

Liegenschaften in Umstrukturierungen

Daniel Dillier, Advokat und dipl. Steuerexperte
bei Ludwig + Partner AG

Liegenschaften spielen im Geschäftsleben nach wie vor eine wichtige Rolle. Bei einer Eigentumsübertragung ist gut zu überlegen, wie sich eine Transaktion auf zukünftige Steuerfolgen auswirken kann.

Grundsatz

Dass die Übertragung von Liegenschaften regelmässig eine Grundstückgewinn- oder Gewinnsteuer sowie gegebenenfalls eine Handänderungssteuer auslöst, ist eine allgemein bekannte Tatsache. Obwohl die Besteuerung im Detail von der kantonalen Gesetzgebung am Ort der Liegenschaft abhängt, sind durch das Inkrafttreten des Fusionsgesetzes per 1. Juli 2004 insbesondere auch die Steuerfolgen bei Umstrukturierungen in der ganzen Schweiz harmonisiert. Seit dem Jahr 2009 gilt dies explizit auch für die kantonalen Handänderungssteuern.

Somit sind Umstrukturierungen, insbesondere Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen grundsätzlich steuerneutral, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisherigen Gewinnsteuerwerte fortgeführt werden. Für einzelne Umstrukturierungsformen gelten daneben jedoch noch weitere Anforderungen:

So kann eine Personenunternehmung beispielsweise nur dann steuerneutral in eine juristische

Person umgewandelt werden (z.B. Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine Aktiengesellschaft), wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird. Zudem statuiert das Gesetz für diesen Fall eine 5-jährige Veräusserungssperrfrist. Auch bei der Spaltung einer juristischen Person (z.B. Aufspaltung einer Aktiengesellschaft in zwei Aktiengesellschaften) ist das Betriebserfordernis für die Steuerneutralität zentral. Eine Sperrfrist existiert für diesen Sachverhalt nicht mehr. Dies bedeutet, dass der private Aktionär die abgespaltene Gesellschaft sofort verkaufen und dabei gegebenenfalls einen steuerfreien Kapitalgewinn realisieren kann. Kein Betriebserfordernis, jedoch eine 5-jährige Sperrfrist besteht im Fall der Ausgliederung, d.h. dort, wo eine juristische Person Gegenstände des Anlagevermögens zum Gewinnsteuerwert gegen Ausgabe von Beteiligungsrechten auf eine Tochtergesellschaft überträgt.

Betriebserfordernis

Dieser Dschungel von Betriebserfordernissen und Sperrfristen hängt mit dem 2004 neu eingeführten Umstrukturierungsrecht zusammen. Mit dem Wegfall der früher bei Spaltungen bestehenden Sperrfrist sollte durch das strenge Betriebserfordernis verhindert werden, dass Umstrukturierungen dazu missbraucht wurden, bloss einzelne Vermögenswerte steuerneutral abzuspalten.

Auch wenn man sich über Sinn und Zweck des Betriebserfordernisses, insbesondere bei Umwandlungen von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften, trefflich streiten kann, nimmt das Betriebserfordernis nach der gesetzlichen Konzeption heute eine zentrale Rolle ein. Obwohl das

Gesetz keine Definition oder Umschreibung eines Betriebes enthält, qualifiziert in der gegenwärtigen Praxis nicht jede umgangssprachlich als Betrieb bezeichnete unternehmerische Tätigkeit als Betrieb im steuerrechtlichen Sinne. Das Kreisreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 ("KS 5") definiert einen Betrieb als "Organisatorischer-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt." Ein Teilbetrieb wird als „kleinster, für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens“ bezeichnet. Das KS 5 führt dann weiter aus, dass ein Betrieb im steuerlichen Sinne nur dann vorliegt, wenn eine Unternehmung auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen Leistungen erbringt, über Personal verfügt und zudem der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht.

Der Immobilienbetrieb

Für die Frage, wann das Halten und Verwalten von eigenen Immobilien einen Betrieb darstellt, hält das KS 5 folgende Kriterien bereit: Es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet, es wird mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien beschäftigt (Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) und die Mieterträge betragen zudem mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung.

In der Praxis hat sich, quer durch die kantonalen Steuerverwaltungen der Schweiz, beim vorausgesetzten Mietwert ein Mindestbetrag von rund

CHF 2 Mio. eingeschlichen. Das heisst, dass ein Immobilienportfolio mit einem Mietertrag von unter CHF 2 Mio. von vornherein nicht als Betrieb qualifiziert und daher nicht steuerneutral abgespalten oder von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person übertragen werden kann. Eine Differenzierung nach Lage der Immobilien und der offensichtlich unterschiedlichen Rendite von Liegenschaften in verschiedenen Regionen wird dabei leider praktisch nicht gemacht.

Fazit

Auch wenn heute bei Umstrukturierungen und den damit zusammenhängenden Unternehmensnachfolgeregelungen generell eine grosse Flexibilität besteht, sind Immobilien – ganz dem Namen entsprechend – nach wie vor immobil. Die steuerliche Behandlung der Immobilien in einer Umstrukturierung oder einer Nachfolgeplanung stellt in der Praxis oft ein zentrales Entscheidungskriterium für oder gegen eine Transaktion dar. Die Frage, in welcher Konzerngesellschaft eine Liegenschaft gehalten werden soll bzw. ob sie im Privat- oder im Geschäftsvermögen gehalten werden soll, ist daher schon beim Erwerb gut zu bedenken. Nachträgliche Korrekturen sind oft nur erschwert möglich.

