

Fusion von Gesellschaften mit Verlusten

Einführung

Auch wenn Gesellschaften Verluste schreiben, kann es wirtschaftliche Gründe geben, diese statt zu liquidieren zu fusionieren. Wann dies der Fall sein kann und was dabei zu beachten ist, wird in der vorliegenden TaxPage erläutert.

Ausgangslage

Erleidet eine Gesellschaft Verluste, kann sie diese auf die folgenden sieben Jahre vortragen, d.h. mit innerhalb der nächsten sieben Jahren erzielten Gewinnen verrechnen. Damit können zukünftige Gewinnsteuern reduziert werden. Sind hingegen die Gewinnprognosen düster, wird in der Regel eine Liquidation in Betracht gezogen. Bei einer Liquidation erhält ein Aktionär im besten Fall sein eingesetztes Kapital verrechnungssteuerfrei, Privataktionäre auch einkommenssteuerfrei, und allenfalls eine steuerpflichtige Liquidationsdividende ausbezahlt.

Steuerneutrale Fusion

Grundsätzlich gilt, dass eine Fusion von Gesellschaften mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz steuerfrei, möglich ist, sofern die bisher in der Schweiz steuerbaren Werte weiterhin in der Schweiz steuerbar sind (sog. Fortbestand der Steuerpflicht) und die bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte (gemäss Steuerbilanz) übernommen werden.

Übernahme stiller Reserven

Mit der Übernahme der Gewinnsteuerwerte werden stille Reserven der übernommenen Gesellschaft steuerneutral auf die übernehmende Gesellschaft übertragen. Stille Reserven sind in der Steuerbilanz nicht ausgewiesen und entstehen entweder durch steuerlich zulässige Abschreibungen auf Aktiven oder einer Überbewertung von Passiven.

Übernahme von Verlustvorträgen

Die Übernahme der Gewinnsteuerwerte gilt, grundsätzlich auch für die in der Steuerbilanz der übernommenen Gesellschaft ausgewiesenen Verlustvorträge. Damit kann die übernehmende Gesellschaft die übernommenen Verluste mit zukünftigen Gewinnen verrechnen und die Gewinnsteuerlast reduzieren.

Vorbehalt der Steuerumgehung

Folge für die übernehmende Gesellschaft

Gemäss Praxis wird die Verlustübernahme nicht akzeptiert, wenn die übernommene Gesellschaft in der

Bilanz praktisch nur liquide Mittel ausweist (sog. Mantelgesellschaft) und keine unternehmerische Tätigkeit mehr ausübt. Analoges gilt, wenn die unternehmerische Tätigkeit kurz nach der Fusion eingestellt wird. Die hat zur Folge, dass die übernehmende Gesellschaft die übernommenen Verluste nicht mit zukünftigen Gewinnen verrechnen kann und der Gewinn voll besteuert wird. Keine Steuerumgehung liegt hingegen vor, wenn für die Übernahme sachliche, betriebswirtschaftliche Gründe dargelegt werden können. In der Praxis wurde von einer Steuerumgehung Abstand genommen, als aufgezeigt werden konnte, dass die übernehmende Gesellschaft nach der Übernahme den Umsatz stark steigern konnte und dies durch in der Übernahmebilanz nicht ausgewiesene immateriellen Rechten (z.B. Kundenstamm, Know-how) begründet war.

Folge für einen Privataktionär

Gravierender sind die Steuerfolgen, wenn der Aktionär beider Gesellschaften eine Privatperson und eine der Gesellschaften überschuldet ist. Werden durch die Fusion Gewinnreserven reduziert, stellt dies einen geldwerten Vorteil an den Aktionär dar, welcher der Einkommens- und Verrechnungssteuer unterliegt. Da der Aktionär eine solche Leistung regelmässig nicht in seiner Steuererklärung deklariert, wird ihm nach aktueller Gesetzeslage die Rückerstattung der Verrechnungssteuer verweigert. Die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung geht aber noch weiter. Im demjenigen Umfang, in dem durch die Fusion die Überschuldung der übernommenen Gesellschaft reduziert wird, wird eine sog. Gewinnvorwegnahme angenommen, welche beim Aktionär ebenfalls im Zeitpunkt der Fusion besteuert wird.

Empfehlung

Die Fusion von Gesellschaften ist ein komplexer Vorgang. Neben gesellschafts- und arbeitsrechtlichen Bestimmungen ist den möglichen steuerrechtlichen Konsequenzen eine besondere Aufmerksamkeit zu schenken. Eine eingehende Analyse verhindert überraschende negative Steuerfolgen bei einer der involvierten natürlichen oder juristischen Personen.

GHR TaxTeam

Gerhard Roth (gerhardroth@ghr.ch)
Regina Schlup Guignard, LL.M. (reginaschlup@ghr.ch)