. Da es sich aber bei diesen unentgeltlichen Rechtsgeschäften betr. Vermögenswerte des Geschäftsvermögens um einen Akt im privaten Bereich handelt, bedingen sie vorgängig eine Privatentnahme (LOCHER, DBG Art. 18 N 108). Es treten somit die unter Kap. 10.1.3.1 beschriebenen Steuerfolgen ein.

Die unentgeltliche Übertragung eines ganzen Unternehmens stellt keinen Realisationstatbestand dar, wenn die bisherigen Buchwerte fortgeführt werden. Die stillen Reserven werden in diesem Fall den Erben zugerechnet (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, § 18 N 69). Gleiches gilt, wenn ein Unternehmer seinen Geschäftsanteil unentgeltlich veräussert (vgl. Kap. 10.1.3).

Allenfalls ergeben sich Schenkungs- oder Erbschaftssteuerfolgen.

10.5 Aspekte der AHV

10.5.1 Bei Personenunternehmen

Der AVH unterstellt sind die natürlichen Personen, die in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben (AHVG 1a Abs. 1 lit. b). Darunter fallen natürliche Personen, die eine unselbstständige oder eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausüben. Beitragspflichtig sind die der AHV unterstellten Personen ab dem 1. Januar nach Vollendung des 17. Altersjahres (AHVG 3 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a).

Bei Selbstständigerwerbenden ist das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit beitragspflichtig. Es wird ermittelt, indem vom rohen Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit die erforderlichen Gewinnungskosten, die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen, die eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste, die Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt des Personals der Personenunternehmer, die persönlichen Einlagen der Personalunternehmen in die Einrichtung der beruflichen Vorsorge, soweit sie dem üblichen Arbeitgeberanteil entsprechen, sowie der Zins des im Betrieb eingesetzten Eigenkapitals abgezogen werden (AHVG 9 Abs. 1 und 2). Bei Personengesellschaftern ist der geschuldete AHV-Betrag (als natürliche Person) von ihrem Anteil am Einkommen der Personengesellschaft zu entrichten.

Entscheidend ist, dass das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auch die Kapital- und Überführungsgewinne nach DBG 18 Abs. 2 und die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nach

DBG 18 Abs. 4 umfasst, nicht hingegen die Einkünfte aus zu Geschäftsvermögen erklärten Beteiligungen gemäss DBG 18 Abs. 2 (AHVV 17).

Das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und das im Betrieb eingesetzte eigene Kapital werden von den kantonalen Steuerbehörden ermittelt und den Ausgleichskassen gemeldet (AHVG 9 Abs. 3).

Wie bereits unter Kap. 10.2.5.2 erwähnt, gilt es die Regeln, welche die Unternehmenssteuerreform II betr. Möglichkeit des Steueraufschubes bietet, und deren Auswirkungen auf die AHV in jedem Fall zu prüfen. Der/die den Aufschub beantragende/n Nachfolger übernimmt/-nehmen in aller Regel eine latente AHV-Beitragspflicht.

Unabhängig von der neuen steuerlichen Regelung der Nachfolge bei Einzelunternehmen werden Kapitalgewinne im Rahmen der entgeltlichen Unternehmensnachfolge bei der AHV wie bis anhin mit den übrigen im gleichen Geschäftsjahr beitragspflichtigen Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zusammengerechnet und voll erfasst und nicht privilegiert (17 AHVV; vgl. zum Ganzen MEYER-MAZZUCATO, S. 477 ff.)

10.5.2 Bei Kapitalgesellschaften

Seit Einführung der privilegierten Besteuerungsmöglichkeit von Dividenden per 1.1.2009 hat sich das Verhalten des Aktionärsdirektors geändert. Es war vor der Gesetzesnovelle geprägt durch die wirtschaftliche Doppelbelastung und die Frage, ob wegen des grossen Lohns und der entsprechend hohen AHV-Beitragszahlung der steuerbare Gewinn der Kapitalgesellschaft zu reduzieren sei.

Die Rechtsprechung und die Praxisanweisungen der AHV-Behörde ergeben angemessene Richtwerte, die es dem Unternehmer erlauben, entsprechende Planungsmöglichkeiten auszuschöpfen. Das BGer hatte mit Entscheid vom 25. Oktober 2012 (9C_669/2011) erneut die Möglichkeit, sich in AHV-rechtlicher Sicht zum Verhältnis von Lohn zu Dividende bei Unternehmensaktionären zu äussern, insbesondere wenn die Ausschüttung einer Substanzdividende vorliegt.

In der Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO (WML) sind, gestützt auf die bisherige bundesgerichtliche Rechtsprechung, verschiedene Kriterien festgehalten, die für das Verhältnis von Lohn zu Dividende massgebend sind. Für die Frage, ob ein offensichtliches Missverhältnis vorliegt, werden das deklarierte AHV-Einkommen und das branchenübliche Gehalt einerseits sowie die Dividendenzahlung und der Aktienwert anderseits zueinander in Beziehung gesetzt. Diese Prüfung hat anhand der konkreten Verhältnisse zum Zeitpunkt der Auszahlung zu erfolgen.

Hinsichtlich der zu beurteilenden Streitsache stellte das BGer zunächst fest, dass die von der X AG an C in den Jahren 2003–2006 ausgerichteten Löhne keine angemessene Entschädigung für die geleistete Arbeit darstellten. Zu den Dividenden der Jahre 2003–2006 führte das BGer aus, dass mit den Dividenden ein Vermögensertrag von 13–36% bezogen auf den Steuerwert realisiert wurde. Damit wurde die von den Ausgleichskassen zu beachtende Grenze des Vermögensertrages von 10% (Ziff. 2011.7 WML) wesentlich überschritten, weshalb eine teilweise Umqualifikation der Dividenden als beitragsrechtlicher Lohn zu prüfen war. Das BGer kam zum Schluss, dass – sofern der Lohn branchenüblich und die Dividendenausschüttungen gesellschaftsrechtlich (z.B. Nachfolgeplanung) motiviert seien –, keine Umqualifizierung in AHV-pflichtigen Lohn erfolgen dürfe (vgl. zum Ganzen NUSSBAUM/LÖTSCHER, S. 162 ff.).

10.6 Aspekte der MWST

Bei der Übertragung von Vermögenswerten kommt es betreffend die Mehrwertsteuerpflicht – wie übrigens bei allen übrigen Steuerarten – stets auf den Einzelfall an, den es detailliert vorgängig zu prüfen gilt.

10.6.1 Unentgeltliche Übertragung im Rahmen von Schenkungen oder Erbfolge

Bei der Übertragung von Personenunternehmen im Rahmen einer Erbschaft oder einer Schenkung liegt kein Leistungsaustausch im Sinne des MWSTG vor, weil der Erbe die Leistung kraft Gesetz erhält. Es liegt auch kein Entnahmetatbestand vor.

Die Übertragung des Betriebsvermögens von der Erbengemeinschaft auf Miterben im Rahmen der Teilung und die allfällig zu entrichtende Barabfindung ist nicht steuerbar, weil die Auflösung der Erbengemeinschaft nicht im Rahmen eines steuerbaren Leistungsaustausches erfolgt. Demnach sind weder eine Leistung noch ein Eigenverbrauchstatbestand gegeben (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, N 808).

Demnach ist bei allen Vermögensübertragungen auf dem Weg der Erbfolge, d.h. durch Testament, Erbvertrag bzw. gesetzlicher Erbfolge inkl. Erbteilung und bei Führung von Betrieben im Rahmen von Erbengemeinschaften, nicht von steuerbaren Umsätzen auszugehen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, a.a.O.).

Werden Beteiligungsrechte an einer Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Erbschaft übertragen, ist darin ebenfalls kein Mehrwertsteuer-relevanter Umsatz zu sehen.

Bei Schenkungen fehlt die für den Leistungsaustausch erforderliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung. Zu unterscheiden ist dabei grundsätzlich zwischen unentgeltlichen Zuwendungen, die ausserhalb oder innerhalb des Unternehmens stattfinden; für letztere gilt es die Frage des Leistungsaustausches oder des Eigenverbrauchs zu prüfen, wobei allerdings diese Form der Schenkung keine Unternehmensnachfolge darstellt. Unentgeltliche Zuwendungen ausserhalb des Unternehmens stehen nicht im Zusammenhang mit einem unternehmerischen Leistungsaustausch und sind deshalb nicht steuerbar (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, N 809 f.).

10.6.2 Entgeltliche Übertragung

10.6.2.1 Bei Personenunternehmungen

In der Lehre sowie von der ESTV wird die Auffassung vertreten, dass bei Personenunternehmen die Unternehmensträger, d.h. die Gesellschafter, neben ihrem unternehmerischen Bereich immer auch einen privaten Bereich haben. Die Übertragung der Beteiligungen an einer Personengesellschaft auf einen anderen Personengesellschafter (vgl. OR 576) führt zu keinen Steuerfolgen, wenn der Anteil durch Nichtsteuerpflichtige gehalten wird (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, N 1258).

Es wird nachfolgend davon ausgegangen, dass sich die Unternehmensnachfolge im unternehmerischen Bereich abspielt.

Werden die Anteile einer Einzelunternehmung entgeltlich übertragen und stellt dies keinen Umstrukturierungstatbestand gemäss DBG 19 dar, liegt gemäss MWSTG 38 Abs. 1 lit. b dennoch ein Umstrukturierungstatbestand vor, wenn ein Gesamt- oder Teilvermögen gemäss FusG veräussert wird (vgl. MWST-Info-Broschüre Nr. 11, Meldeverfahren). Die Übertragung muss in diesem Fall zwingend im Meldeverfahren erfolgen.

Erfolgt der Beitritt eines neuen Gesellschafters durch eine Erweiterung des Gesellschaftervertrages (vgl. z.B. OR 542), führt dies aus Mehrwertsteuer-Sicht zu einer Vertragsänderung zwischen den Gesellschaftern, womit kein Leistungsaustausch stattfindet. Mit MWSTG 18 Abs. 2 lit. e werden Einlagen in Unternehmungen durch Gesellschafter mangels Leistungsaustausch als Nicht-Entgelte bezeichnet (vgl. MWST-Info-Broschüre Nr. 04, Steuerobjekt, Ziff. 3.4; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, N 811). In der Praxis kommt es dabei aber häufig zu Abgrenzungsfragen, ob ein schuldrechtliches Austauschverhältnis, d.h. allfällig eine steuerbare Leistung vorliegt oder nicht. So kann bereits die Frage, ob ein Gesellschaftsvertrag oder ein Schuldverhältnis vorliegt, zu Abgrenzungsfragen führen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER/JUNG/PROBST, N 816).

10.6.2.2 Bei Kapitalgesellschaften

Je nach Form der Unternehmensnachfolge (Asset Deal oder Share Deal) und des Mehrwertsteuerstatus des Käufers oder Verkäufers sind auch die mehrwertsteuerlichen Konsequenzen zu beachten.

Grundlegende Unterschiede ergeben sich zunächst bei der Form des Unternehmenskaufs.

Beim *Asset Deal* werden Aktiven und Passiven einer Unternehmung vom bisherigen Inhaber auf den Erwerber übertragen. Der Kauf eines gesamten Unternehmens im Rahmen eines Asset Deals hat – abhängig von den konkreten Umständen des Einzelfalles – in aller Regel im Rahmen des mehrwertsteuerlichen Meldeverfahrens zu erfolgen, d.h., die Mehrwertsteuerpflicht des Übertragenden erfolgt durch Meldung anstelle einer cashmässigen Entrichtung. Dabei gilt es die Voraussetzungen betr. der Anwendbarkeit des Meldeverfahrens detailliert zu prüfen.

Für den Erwerber kommt die Übernahme der Vermögenswerte im Rahmen des Meldeverfahrens – obwohl ihm vom Veräusserer keine MWST in Rechnung gestellt wird (bzw. werden darf) – einem Erwerb mit vollem Vorsteuerabzug gleich (vgl. MWSTV 105), weshalb sich bei einer allfälligen (auch späteren) mehrwertsteuerlich relevanten Nutzungsänderung auch in einem solchen Fall eine Eigenverbrauchssteuerlast ergeben kann. Verwendet der Erwerber die im Rahmen des Meldeverfahrens erworbenen Vermögenswerte im gleichen Umfang wie der Übertragende für die Erzielung von Umsätzen, die der Mehrwertsteuer unterliegen, so ist der Erwerb dieser Vermögenswerte grundsätzlich mehrwertsteuerneutral möglich. Die im Zusammenhang mit der Übertragung dieser Vermögenswerte beim Veräusserer bzw. Erwerber auf den Transaktionskosten anfallenden Vorsteuern sind grundsätzlich im Rahmen des Vorsteuerabzugsrechts des Veräusserers bzw. Erwerbers und abhängig von den übertragenen Vermögenswerten bzw. deren Verwendung abziehbar.

Ferner tritt der Erwerber bei der Übernahme eines Unternehmens mit Aktiven und Passiven in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein. Dabei gilt es die spezielle Haftungsbestimmung in MWSTG 15 Abs. 1 lit. d zu beachten, wonach bei der Übernahme eines Unternehmens mit allen Aktiven und Passiven der bisherige Steuerschuldner mit dem neuen noch während dreier Jahre seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übernahme solidarisch für die Steuerschulden haftet, welche vor der Übernahme entstanden sind.

Beim *Share Deal* stellen Umsätze mit Wertpapieren (wie z.B. Veräusserung von Aktien) einen von der MWST ausgenommenen Umsatz dar, ohne Möglichkeit

der freiwilligen Unterstellung dieses Umsatzes unter die Mehrwertsteuerpflicht mittels Option. Werden von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze erzielt, hat dies zur Folge, dass für die damit zusammenhängenden Aufwendungen/Kosten/Investitionen etc. auch bei einem Mehrwertsteuerpflichtigen kein Vorsteuerabzugsrecht besteht bzw. eine sachgerechte Korrektur des Vorsteuerabzugs zu erfolgen hat. Dies gilt insbesondere auch für die bei einer Beteiligungsveräusserung anfallenden Transaktionskosten, welche weder beim Veräusserer noch beim Erwerber zum Vorsteuerabzug berechtigen; es resultiert somit eine mehrwertsteuerliche Endbelastung. Insoweit erfahren mehrwertsteuerpflichtige Beteiligte (Vertragspartner) eines Share Deals die gleiche Behandlung wie nicht Mehrwertsteuerpflichtige (wie z.B. Privatpersonen), da Letztere mangels MWST-Pflicht von vornherein keinen Vorsteuerabzug beanspruchen können.

In diesem Zusammenhang sei schliesslich erwähnt, dass sich eine mehrwertsteuerliche Endbelastung nicht nur in Bezug auf die einem an der Transaktion Beteiligten in Rechnungen ausgewiesenen schweizerischen Vorsteuern ergeben kann. Vielmehr kann sich eine solche auch in Bezug auf Dienstleistungen (wie z.B. Beraterleistungen) ergeben, welche von Unternehmen mit Sitz im Ausland bezogen werden, die in der Schweiz nicht mehrwertsteuerpflichtig sind und auf welchen der Leistungsempfänger unter den Voraussetzungen des Bezugsteuer-Verfahrens die MWST an die ESTV abzuführen hat, was nicht nur für mehrwertsteuerpflichtige, sondern auch für nicht mehrwertsteuerpflichtige (z.B. private) Leistungsempfänger gilt (vgl. zum Ganzen JAUSSI/SCHWEIGHAUSER, S. 746 ff).

Stichwortverzeichnis

A

Abfindungsklausel 184
Akkreszensklausel 186
Aktionärsbindungsvertrag 185
Altersvorsorge 94, 103, 122
Asset Deal 212, 233
Auflagen 187, 191
Auflosung der Gesellschaft 177
Auflösungsgrund 186
Ausgleichsklage 182
Ausgleichungswert 183
Ausserordentlicher Güterstand 187

B

Bankkredite 131
Beratungsfelder 39
Beteiligung am Vorschlag 188
Beteiligungsanspruch 187
Bewertungsmethode 181
Bilanz 121

C

Change Management 146, 153

D

Discounted-Cash-Flow-(DCF)-Methode 82
Dividenden 95

E

Earn-out-Regelung 207
Economic-Value-Added-(EVA)-Konzept 84
Ehevertrag 178, 188
Eigenmittel 119, 125, 130
Eigentumsübergang 201
Eigentumsubertragung 157
Einfache Gesellschaft 186
Einkauf von Beitragsjahren ins BVG 112
Einkommen und Vermögen 101
Einkommens- und Vermögensplanung 92, 101
Einkommenssteuerwert 202
Einsetzung eines Nachbegünstigten 190
Eintrittsklausel 184
Einzelfirma 183
Einzelunternehmen 177
Emotionale Aspekte 38
Enterbung 189
Erbauskauf 190, 228
Erbengemeinschaft 177, 179, 192
Erbenvertreter 177, 178
Erbgang 190
Erblasser 219
Erbmasse 179
Erbrecht 179
Erbschaft 190
Erbteilung 183, 219
Erbvertrag 190
Erbverzicht 190
Erbvorbezug 182
Erfolgsrechnung 121
Errungenschaftsbeteiligung 178, 186, 187, 188
Ertragswertmethode 80
Erwerb ipso iure 177
Erwerbseinkünfte im Ruhestand 95

F

Fair Value 75
Familien-Aktiengesellschaft 184
Familienexterne Nachfolge 181
Familieninterne Nachfolge 180
Familienstiftung 195
Finanzielle Investoren 194
Finanzplanung 88, 90, 126
Fortsetzungsklausel 184
Fremdkapital 120

G

Gemeinschaftliches Eigentum 186
Gesamtgutzuweisung 189
Geschäfts- oder Privatvermögen 197
Gesellschaftsliquidation 186
Gesetzliche Erbquote 189
Gesetzliche Verfügungsformen 190
Gestaltungs- bzw. Planungsbedarf 179