

VISION

- DAS NEUE RECHNUNGSLEGUNGSRECHT
- DACHSTIFTUNGEN
- 20-40-250 / 10-20-50 / 20-40-200 /
10-20-200 / 00-00-01
- WAS GILT ALS HINWEIS AUF DIE STEUER IM
SINNE VON ART. 27 MWSTG?
- VORBEREITENDE STRUKTURIERUNG VON UN-
TERNEHMEN IM UNTERNEHMENSNACHFOLGEPROZESS
- ERFORDERNIS EINES AKTIENBUCHS BZW.
ANTEILBUCHS UND ITERA-SOFTWARE «AKTIENBUCH»

INHALTSVERZEICHNIS

Das neue Rechnungslegungsrecht von <i>Patrik Schneider</i>	4
Dachstiftungen von <i>Dr. Maya Pfrunder</i>	7
20-40-250 / 10-20-50 / 20-40-200 / 10-20-200 / 00-00-01 von <i>Sikander von Bhicknapahari</i>	9
Was gilt als Hinweis auf die Steuer im Sinne von Art. 27 MWSTG? von <i>Esther Hiltbold</i>	12
Vorbereitende Strukturierung von Unternehmen im Unternehmensnachfolge- prozess durch Auf- oder Abspaltung von Betrieben bzw. Liegenschaften unter Trans- aktions-, rechtlichen, steuerlichen, buchhalter- ischen und finanziellen Aspekten. von <i>Dr. Giorgio Meier</i>	15
Erfordernis eines Aktienbuchs bzw. Anteilbuchs und ITERA-Software «Aktienbuch» von <i>Dr. Giorgio Meier</i>	29

Wird in den folgenden Beiträgen aus Gründen der Lesbarkeit die männliche Form verwendet, ist immer auch die weibliche Form mitgemeint.

Sehr geehrte Kundinnen und Kunden,
liebe Leserinnen und Leser

Wichtige Gesetzesänderungen

Am 23. Dezember 2011 hat das Parlament dem neuen Rechnungslegungsrecht zugestimmt.

Das neue Rechnungslegungsrecht ist Bestandteil des Obligationenrechts und gilt für alle juristischen Personen sowie Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Es ist somit rechtsformunabhängig. Die Differenzierung bezüglich der Anforderungen in der Buchführung erfolgt neu aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung der Unternehmen und nicht mehr über ihre Rechtsform.

Das neue Rechnungslegungsrecht wird voraussichtlich auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt und wirkt sich deshalb auch auf das Geschäftsjahr 2012 aus.

Neu sind auch die Grenzwerte 20-40-250 (Bilanzsumme, Umsatzerlös, Vollzeitstellen), wobei weitere bestehen, nämlich 10-20-50, 20-40-200, 10-20-200, 00-00-01. Es handelt sich dabei um Unternehmensgrößen, welche für bestimmte Rechnungslegungs- bzw. Prüfungsarbeiten von entscheidender Bedeutung sind.

In Kraft getreten sind die neuen Schwellenwerte am 1. Januar 2012, sodass, gemäss dem Erfordernis der Darstellung der Jahresrechnung mit den Vorjahreszahlen, nebst den Zahlen des Geschäftsjahres 2012, auch jene des Geschäftsjahres 2011 betroffen sind.

Corporate Finance und Unternehmensnachfolge, Unternehmensbewertung

Zu einem wichtigen Zweig unseres Unternehmens hat sich der Bereich Corporate Finance, Unternehmensnachfolge und Unternehmensbewertung entwickelt, der sich mit Unternehmensnachfolgen, Unternehmensbewertungen, Umstrukturierungen, Kauf und Verkauf von Unternehmen und Unternehmensfinanzierungen befasst. Corporate Finance fokussiert sich auf kleinere und mittelgrosse Transaktionen.

ITERA Corporate Finance ist Mitglied der Swiss Private Equity & Corporate Finance Association (SECA), dem Dachverband der Schweizerischen Private Equity, Venture Capital und Corporate Finance Industrie sowie der Treuhand Kammer Schweiz.

Unser Team bringt unterschiedliche Berufserfahrungen und Fähigkeiten mit, die sich ideal ergänzen, namentlich Mergers & Acquisitions, Nachfolgeregelungen, Corporate Finance, Steuern, Recht, Immobilien, Führung komplexer Restrukturierungen, Verwaltungsratsmandate sowie Strategie- und Management Consulting.

ITERA Corporate Finance kann auf eine breite Basis erfolgreicher Referenzprojekte verweisen.

Aktualisierte ITERA-Software «Aktienbuch» ...

Unser Bereich Informatik bietet nicht nur den Aufbau und Support ganzer Informationssysteme an, sondern programmiert auch eigene Finanzsoftware für Kunden, Dritte und den internen Gebrauch.

Aktuell ist unsere vollständig überarbeitete und ergänzte Software «Aktienbuch», Version 2012, erschienen. Beachten Sie dazu unseren Beitrag in dieser Vision.

... und weitere interessante Themen

Traditionsgemäss präsentieren unsere Mitarbeiter/-innen auch in dieser Ausgabe der Vision ihr Wissen und ihre Erfahrungen zu interessanten und aktuellen finanziellen, betriebswirtschaftlichen, rechtlichen und steuerlichen Themen.

Schenken Sie den Autorinnen und Autoren nach Ihren Interessen Ihre Aufmerksamkeit. Nehmen Sie bei allfälligen Fragen mit ihnen direkt Kontakt auf, sei es via unsere auf der letzten Seite der Vision aufgeführten Telefonnummern oder via deren Emailadressen oder Direktmobilenummern auf unseren Webseiten www.itera.ch oder «giorgio.meier@itera.ch» www.iteracf.ch.

Gerne stehe auch ich Ihnen für Fragen oder Meinungen zu Themen in dieser Nummer zur Verfügung. Rufen Sie mich an oder schreiben Sie mir unter giorgio.meier@itera.ch.



Giorgio Meier-Mazzucato

Dr. iur.,

eidg. dipl. Treuhand-

experte,

eidg. dipl. Steuerexperte,

Fachmann im Finanz-

und Rechnungswesen mit

eidg. Fachausweis

DAS NEUE RECHNUNGSLEGUNGSRECHT



*Patrik Schneider
dipl. Experte in
Rechnungslegung und
Controlling
dipl. Treuhandexperte
Fachmann Finanz- und
Rechnungswesen mit
eidg. FA
Fachausweis Führungs-
personal Aargauer
Gemeinden Fachrichtung
Finanzverwalter
Zugelassener
Revisionsexperte*

Das Parlament hat am 23. Dezember 2011 dem neuen Rechnungslegungsrecht zugestimmt. Das Gesetz gilt für alle juristischen Personen sowie Einzelunternehmen und Personengesellschaften und ist somit rechtsformunabhängig. Die Differenzierung in der Buchführung erfolgt neu aufgrund der wirtschaftlichen Bedeutung der Unternehmung. Der Zeitpunkt des Inkrafttretens ist noch nicht bekannt.

Der Bundesrat hat Ende 2007 eine Botschaft über die Änderung des Aktien- und Rechnungslegungsrecht vorgelegt mit den Zielen die Verbesserung der Corporate Governance, Flexibilisierung der Kapitalstruktur, Modernisierung der Generalversammlung und umfassende Revision des Rechnungslegungsrechts. Die Vorlage wurde aufgrund der Initiative «gegen die Abzockerei» aufgeteilt in die drei Teile: Aktienrecht – Rechnungslegungsrecht – Revisionsrecht. Das Aktienrecht ist im Moment im Parlament pendent.

Revisionsrecht

Als Erstes hat das Parlament im Juni 2011 die Schwellenwerte für die ordentliche Revision ab dem Geschäftsjahr 2012 deutlich erhöht. Neu gilt eine Bilanzsumme von CHF 20 Mio., ein Umsatzerlös von CHF 40 Mio. und 250 Vollzeitstellen (bisher 10-20-50). Eine ordentliche Prüfung ist durchzuführen, wenn zwei dieser Schwellenwerte in zwei aufeinanderfolgenden Jahren übertroffen werden. Erstmals für die Beurteilung gelten somit die Geschäftsjahre 2011 und 2012. Ab 2012 können somit einige Unternehmungen sich lediglich einer eingeschränkten Revision unterstellen. Leider hat es der Gesetzgeber verpasst die Vollzeitstellen zu definieren. So ist nicht klar, ob Auszubildende ebenfalls als Vollzeitstelle gelten.

Rechnungslegungsrecht

Das neue Rechnungslegungsrecht betrifft alle buchführungspflichtige Unternehmungen unabhängig ihrer Rechtsform. Die aktienrechtlichen Bestimmungen werden somit aufgehoben und durch den neu gefassten 32. Titel des Obligationenrechts abgelöst.

Die spezialgesetzliche Bestimmungen (z.B. für den Finanzmarkt) haben jedoch weiterhin Gültigkeit. Das Gesetz unterscheidet neu nach der wirtschaftlichen Bedeutung der Unternehmung, d.h. Gesellschaften mit einem Umsatz von weniger als CHF 500'000 im letzten Geschäftsjahr können eine Einnahmen-, Ausgabenrechnung führen und haben über die Vermögenslage («Milchbüchlein-Rechnung») zu berichten. Dasselbe gilt für Vereine und Stiftungen ohne Eintragungspflicht ins Handelsregister sowie Stiftungen ohne die Pflicht der Bezeichnung einer Revisionsstelle. Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung sind bei der Einnahmen-, Ausgabenrechnung ebenfalls sinngemäss zu beachten. Die Auswirkung der Erleichterung wird jedoch relativiert, haben Unternehmungen mit einem Umsatz zwischen CHF 100'000 und CHF 500'000 Umsatz zeitliche Abgrenzungen vorzunehmen. Ob sich das Parlament diesbezüglich im Klaren war, dass somit die gewünschte Erleichterung eingeschränkt wird, ist eher nicht anzunehmen.

Die Erleichterung ist ebenfalls nicht im Einklang mit den Steuererfordernissen, werden doch mit der Steuerdeklaration weitere ergänzende Hilfsblätter auszufüllen sein.

Für die Unternehmungen mit einem Umsatz über CHF 500'000 gelten neu viel detailliertere Mindestvorschriften und die Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung, welche ergänzt worden sind, sind einzuhalten. Die wichtigsten Neuerungen sind (nicht abschliessend):

- Für alle Buchführungspflichtigen ist die Mindestgliederung geregelt und die Reihenfolge der Konti ergibt sich aus der Systematik;
- Die Buchführung (gemeint ist der Text) kann in einer



Landessprache oder in Englisch geführt werden;

- Die Rechnungslegung erfolgt in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung. Wird nicht die Landeswährung verwendet, so müssen die Werte zusätzlich in der Landeswährung angegeben werden. Die verwendeten Umrechnungskurse sind im Anhang offenzulegen und gegebenenfalls zu erläutern;
- Die Bilanz und die Erfolgsrechnung können in Konto- oder in Staffelform dargestellt werden;
- In der Jahresrechnung sind neben den Zahlen für das Geschäftsjahr die entsprechenden Werte des Vorjahres anzugeben;
- Die buchführungspflichtigen Unternehmungen haben einen Anhang zu erstellen. Einzelunternehmen und Personengesellschaften können auf die Erstellung des Anhangs verzichten, wenn sie nicht zur Rechnungslegung nach Vorschriften für grössere Unternehmen verpflichtet sind. Der Inhalt des Anhangs wurde überarbeitet und ergänzt. So ist z.B. der Brandversicherungswert nicht mehr aufzuführen, jedoch werden Erläuterungen zu ausserordentlichen, einmaligen oder periodenfremden Positionen der Erfolgsrechnung verlangt.
- Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten dürfen nicht mehr aktiviert werden. Bisher aktivierte Kosten bleiben jedoch bestehen und werden wie gemäss bisherigem Gesetz über 5 Jahre hinweg abgeschrieben;
- Bei wesentlichen Positionen gilt die Einzelbewertung, ausser die Positionen werden normalerweise als Gruppe zusammengefasst;
- Der Bestand der einzelnen Positionen in der Bilanz und im Anhang ist durch ein Inventar oder auf andere Art nachzuweisen;
- Eigene Aktien müssen bei Kapitalgesellschaften als Minuseigenkapital gezeigt werden;
- Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen (Kurswerten) können zu aktuellen Werten bilanziert werden, auch wenn diese über den Anschaffungswerten liegen;
- Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber di-

rekt und indirekt Beteiligte müssen zwingend separat ausgewiesen werden.

Grössere Unternehmen


Unternehmen, die von Gesetz wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, müssen zusätzliche Angaben im Anhang der Jahresrechnung machen und als Teil der Jahresrechnung ist eine Geldflussrechnung sowie ein Lagebericht zu erstellen. Wenn das Unternehmen selbst oder eine juristische Person, die das Unternehmen kontrolliert, eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt, kann im Einzelabschluss auf die zusätzlichen Angaben verzichtet werden.

Ein Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung wird bei Gesellschaften, deren Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert sind, sofern die Börse dies verlangt, bei Genossenschaften mit mindestens 2000 Genossenschaftern sowie Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, verlangt. Im Einzelabschluss kann auf einen anerkannten Standard verzichtet werden, wenn eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard erstellt wird. Der Standard hat das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan zu bestimmen. Die anerkannten Standards werden durch den Bundesrat bestimmt. Nebst Swiss GAAP FER wird IFRS/IAS wohl als anerkannter Standard möglich sein. Der Entscheid des Bundesrates bleibt jedoch abzuwarten.

Das Recht lässt zu, dass Stiftungen, Vereine und Genossenschaften die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung an ein kontrolliertes Unternehmen delegieren können (Subholding), sofern diese sämtliche weitere Unternehmen in der Subholding unter einheitlicher Leitung zusammengefasst werden. Somit wird die oberste Holding nicht in die Konzernrechnung einbezogen und es besteht das Risiko für einen gewissen Spielraum.

Fazit

Viele der im Gesetzesentwurf vorgesehenen Verbesserungen sind im neuen Rechnungslegungsrecht nicht übernommen worden und der Übergang zur Methode «true-and-fair view» wurde verworfen. Die Bildung von Stillen Reserven ist somit weiterhin



möglich. Eine Vereinfachung ist vorgesehen, jedoch wirft diese spätestens bei den Steuern eine Nachbearbeitung auf. Die Konzernrechnung ist weiterhin auf der Basis der obligationenrechtlichen Vorschriften möglich. Eine Angleichung an einen Standard wäre hier angebracht gewesen.

Wir empfehlen Ihnen rechtzeitig eine Analyse vorzunehmen und die Auswirkungen im Einzelfall zu prüfen. Die Änderungen werden in den meisten Fällen nicht gross sein, jedoch werden die meisten buchführungspflichtigen Unternehmen von den Mindestgliederungsvorschriften sowie den Anpassungen im Anhang betroffen sein und es ist den Inventaren zu den Bilanzpositionen wie Angefangene Arbeiten, Sachanlagen und Vorräte besondere Beachtung zu schenken.

Wir als Experten in der Rechnungslegung unterstützen sie in der Umsetzung zur neuen Rechnungslegung gerne.

Literaturverzeichnis

Obligationenrecht (Rechnungslegungsrecht) mit Änderungen vom 23. Dezember 2011

Aktuell

Das neue Rechnungslegungsrecht und die erforderlichen Ausführungsbestimmungen in der neuen Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) sollen am 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt werden.

Dachstiftungen sind herkömmlicherweise privatrechtliche Stiftungen mit gemeinnützigem Zweck und unter staatlicher Aufsicht, welche unter ihrem Dach eine Vielzahl von gemeinnützigen Fonds oder unselbstständigen Stiftungen beherbergen und diesen zur Verwirklichung ihres jeweiligen Zwecks die eigene Infrastruktur und fallweise weitere benötigte Dienstleistungen zur Verfügung halten¹.

1. Die Stiftung

Nach schweizerischem Recht ist eine Stiftung ihrem Wesen nach ein rechtlich verselbstständigtes Vermögen, das von einem Stifter für einen von ihm vorgegebenen Zweck eingerichtet wird.² Die Verselbstständigung eines solchen Vermögens bedeutet, dass eine Stiftung keine Anteilseigner oder Mitglieder hat, sondern gewissermassen nur sich selbst gehört, allerdings mit der dahingehenden Ausrichtung, ihr Vermögen ihrem Zweck entsprechend zu verwenden. Die Stiftung hat eine Organisation, welche aus dem obersten Stiftungsorgan – in der Regel dem sog. Stiftungsrat-, und der Revisionsstelle besteht. Die Stiftung kann auch weitere, vom Gesetz nicht zwingend vorgesehene, interne Organe haben, wie einen Geschäftsführer für die Abwicklung des Tagesgeschäfts, einen Beirat oder einen Protektor etc. Über den Stiftungen wacht eine staatliche Aufsichtsbehörde, welche – je nach Zweck der Stiftung – einer Gemeinde, einem Kanton oder dem Bund angehört. Keiner Aufsicht unterstehen die kirchlichen Stiftungen und die Familienstiftungen, für die auch die Revisionsstelle nicht vorgeschrieben ist.³

2. Zweck und Häufigkeit von Stiftungen

Der Stiftungszweck kann innerhalb der Rechtsordnung frei gewählt werden, was dazu führt, dass Stiftungen

für eine grosse Vielfalt an Aktivitäten Verwendung finden. Obwohl gemeinnützige, ideelle Zwecke dabei an vorderster Front stehen, sind Stiftungen mit wirtschaftlichem Zweck aber nicht gesetzlich verboten. Das Spektrum der Stiftungstätigkeit ist gross und umfasst im Rahmen gemeinnütziger Tätigkeit u.a. humanitäre, soziale, medizinische, ökologische und kulturelle Zwecke. Stiftungen stehen häufig im Dienste der Kunst, der Gesundheit, der Bildung und Forschung, der Umwelt und Natur etc. Insgesamt kann in der Schweiz gegenwärtig von ungefähr 20'000 Stiftungen ausgegangen werden. Zahlenmässig eruiert sind die Stiftungen, soweit sie in einem Register (Handelsregister, Eidg. Stiftungsverzeichnis) eingetragen sind. Schwieriger ist die Erfassung der Anzahl der übrigen Stiftungen, welche nicht zentral registriert werden; so die Familienstiftungen, die kirchlichen und die öffentlichen Stiftungen.

3. Gutes tun

Gutes zu tun ist vielen Menschen ein grosses Bedürfnis. Nicht nur die vielfältigen Spenden, zu welchen täglich über die Medien, über Inserate, Flyers und das Internet aufgerufen wird, prägen unser Leben und zeichnen unsere Kultur und unsere Tradition des Mitgefühls und der Mitverantwortung, sondern viele Personen haben darüber hinaus den Wunsch, sich für einen ihnen wichtigen, karitativen Zweck in besonderem Masse stark zu machen und eine «eigene» Stiftung zu errichten. Dieses Bedürfnis ist die Basis der vielen existierenden gemeinnützigen Stiftungen.

4. Gemeinnützige Stiftungen

Eine Vielzahl von gemeinnützigen Stiftungen führt ein aktives Stiftungsleben, verfügt über grössere Vermögen und leistet bedeutende Ausschüttungen und



Maya Pfrunder
Dr. iur., Rechtsanwältin
Mediatorin SAV

1 Vgl. weiterführend Studen, Goran, Die Dachstiftung, Zürich 2011, S. 6-28, Jakob, Dominique, (Hrsg.), Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Zürich 2010, mit Aufsätzen zum Thema Dachstiftung von Studen, Goran, S 37 ff., Sprecher, Thomas S. 51 ff., Geinoz François, S. 61 ff.

2 Die gesetzliche Regelung der Stiftungen findet sich in den Art. 80 bis Art. 89 ZGB, dann in Art. 89bis betr. Personalvorgesellschaften und in Art. 335 ZGB betr. Familienstiftungen.

3 Zum Thema Stiftung vgl. statt vieler Riemer, Hans Michael, Berner Kommentar. Die Stiftungen. Systematischer Teil und Kommentar zu Art. 80 bis 89 bis ZGB, Bern 1975, Nachdruck 1981.

Förderbeiträge zugunsten von Projekten im jeweiligen Stiftungszweck und hat damit eine starke Wirkung zum Wohl der Gemeinschaft im weitesten Sinn.

Daneben gibt es aber auch eine grosse Zahl von Stiftungen mit geringer Aktivität in ihrem Förderbereich. Der Grund dafür kann darin liegen, dass der Zweck so eng gefasst ist, dass sich Schwierigkeiten bei der geeigneten Projektrekrutierung ergeben und Ausschüttungen kaum getätigt werden können. Es gibt aber auch eine grosse Zahl von Stiftungen mit kleinen oder kleinsten Vermögen, welchen – sofern vorwiegend nur die Ausschüttung von Ertrag vorgesehen ist – im Prinzip die Mittel für Ausschüttungen fehlen. Dies hat zur Folge, dass vielfach Förderungen unterbleiben oder unbedeutend sind, obwohl geeignete Projekte vorhanden sind, nur weil die Erhaltung des Kapitals im Vordergrund steht und die Ausschüttungen auf den Ertrag begrenzt bleibt.

Gleichzeitig kostet aber auch die Verwaltung einer Stiftung gutes Geld und so stehen häufig die Erfüllung des Zwecks und die laufenden Kosten einer Stiftung in einem ungünstigen Verhältnis. Weiter kann dazu kommen, dass es bisweilen schwierig ist, geeignete Organträger zu finden; besonders da eine fast inaktive und somit uninteressante Stiftung keine grossen Anreize zur Übernahme von hauptsächlich ehrenamtlicher Arbeit auslöst.

5. Dachstiftungen

Gemeinnützige Dachstiftungen sind Stiftungen mit einem gemeinnützigen Zweck, welche zusätzlich zu ihrer eigenen gemeinnützigen Ausrichtung gemäss ihrem Statut ihr Stiftungsdach auch anderen – in der Regel unselbstständigen – Stiftungen und/oder Fonds zur Verfügung halten und ihnen ihre gesamte Organisation und damit einen umfassenden Infrastrukturvorteil bereitstellen.

Mit Dachstiftungen besteht somit eine interessante Möglichkeit, dass Personen, die finanzielle Mittel einsetzen wollen für gemeinnützige Projekte oder zur Förderung von ideellen Werten, welche sie persönlich definieren, nicht selbst eine Stiftung zu errichten brauchen. Sie werden davon entlastet, sich für eine funktionierende Stiftungsorganisation und alles Drum und Dran sorgen zu müssen und können sich mit

kleinem Aufwand und für weniger Geld bei einer bestehenden Stiftung «einnisten». Dachstiftungen haben institutionalisierte professionelle Strukturen, gewährleisten qualitativ gute Fachkräfte für eine Vielzahl von gemeinnützigen Einzelprojekten unter einem Dach und stehen damit regelmässig auf einem gut funktionierenden, hohen Niveau bezüglich Verwaltung des Vermögens, Administration der Stiftung, Behördenkontakte, Werbung, Homepagebewirtschaftung, Gesuchsbehandlung, Projektbegleitung etc.

Dachstiftungen sind ein zeitgemässer Weg, um effektiv und effizient Gutes zu tun. Sie gestatten vielen Einzelstiftern, ohne die Verantwortung über eine eigene Struktur, zielgerichtet Projekte zu fördern, gleichzeitig in die Projektauswahl und die Projektüberwachung massgeschneidert eingebunden zu sein und einen Austausch mit der sie beherbergenden Organisation zu unterhalten.

Nicht nur für neue Ideen und Projekte, welche nicht die Ausmasse haben, dass sich eine eigene Stiftung aufdrängt, sondern auch für viele bereits existierende Stiftungen, welche aus den oben erwähnten Gründen keine angemessene Aktivität mehr aufweisen können, empfiehlt sich die Prüfung eines Anschlusses an eine Dachstiftung.

6. Dachstiftungen kennenlernen

In der Schweiz besteht bereits eine längere Tradition mit gut eingeführten Dachstiftungen, welche man kontaktieren und kennen lernen darf. Interessierte Personen, zukünftige Stifterinnen und Stifter und Donatorinnen und Donatoren werden gerne beraten, auf welche Weise sie ihre eigene unselbstständige Stiftung oder ihren eigenen Fonds für anvisierte Projekte in einer Dachstiftung unterbringen können.

Als Beispiele solcher Dachstiftungen seien die nachfolgenden Stiftungen – in alphabetischer Reihenfolge und ohne Anspruch auf Vollständigkeit – erwähnt, welche sich alle auch über Internet näher präsentieren:

Stiftung Accentus, Stiftung Corymbo, Stiftung Empiris, Limmat Stiftung, Rütli Stiftung, Stiftung Succursus, Stiftung Symphysis, Swiss Philanthropy Foundation, etc.

Die obige Zahlenreihe benötigt nicht ein Optiker um die Sehschärfe zu testen, sondern jeder Unternehmer. Dieser merkt sich diese Zahlen mit Bezug auf seine Unternehmensgrösse, denn genaues Hinschauen ist angesagt. Im Gesetz finden sich an verschiedenen Orten Hinweise darauf, dass bei Überschreiten einer Umsatz- / Bilanzsummen- oder Angestellten-Zahl von einer Organisation in Sachen Rechnungslegung mehr verlangt werden kann.

Entwicklung der Limiten

- Anlässlich der kleinen Revision des Aktienrechts per 1992 wurde die Schwelle, die zu einer Konsolidierung verpflichtet, mit 10/20/200 (Bilanzsumme 10 Mio, Umsatzerlös 20 Mio Franken und 200 Vollzeitstellen) definiert.
- Die Geschäftsbücherverordnung verweist in Art. 2 auf anerkannte Regelwerke und Fachempfehlungen. Naheliegend wäre hier die Swiss GAAP FER. Dieses Regelwerk nennt eine Limite von 10/20/50 als Grenze, ab der die FER-Normen vollumfänglich anzuwenden seien.
- Seit 2004 definiert Art. 2 FusG die Grenze, die Erleichterungen für kleinere Unternehmen mit sich bringt, bei 20/40/200.
- Die im Jahr 2008 formulierten Revisionspflichten in Art. 727 ff. OR nannten als Grenze, ob nun eine Eingeschränkte oder eine Ordentliche Revision vorgenommen werden muss, den gleichen Wert wie die FER: 10/20/50.
- Im Entwurf zu einem neuen Rechnungslegungsrecht wurde die Grenze, bei der eine Organisation als grösseres Unternehmen gilt, analog dem Revisionsrecht mit 10/20/50 vorgeschlagen.
- Kurzfristig zauberte das Parlament nun jedoch eine weitere Variante aus dem Hut: 20/40/250

Während der Beratung des neuen Rechnungslegungsrechts wurde die Limite definitiv auf 20/40/250 angehoben. Aber nicht nur dies, es wurde auch am bestehenden Recht herumgedoktert. Bereits im alten, d.h. bestehenden, Recht, wurde nun die Revisionslimite auf 20/40/250 angehoben. Diese Änderung gilt jedoch nur

im Obligationenrecht. Ein Verein muss deshalb weiterhin die 10/20/50-er Grenze beachten. Wohl an den Verantwortlichen im Rechnungswesen, die alle diese Schwellen auswendig können.

Wer profitiert?

Gemäss Betriebszählung 2008 sind mit Blick auf die Anzahl Angestellten (die Angestelltenzahl auf Vollzeitstellen umgerechnet)

- ca. 98% aller Unternehmen unter der 50-er Grenze,
- 87% unter der 10-er Grenze die, falls Revisionspflichtig, ein Opting Out erlaubt,
- Rund 11% oder 33'000 Unternehmen liegen im Bereich 10 – 50 Angestellten,
- 6'178 Unternehmen zählen 50 und mehr,
- 1'154 zählen 250 und mehr Angestellte.

Die Erhöhung der Schwellenwerte verhilft – betrachtet man der Einfachheit halber nur die Angestelltenzahl – somit 5'000 grösseren Unternehmen zu einer Reduktion der Revisionskosten.

Wer profitiert nicht?

Unter der neuen Regelung leiden könnten kleinere Unternehmen, denn ein Artikel vom Leiter des Schweizerischen Institutes für Eingeschränkte Revision, lässt aufhorchen: «Mit dem Trend zur Eingeschränkten Revision stellen die beiden führenden Treuhandverbände TREUHAND SUISSE und die Treuhand-Kammer fest, dass vermehrt zusätzliche Prüfhinweise im Revisionsbericht Platz finden – ganz im Interesse von Investoren, Gläubigern und den



Sikander von Bhicknapahari
lic.iur., dipl. Experte in
Rechnungslegung und
Controlling

Unternehmern selbst» schrieb Christian Nussbaumer.

Mit anderen Worten verleitet die Heraufsetzung der Limite dazu, ganz ohne Änderung des Gesetzes oder des Prüfungsstandards, die Anforderungen an die eingeschränkte Revision ganz generell zu erhöhen. 5'000 grössere Unternehmen profitieren, wie gross ist das Risiko, dass nun Zehntausende kleinere in Zukunft der «zusätzlichen Prüfhinweise» wegen mit tendenziell höheren Revisionskosten zu rechnen haben?

Pflichten auch unter 20/40/250

Die parlamentarische Hau-Ruck-Übung verlangt bei Firmengruppen in Zukunft eine erhöhte Aufmerksamkeit:

- Für eine einzelne Organisation die die 20/40/250-er Grenze nicht überschreitet, ist die Ordentliche Revision kein Muss.
- Eine Firmengruppe, d.h. eine Muttergesellschaft beherrscht mindestens eine andere Gesellschaft, die nach Aktienrecht abschliesst, und als Gruppe die 10/20/200-er Grenze überschreitet, muss sich trotzdem auf eine Ordentliche Revision vorbereiten. Dies, weil die tiefer liegende Limite der Konsolidierungspflicht automatisch eine solche Revision verlangt und aktuell immer noch in Kraft ist.

2-Jahres-Limiten

Die Grenzwerte sind verbunden mit einer 2-Jahreslimite. Eine Pflicht besteht gemäss Gesetz nicht, wenn eine Gesellschaft «zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschreitet».

Bisher ging man davon aus, dass mit diesen zwei Jahren vollständig abgeschlossene Jahre gemeint seien. Ab dem Dritten Jahr wäre dann jeweils die Pflicht einzuhalten. Also

- laufendes Berichtsjahr = 3. Jahr
- Vorjahr = 2. Jahr
- Vorvorjahr = 1. Jahr

Ohne den Gesetzestext zu ändern, wurde mit Einführung der 20/40/250-er Limite im Revisionsrecht, die 2-Jahreslimite neu ausgelegt:

- laufendes Berichtsjahr das aktuell abgeschlossen wird = 2. Jahr
- Vorjahr = 1. Jahr

Ein im Wachstum befindliches Unternehmen muss sich somit bereits im laufenden Jahr Gedanken darüber machen, ob der nächste Abschluss die Grenzwerte überschreiten wird und mit einer Ordentlichen Revision geprüft werden muss. Unter anderem wäre dann sicher zu stellen, dass die Revisionsstelle überhaupt eine solche Revision ausführen darf. Zudem verlangt eine Ordentliche Revision auch von Seiten der Revisionsstelle mehr Einsatz, zum Beispiel bei der Inventur, und natürlich auch eine Prüfung des IKS.

Vorauselender Gehorsam

Spannend wird es, falls sich erst während einer eingeschränkten Revision herausstellt, dass Limiten überschritten wurden. Zum Beispiel, wenn Korrekturbuchungen die sich aufgrund der Revision ergeben, die Bilanzsumme oder den Umsatz über den Grenzwert ansteigen lassen. Rückwirkend an einer Inventur teilnehmen oder rückwirkend zu dokumentieren, dass ein IKS gelebt worden sei, geht wohl nur in H.G. Wells' Roman «The Time Machine».

Ab einer gewissen Grösse kommt man deshalb wohl kaum umhin – sozusagen in einem vorauselenden Gehorsam – das Unternehmen auf eine Ordentliche Revision einzustellen. Die neuen Schwellenwerte traten am 1.1.2012 in Kraft. Sie gelten somit für die Revision des Geschäftsjahres 2012, d.h. die Zahlen der Jahre 2011 und 2012 sind massgeblich.

FusG- und Konsolidierungs-Limiten?

Die Limiten der Konsolidierung und des Fusionsgesetzes verwenden die gleiche 2-Jahres-Formulierung wie die Revisionsbestimmungen. Naheliegender wäre, dass nun bei der Konsolidierung auch das Berichtsjahr und das Vorjahr als Grundlage verwendet werden. Unternehmen mit Tochtergesell-



schaften erstellen deshalb rechtzeitig eine Übersicht, ob bis zum Abschluss des Geschäftsjahres über alle Gesellschaften hinweg eine Überschreitung von 10/20/200 möglich ist. Falls ja, wäre sicherzustellen, dass eine Ordentliche Revision korrekt durchgeführt werden kann.

Im Zusammenhang mit Umstrukturierungen gemäss FusG dürften jedoch weiterhin Vorjahr und Vorvorjahr als Grundlage dienen. Umstrukturierungen können irgendwann innerhalb eines Jahres stattfinden. Ob man bis Ende Geschäftsjahr allenfalls die Limiten überschreiten wird, kann nicht mit Bestimmtheit gesagt werden.

Anzahl Vollzeitstellen

Sind Umsatz und Bilanzsumme noch weitgehend eindeutige Zahlen, stellt sich bei der Anzahl Vollzeitstellen die Frage, wie z.B. Lehrlinge oder von Temporär-Büros eingesetzte Mitarbeiter einzurechnen sind. Die Revisionsaufsichtsbehörde schreibt hierzu, dass sie einen Lehrling als Vollzeitstelle betrachtet. Die Behörde weist aber gleichzeitig darauf hin, dass die Lehre hier nicht einer Meinung sei. Es gebe auch eine ökonomische sowie auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, die zu anderen Ergebnissen führen können. Es werde Sache der Gerichte sein, hier einen klaren Entscheid zu fällen.

IKS für alle ab 0-0-1

Die meisten verbinden die Ordentliche Revision mit dem Thema Einführen eines IKS. Dies ist falsch. Im Rahmen der Ordentlichen Revision muss die Revisionsstelle zwar dem IKS eine erhöhte Aufmerksamkeit zukommen lassen und dazu auch einen Bericht an den Verwaltungsrat schreiben, aber als der Gesetzgeber den Art. 716a OR ins Gesetz schrieb stand dazu bereits 1983 in der Botschaft zum dort verwendeten Ausdruck «Finanzkontrolle»: «Sie gehört zum ureigensten Aufgabenbereich des Verwaltungsrates. Deshalb soll er auch die Verantwortung für eine angemessene, den Bedürfnissen der Gesellschaft angepasste Ausgestaltung der internen Kontrolle übernehmen.» Basierend darauf gilt somit: Ein der Art und Grösse des Unternehmens entsprechendes IKS haben alle Aktiengesellschaften zu führen und z.B.

basierend auf Art. 4 GeBüV zu dokumentieren. Für die Ordentliche Revision muss das IKS zusätzlich so gut dokumentiert sein und gelebt werden, dass die Revision dessen Existenz prüfen und einen Bericht an den Verwaltungsrat verfassen kann.

WAS GILT ALS HINWEIS AUF DIE STEUER IM SINNE VON ART. 27 MWSTG?



Esther Hiltbold
Betriebsökonomin FH
MWST-Expertin FH

Bei der Mehrwertsteuer gilt der Grundsatz «fakturierte Steuer gleich geschuldete Steuer». Wann trifft dies zu, was gilt als «Hinweis auf die Steuer»? Lesen Sie, wann Sie aufgrund der Rechnungstellung gezwungen sind, dem Bund die Mehrwertsteuer abzuliefern.

Ausgangslage

Immer wieder hört und liest man, dass fakturierte Mehrwertsteuer (dem Bund gegenüber) geschuldet ist. Seit 2010 ist dieser vom Bundesgericht entwickelte Grundsatz¹ sogar gesetzlich verankert². Das Gesetz spricht jedoch nicht von der fakturierten, sondern von der ausgewiesenen Steuer³. Was ist darunter zu verstehen?

Wann ist ein Hinweis auf die Steuer unzulässig oder unrichtig?

Zu jeder MWST-konformen Rechnung gehört selbstredend der offene, betragsmässige Ausweis der vom Entgelt geschuldeten Mehrwertsteuer bzw. die Angabe des auf die im Entgelt eingeschlossene MWST anwendbaren Steuersatzes. Ist dabei der MWST-Betrag oder der angewendete MWST-Satz zu hoch, schuldet der Rechnungsteller den gezeigten Mehrwertsteuerbetrag gegenüber der Steuerverwaltung trotzdem in voller Höhe. Selbst wenn der Steuerausweis offensichtlich falsch ist (beispielsweise, wenn auf einer Zinsbelastung MWST ausgewiesen wird), muss die Steuer zwingend abgeliefert werden.

Begrifflich wird dabei zwischen dem unberechtigten bzw. unzulässigen Steuerausweis und dem unrichtigen oder unzutreffenden Steuerausweis unterschieden. Wer MWST offen ausweist, ohne im MWST-Register eingetragen zu sein, ist dazu nicht berechtigt. Dasselbe gilt bei Anwendung des Meldeverfahrens. In beiden Fällen erfolgt der Steuerausweis unberechtigterweise oder ist unzulässig. Weist hingegen eine MWST-pflichtige Person einen zu hohen MWST-Satz aus (beispielsweise 8.0 %

MWST für eine Hotelübernachtung), dann liegt ein unrichtiger, zuweilen als unzutreffend bezeichneter Steuerausweis vor.

Was gilt als Hinweis auf die Steuer?

Trotz der neuen gesetzlichen Regelung stellt sich die Frage, welche Rechnungsangaben bereits als «Steuerausweis» gelten. Unter einem Steuerausweis wird die offene Überwälzung der Mehrwertsteuer verstanden³. Die Idee hinter dem Grundsatz «fakturierte Steuer ist geschuldete Steuer» liegt in der Vermeidung von Steuerausfällen. Es soll verhindert werden, dass ein Leistungsempfänger aufgrund des MWST-Ausweises in der Rechnung Vorsteuern geltend macht, ohne dass der Leistungserbringer seinerseits die MWST bezahlt hat⁴. Als Richtschnur für den Steuerausweis dient deshalb die Vorsteuerabzugsmöglichkeit beim Rechnungs- bzw. Leistungsempfänger. Einen Vorsteuerabzug geltend machen kann dieser nur, wenn er eine Rechnung erhält, mit welcher der Leistungserbringer erkennbar Mehrwertsteuer eingefordert hat⁵. Der Mehrwertsteuerbetrag, der in einer Rechnung eingefordert wird, muss dabei entweder in Zahlen genannt oder durch Angabe des im Entgelt enthaltenen MWST-Satzes in Prozent betraglich bestimmbar sein⁶. Daraus folgt, dass die alleinige Angabe der MWST-Nummer in einer Rechnung noch keinen Steuerausweis darstellt. Auch der Hinweis «inkl. MWST» ist kein Steuerausweis, da der

1 Vgl. BGE Nr. 2C_285/2008 vom 29. August 2009 und BGE Nr. 2C_391/2010 vom 10. Januar 2011

2 Vgl. Art. 27 MWSTG

3 Vgl. Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, §5

4 Vgl. Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG

5 Art. 28 Abs. 1 Bst. a MWSTG in Verbindung mit Art. 59 Abs. 1 MWSTV sowie Erläuterungen zu Art. 59 der MWSTV: <http://www.news.admin.ch/NSBSubscriber/message/attachments/17547.pdf>

6 Vgl. Ivo P. Baumgartner/Diego Clavadetscher/Martin Kocher, Vom alten zum neuen Mehrwertsteuergesetz, Einführung in die neue Mehrwertsteuerordnung, Langenthal 2010, §5

Leistungsempfänger mangels Steuersatzangabe keinen konkreten Steuerbetrag herleiten kann.

Was tun bei Unsicherheiten?

Wer die Steuer auf den Belegen nicht offen zeigt, kann der Steuerverwaltung gegenüber seine Steuerschuld nachträglich anpassen, ohne die Rechnungen korrigieren zu müssen. Ist ein Unternehmen unsicher, welchem Steuersatz eine Leistung unterliegt, ist es unter Umständen angebracht, die Steuer nicht offen zu überwälzen, sondern in den Preis einzurechnen ohne sie zu zeigen. Möglich ist eine solche Notlösung überall dort, wo die Kunden nicht MWST-pflichtig oder nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind. Und auch dann bewahrt einen dieser Ausweg nur vor unliebsamen Rechnungskorrekturen und nicht davor, den anwendbaren MWST-Satz abzuklären und die geschuldete Mehrwertsteuer abzuliefern. Ein vorübergehender Verzicht auf den Steuerweis bringt jedoch einen Zeitgewinn, der zur Abklärung der korrekten MWST-lichen Behandlung der fraglichen Leistung genutzt werden kann.

Wer muss MWST-konforme Rechnungen ausstellen

Auf Verlangen des Kunden (des Leistungsempfängers) hat der Leistungserbringer diesem eine MWST-konforme Rechnung auszustellen⁷. Verlangt der Kunde jedoch keine solche Rechnung, sind auch MWST-pflichtige Unternehmen nicht verpflichtet, in den Belegen alle in Art. 26 Abs. 2 MWSTG geforderten Informationen aufzuführen.

In der Praxis sind Kunden, welche die MWST nach der effektiven Methode abrechnen, auf einen MWST-konformen Beleg angewiesen.

MWST-Ausweis während der Registrierungsphase

Hat ein Unternehmen seine (rückwirkende) MWST-Registrierung veranlasst, die Nummer aber noch nicht erhalten, kann die Fakturierung in dieser Übergangsphase Probleme bieten. Den Kunden sollen

MWST-konforme Rechnungen abgegeben werden, dazu müsste aber die Nummer bereits bekannt sein.

In diesen Fällen ist es möglich, die Steuer offen auszuweisen und anstelle der MWST-Nummer einen Vermerk anzubringen wie: «MWST: Nummer ist beantragt und wird nachgereicht». Sobald die Nummer vorliegt, kann sie den betroffenen Kunden auf dem Korrespondenzweg mitgeteilt werden. Zusammen mit der nachgereichten MWST-Nummer bildet die Rechnung eine hinreichende Grundlage für den Vorsteuerabzug des Kunden.

Was tun, wenn ein falscher Ausweis erfolgt ist?

Ist der Fehler bereits geschehen, bietet sich als sichere Lösung die Rechnungskorrektur an. Dabei wird entweder die ursprüngliche Rechnung storniert und durch eine neue, ohne bzw. mit einem tieferen MWST-Satz und/oder -Betrag versehene Rechnung ersetzt oder die fälschlicherweise bzw. mit einem zu hohen Satz ausgewiesene Mehrwertsteuer wird durch eine Gutschrift korrigiert. In diesem Fall sollte in der Gutschrift unbedingt ein eindeutiger Hinweis auf die ursprüngliche Rechnung angebracht werden⁸. Werden die Rechnungskorrekturen nicht eingeschrieben verschickt, sollten aus Nachweisgründen schriftliche Empfangsbestätigungen eingeholt werden.

Wer nicht selbst Rechnung gestellt, sondern eine fehlerhafte rechnungsersetzende Gutschrift erhalten hat, muss diese dem Aussteller gegenüber schriftlich ablehnen und durch eine selbst ausgestellte Rechnung, die den richtigen tieferen MWST-Satz und/oder Betrag zeigt, ersetzen⁹.

Können die bereits ausgestellten Belege nicht korrigiert werden, besteht als Notnagel die Möglichkeit nachzuweisen, dass dem Bund kein Steuerausfall entstanden ist¹⁰. Zu belegen ist, dass der Rechnungsempfänger keinen Vorsteuerabzug vorgenommen oder falls doch, diesen rückgängig gemacht hat. Dies dürfte in der Praxis ein aufwendiges Unterfangen darstellen, insbesondere wenn fehlerhafte Rech-

⁸ Art. 27 Abs. 2 Bst. a und Abs. 4 MWSTG

⁹ Art. 27 Abs. 3 MWSTG

¹⁰ Art. 27 Abs. 2 Bst. b MWSTG

⁷ Art. 26 MWSTG

nungen an eine grössere Anzahl Empfänger gegangen sind. Von jedem Rechnungsempfänger und für jede Rechnung einen notabene schriftlichen Nachweis darüber zu erhalten, dass die Vorsteuer nicht (d.h. auch nicht teilweise) zurückgefordert worden ist, setzt einerseits Kooperationsbereitschaft der (vielleicht bereits ehemaligen) Kunden und andererseits voraus, dass diese (noch) erreicht werden können. Der Nachweis muss selbst von natürlichen Personen eingeholt werden, besteht doch stets die Möglichkeit, dass sie die bezogene Leistung als Einzelunternehmer geschäftsmässig verwendet oder nachträglich umgenutzt haben (Stichwort Einlagesteuerung).

Verletzung einer Verfahrenspflicht

Wer vorsätzlich oder fahrlässig Rechnungen ausstellt, die nicht geschuldete oder zu hohe MWST ausweisen, kann mit einer Busse bestraft werden¹¹. Bei Fehlern droht somit nicht nur eine Aufrechnung der Mehrwertsteuer, sondern auch eine Strafe. Wer den Steuerausweis wie vorstehend beschrieben korrigiert, wendet damit beides ab.

Wer mit Saldosteuersatz abrechnet, ist genauso betroffen

Verschiedentlich besteht die Ansicht, dass der Ausweis eines zu hohen Steuersatzes auf den Belegen bei Anwendung der Saldosteuersatzmethode keine Folgen habe. Dem ist überhaupt nicht so. Stellt beispielsweise ein Take Away Anbieter für Lebensmittel über die Gasse Quittungen zum Normalsatz 8.0% aus, so ist er gezwungen, die Differenz zwischen der ausgewiesenen Steuer und der nach Art. 25 MWSTG geschuldeten Steuer zusätzlich abzuliefern. Bei einem Umsatz von CHF 10'000 müssen zusätzlich zu den mit Saldosteuersatz von 0.6% berechneten CHF 60 noch CHF 496.85 an die Steuerverwaltung bezahlt werden¹². Nur die vorstehend beschriebene Handhabung (Rechnungskorrektur oder Nachweis) kann den Take Away Anbieter davor bewahren.

Zusammenfassung

1. Beim Ausstellen von Rechnungen muss klar sein, ob und wie die MWST ausgewiesen werden darf.
2. Wer nicht MWST-registriert ist, darf keine MWST ausweisen.
3. Wer MWST-registriert ist muss vermeiden, dass in seinen Rechnungen die MWST fälschlicherweise oder zu einem zu hohen MWST-Satz ausgewiesen wird.
4. Im Zweifelsfall ist ein Verzicht auf den Steuerausweis in Betracht zu ziehen. Privatkunden benötigen in der Regel keine MWST-konforme Rechnung und vorsteuerabzugsberechtigte Geschäftskunden können jederzeit nachträglich eine verlangen. Die so gewonnene Zeit kann zur korrekten MWST-Qualifikation der erbrachten Leistung genutzt werden.
5. Fehler beim Ausweis der MWST lassen sich grundsätzlich nur mit einer Rechnungskorrektur beheben.
6. Wer eine rechnungsersetzende Gutschrift erhält, in der die Mehrwertsteuer fälschlicherweise oder mit einem zu hohen Satz ausgewiesen ist, muss sich dagegen schriftlich wehren.

¹¹ Art. 98 Bst. g MWSTG

¹² Vgl. MWST-Info 12 Saldosteuersätze, Ziff. 13

VORBEREITENDE STRUKTURIERUNG VON UNTERNEHMEN IM UNTERNEHMENSNACHFOLGEPROZESS DURCH AUF- ODER ABSPALTUNG VON BETRIEBEN BZW. LIEGENSCHAFTEN UNTER TRANSAKTIONS-, RECHTLICHEN, STEUERLICHEN, BUCHHALTERISCHEN UND FINANZIELLEN ASPEKTEN.

Unternehmen sind oftmals über die Jahre hinweg schwer geworden. Gerade im Unternehmensnachfolgeprozess wird dies zu einem Problem, indem der Übernehmer oftmals, sei es aufgrund seines jüngeren Alters oder seines Engagements im privaten Bereich, wenig finanzielle Kapazität zur Finanzierung des Kaufpreises für das begehrte Unternehmen hat. Ab- oder Aufspaltungen können hier Lösungen bieten.

Diese Abhandlung gliedert sich in zwei Teile. In einem ersten Teil werden wesentliche Grundlagen zum Problemverständnis und namentlich finanzielle, rechtliche und steuerliche Regelungen zur Problemlösung dargestellt. Im zweiten Teil werden die gemachten Erläuterungen in einem Beispiel zusammengeführt und konkretisiert.

I. Grundlagen zum Problemverständnis und finanzielle, rechtliche und steuerliche Regelungen zur Problemlösung

1. Grundlagen zum Problemverständnis

Die XY AG mit Sitz im Kanton Zürich ist ein Produktions- und Handelsunternehmen und zeigt per 31. Dezember 2011 folgendes finanzielles Bild, aufgeteilt in die Bereiche Betrieb und Liegenschaften¹.

Die Daten sind betrieblich objektiv. Bestand und Veränderung stiller Reserven sind in den nachstehenden Abbildungen bereits aufgelöst. Von Bedeutung für die folgenden Ausführungen sind insbesondere die stillen Reserven auf den Immobilien:

	Total	Betrieb	Liegenschaften
	CHF	CHF	CHF
Verkehrswerte	6'500'000	1'300'000	5'200'000
Gewinnsteuerwerte	5'200'000	1'000'000	4'200'000
Stille Reserven	1'300'000	300'000	1'000'000

¹ Es sei an dieser Stelle erwähnt, dass es sich um Beispielzahlen handelt, die in konkreten Situationen aufgrund endo- und exogener Einflussfaktoren leicht auch anders ausfallen könnten.



*Giorgio Meier-Mazzucato
Dr. iur.,
eidg. dipl. Treuhand-
experte,
eidg. dipl. Steuerexperte,
Fachmann im Finanz-
und Rechnungswesen mit
eidg. Fachausweis*

Bilanz 31. Dezember 2011	Total	Betrieb	Liegenschaften
	CHF/%	CHF/%	CHF/%
Liquide Mittel	500 000	350 000	150 000
Forderungen	700 000	600 000	100 000
Forderungen Aktionäre und Nahestehende			
KK Mitarbeiter	500 000	500 000	0
KK Aktionär A	200 000	100 000	100 000
Vorräte	500 000	500 000	0
Immobilien	6 500 000	1 300 000	5 200 000
Übriges Anlagevermögen	700 000	700 000	0
Total Aktiven	9 150 000	3 600 000	5 550 000
Kurzfristiges Fremdkapital	800 000	600 000	200 000
Verbindlichkeiten Aktionäre und Nahestehende			
KK Aktionär B	150 000	150 000	0
Hypotheken und Mietzinskautionen	4 000 000	700 000	3 300 000
Garantierückstellung	200 000	200 000	0
Total Fremdkapital	5 150 000	1 650 000	3 500 000
Total Eigenkapital	4 000 000 100,00%	1 950 000 48,75%	2 050 000 51,25%

Erfolgsrechnung 2011	Total	Betrieb	Liegenschaften
	CHF/%	CHF/%	CHF/%
Nettoerlös	5 500 000	5 500 000	0
Waren- und Materialaufwand	-2 600 000	-2 600 000	0
Löhne	-1 600 000	-1 550 000	-50 000
Gemeinkosten inkl. Abschreibungen	-950 000	-950 000	0
Immobilien			
Liegenschaftsertrag	900 000	160 000	740 000
Liegenschaftsaufwand	-400 000	-80 000	-320 000
Hypothekarzinsen 3%	-120 000	-21 000	-99 000
Abschreibungen	-156 000	-52 000	-104 000
Finanzerfolg	10 000	7 000	3 000
Übriger Aufwand und Ertrag			
betriebsfremder und a.o. Ertrag	0	0	0
Gewinn- und Kapitalsteuer 25,00%	-116 800	-82 800	-34 000
Erfolg	467 200 100,00%	331 200 70,89%	136 000 29.11%



Kennzahlen 2011	Total	Betrieb	Liegenschaften
	%	%	%
Cash ratio	52,63%	46,67%	75,00%
Quick ratio	152,63%	146,67%	175,00%
Current ratio	205,25%	213,33%	175,00%
Fremdfinanzierungsgrad	56,28%	48,83%	63,06%
Eigenfinanzierungsgrad	43,72%	54,17%	36,94%
Eigenkapitalrendite	11,68%	16,98%	6,63%
Umsatzrendite	8,49%	6,02%	18,38%

Eine vereinfachte Unternehmensbewertung der XY AG gestützt auf diese Daten ergibt folgende Unternehmens(teil)werte. Es wird in der Folge davon ausgegangen, dass diese Werte realistisch sind.

Aus den vorstehenden Daten der XY AG ist zu erkennen, dass der Wert des Betriebs je nach Unternehmensbewertungsmethode (Ertragswert oder Mittelwert) etwas über oder unter 55 Prozent des Gesamtwerts der XY AG liegt.

2. Finanzielle, rechtliche und steuerliche Regelungen zur Problemlösung

2.1. Finanzielle Regelungen zur Problemlösung

Augenfällige finanzielle Strukturen in der XY AG sind:

- Zwei Bereiche, nämlich der eigentliche Betrieb und die betriebsfremden Kapitalanlageliegenschaften;
- Im Betrieb enthalten ist eine Betriebsliegenschaft;

- Beide Aktionäre haben neben ihrer Kapital- und Arbeitsbeziehung auch je eine Kontokorrentbeziehung zur XY AG, wobei A aus seiner Sicht eine Verbindlichkeit und B eine Forderung.

Im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge der XY AG, welche aufgrund geeigneter Nachkommen ausserhalb der Familie stattfinden muss, kommen die beiden Aktionäre A und B zum Schluss, dass der Transaktionsprozess wesentlich vereinfacht werden kann, wenn die betriebsfremden Kapitalanlageliegenschaften vom Betrieb getrennt werden, womit der Transaktionswert von 4.4 bis 4.8 Mio. Franken für das gesamte Unternehmen um rund 45 Prozent auf 2.3 bis 2.7 Mio. Franken für den Betrieb allein gesenkt werden könnte. Die Trennung der Kapitalanlageliegenschaften kann ohne Einschränkung für den Betrieb erfolgen, da sie effektiv betriebsfremd sind.

Vereinfachte Unternehmensbewertung 2011	Total	Betrieb	Liegenschaften
	%	%	%
Substanzwert (SW)	4 000 000	1 950 000	2 050 000
Ertragswert (EW)			
Erfolg	467 200	331 200	136 000
Eigenkapitalkostensatz	9,63%	12,00%	6,50%
Ertragswert	4 852 308 100,00%	2 760 000 56,88%	2 092 308 43,12%
Mittelwert 1xSW und 1xEW	4 426 154 100,00%	2 355 000 53,21%	2 071 154 46,79%

Im Extremfall wäre denkbar, auch die Betriebsliegenschaft vom Betrieb zu trennen, wodurch der Transaktionswert weiter reduziert werden könnte. Allerdings wäre dann der Betrieb ohne eigene Betriebsstätte und müsste sich in einer geeigneten einmieten, idealerweise in der zuvor abgetrennten Betriebsliegenschaft, was oftmals auch als Sale-and-Rent-Back oder Sale-and-Lease-Back bezeichnet wird². Hier wird in Abgrenzung zu den Kapitalanlageliegenschaften deutlich, dass die Betriebsliegenschaft, wenn auch nicht betriebsnotwendig, so doch betrieblicher Natur ist.

2.2. Rechtliche Regelungen zur Problemlösung

Die Reduktion des Transaktionswerts kann indessen nicht durch ein Verkaufsgeschäft³, sondern nur durch eine Aufspaltung des gesamten Unternehmens oder eine Abspaltung der Liegenschaften von der XY AG erreicht werden. Das Verkaufsgeschäft hätte effektiv lediglich einen Nettoaktivtausch zur Folge, nämlich Liegenschaften abzüglich Hypotheken gegen Flüssige Mittel bzw. Forderung. Dies sei anhand der konkreten Daten für die Kapitalanlageliegenschaften im vorliegenden Falls der XY AG darstellt.

Buchungssätze anhand einer Sammelbuchung:

Forderung	an	Diverse	Fr. 1'900'000
		Immobilien	Fr. 5'200'000
Hypotheken			Fr. 3'300'000
Flüssige Mittel		Forderung	Fr. 1'900'000

Wie diese Buchungssätze zeigen, werden zwar die Liegenschaften abzüglich der Hypotheken veräussert. Auch wird die Bilanzsumme reduziert, indessen tangiert dieses Verkaufsgeschäft das Eigenkapital der XY AG nicht. Mithin hat sie den gleichen Substanzwert wie vor dem Verkaufsgeschäft. Geht man zudem davon aus, dass die aus dem Verkaufsgeschäft generierten Flüssigen Mittel langfristig

gleich profitabel und sicher investiert werden können wie die Liegenschaften, bspw. in Wertschriften, verändert sich auch der Ertragswert der XY AG nicht.

Abhilfe könnte eine entsprechende Ausschüttung aus der XY AG an die beiden Aktionäre A und B bilden, wobei angenommen wird, dass die gesamten gelösten Mittel aus dem Verkaufsgeschäft ausgeschüttet werden können.

Buchungssatz zur Ausschüttung

Reserven, Bilanzgewinn^{4,5} an

Flüssige Mittel CHF 1 900 000

Im nachfolgenden Abschnitt 2.3. wird die steuerliche Konsequenz dieser Ausschüttung dargestellt. Hier sei lediglich erwähnt, dass diese den Entscheid für diese Variante der Erleichterung eines Unternehmens bzw. konkret der XY AG oftmals verhindert.

Gewissermassen diese beiden Vorgänge zusammenfassend wirkt die Auf- oder Abspaltung, bei der gemäss Art. 29 FusG sich eine Gesellschaft⁶ spalten kann, indem sie:

² S. zu diesen beiden Begriffen u.a. <http://de.wikipedia.org/wiki/Sale-and-Rent-Back> und <http://de.wikipedia.org/wiki/Sale-Lease-Back>.

³ Rechtliche Grundlage für das Verkaufsgeschäft bilden Art. 184 ff. OR «Kauf und Tausch», im Fall des Verkaufs einer Liegenschaft Art. 216 ff. OR «Der Grundstückkauf».

⁴ Gemäss Art. 675 Abs. 2 OR dürfen Dividenden nur aus dem Bilanzgewinn und aus hierfür gebildeten Reserven ausgerichtet werden. Beispielsweise darf gemäss Art. 671 Abs. 3 OR die allgemeine Reserve, soweit sie die Hälfte des Aktienkapitals nicht übersteigt, nur zur Deckung von Verlusten oder für Massnahmen verwendet werden, die geeignet sind, in Zeiten schlechten Geschäftsganges das Unternehmen durchzuhalten, der Arbeitslosigkeit entgegenzuwirken oder ihre Folgen zu mildern.

⁵ In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass die Änderung des OR (Rechnungslegungsrecht) vom 23. Dezember 2011 die Bestimmungen zu den Reserven gemäss Art. 671 ff. OR unverändert lässt.

⁶ Spaltungen gemäss Fusionsgesetz sind auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkt, weshalb andere Unternehmensrechtsformen, insbesondere die Personunternehmen (Einzelunternehmen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaft), vom Institut der Spaltung gemäss Fusionsgesetz ausgeschlossen sind. S. dazu Meier-Mazzucato Giorgio, Entgeltliche Unternehmensnachfolge von KMU mit Schwerpunkt steuerliche Aspekte, S. 342 m.w.H.

- a. ihr ganzes Vermögen aufteilt und auf andere Gesellschaften überträgt. Ihre Gesellschafterinnen und Gesellschafter erhalten Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte der übernehmenden Gesellschaften. Die übertragende Gesellschaft wird aufgelöst und im Handelsregister gelöscht (Aufspaltung); oder
- b. einen oder mehrere Teile ihres Vermögens auf andere Gesellschaften überträgt. Ihre Gesellschafterinnen und Gesellschafter erhalten dafür Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte der übernehmenden Gesellschaften (Abspaltung).

Offensichtlich wird damit, dass bei der Auf- und Abspaltung zwingend ein Aktivenüberschuss bzw. Eigenkapital gespalten wird⁷.

Interessant ist, dass gemäss Art. 31 Abs. 2 FusG können den Gesellschafterinnen und Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft:

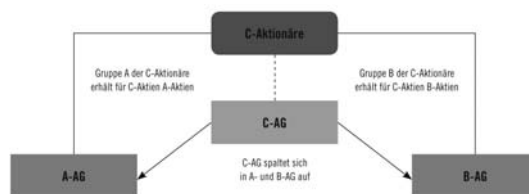
- a. Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte an allen an der Spaltung beteiligten Gesellschaften im Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligung zugewiesen werden, was als symmetrische Spaltung bezeichnet wird;
- b. Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte an einzelnen oder allen an der Spaltung beteiligten Gesellschaften unter Abänderung der Beteiligungsverhältnisse zugewiesen werden, was als asymmetrische Spaltung bezeichnet wird.

Nachstehend werden die symmetrische und asymmetrische Spaltung grafisch dargestellt⁸.

Abb. 5 Symmetrische Abspaltung eines Betriebs einer Aktiengesellschaft



Abb. 6 Asymmetrische Aufspaltung einer Aktiengesellschaft durch Übertragung ihrer Betriebe



Auf- und Abspaltungen können der Vorbereitung der entgeltlichen Unternehmensnachfolge dienen⁹. Die an der Spaltung beteiligten Parteien nehmen, insbesondere je nach Spaltungsform, die Stellung von Übergeber und Übernehmer ein.

So sind bei symmetrischen Spaltungen die bisher Beteiligten sowohl am übertragenden als auch am übernehmenden Kapitalunternehmen weiterhin die Übergeber. Bei asymmetrischen Spaltungen können indessen die bisher Beteiligten je nach Situation und Sichtweise auch zu Übernehmern werden.

Mit einer Spaltung wird ggf. ein wichtiger Schritt in Richtung Unternehmensnachfolge getan. Bspw. kann ein grosses und demzufolge teures Unternehmen, das als Einheit kaum zu veräussern wäre, in mehrere Betriebe gespalten werden, welche entsprechend leichter veräussert werden können. Oder ein schweres Unternehmen wird so gespalten, dass die nichtbetrieblichen Vermögen vom Hauptbetrieb gelöst werden, welcher dann den zentralen Gegenstand der Unternehmensnachfolge bildet. Auch kann ein Unternehmen mit Betrieben und Vermögen unterschiedlicher Risikokonstellationen im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge zur Risikoeingrenzung entsprechend gespalten werden.

⁷ Meier-Mazzucato Giorgio, Entgeltliche Unternehmensnachfolge von KMU mit Schwerpunkt steuerliche Aspekte, S. 343 f. m.w.H.

⁸ S. zum Ganzen Meier-Mazzucato Giorgio, Entgeltliche Unternehmensnachfolge von KMU mit Schwerpunkt steuerliche Aspekte, S. 343 ff. m.w.H.

⁹ Meier-Mazzucato Giorgio, Entgeltliche Unternehmensnachfolge von KMU mit Schwerpunkt steuerliche Aspekte, S. 347 m.w.H.

Auf- und Abspaltung sind damit sowohl unter finanziellen als auch rechtlichen Aspekten sehr interessant, um den Transaktionsprozess zu begünstigen. Weiteres entscheidendes Kriterium für Auf- und Abspaltung sind die damit verbundenen steuerlichen Aspekte, die im nachfolgenden Abschnitt dargestellt werden.

2.3. Steuerliche Regelungen zur Problemlösung

Die steuerlichen Bestimmungen für die Auf- und Abspaltung sind bei Bund und Kantonen identisch, weil sie vertikal und horizontal harmonisiert sind. Stellvertretend werden deshalb die entsprechenden Regelungen beim Bund dargestellt.

2.3.1. Steuerneutralität bei Erfüllung des doppelten Betriebserfordernisses

Gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG werden stille Reserven einer juristischen Person bei der Auf- oder Abspaltung nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Eigentliches Charakteristikum der Steuerneutralität der Spaltung ist damit das doppelte Betriebserfordernis¹⁰.

Das Fusionsgesetz enthält keine Definition der Begriffe Betrieb und Teilbetrieb. Ebenso lassen die neuen steuerlichen Spaltungsbestimmungen die beiden Begriffe unerklärt. Für den Begriff Betrieb im steuerlichen Sinn gilt deshalb das bisherige Verständnis davon weiter¹¹.

Ein Betrieb ist demnach ein organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, der im Hin-

blick auf die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organisatorische Einheit darstellt^{12,13}. Relativ unabhängig ist der Betrieb, wenn er sich durch ein hohes Mass an Autonomie auszeichnet, indem er losgelöst aus dem Unternehmen einen wirtschaftlichen Organismus bildet, der selbständig lebensfähig ist¹⁴.

2.3.2. Modifizierte Dreieckstheorie bei nur einfachem Betriebserfordernis

Oftmals ist das doppelte Betriebserfordernis nicht gegeben, insbesondere im häufig auftretenden Fall, da Liegenschaften vom Betrieb gespalten werden sollen.

Immobilien bilden nur dann einen Betrieb, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- Es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- Die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- Die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung¹⁵.

Ist nur das einfache Betriebserfordernis gegeben, kann die Auf- oder Abspaltung gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG und den entsprechenden kantonalen Bestimmungen nicht steuerneutral sein.

Ist im Rahmen einer Spaltung das Betriebserfordernis nicht erfüllt, unabhängig davon, ob kein Betrieb bzw. Teilbetrieb übertragen oder nach der Spaltung

10 S. dazu Meier-Mazzucato Giorgio, Entgeltliche Unternehmensnachfolge von KMU mit Schwerpunkt steuerliche Aspekte, S. 353 m.w.H.

11 Gurtner, Umwandlungen, S. 739; Locher, DBG II, rev. Art. 61 N 84. Die bisherige Definition des Begriffs Betrieb wird auch von der Verwaltungspraxis weitergeführt. S. dazu KS Nr. 5 Umstrukturierungen ESTV vom 1. Juni 2004, S. 22 und 61.

12 Der steuerrechtliche Begriff des Betriebs basiert auf einem betriebswirtschaftlichen Verständnis des Betriebs. S. dazu Gurtner, Umwandlungen, S. 739.

13 BSK FusG-Riedweg/Grünblatt, vor Art. 29 N 49; Gurtner, Umwandlungen, S. 739; KS Nr. 5 Umstrukturierungen ESTV vom 1. Juni 2004, S. 22 und 61; Locher, DBG II, rev. Art. 61 N 84; Reich, Realisation, S. 191 f.; Reich/Duss, S. 43 f.

14 Reich/Duss, S. 43 f. S. auch Kapitel 1.3. vorne.

15 Bundesrat Villiger, Ständerat 21. März 2001; Amtliches Bulletin, S. 41.

beim spaltenden oder übernehmenden Kapitalunternehmen kein Betrieb bzw. Teilbetrieb mehr weitergeführt wird, führt dies bei den Beteiligten gemäss der für die Einkommens- und Gewinnsteuer geltenden Dreieckstheorie¹⁶ grundsätzlich zu einem einkommens- bzw. gewinnsteuerpflichtigen Entnahmetatbestand¹⁷.

Die Dreieckstheorie besagt, dass eine direkte Vorteilszuwendung an ein Schwesterunternehmen indirekt über die Beteiligten an diesen Schwesterunternehmen zufliesst, indem deren Beteiligung am ausrichtenden Kapitalunternehmen um die Vorteilszuwendung an Wert verliert und jene am empfangenden Kapitalunternehmen entsprechend an Wert gewinnt^{18,19,20}. Die nachfolgende Darstellung verdeutlicht die steuerliche Vorteilszuwendung der Schwesterunternehmen via deren Beteiligte.

Abb. 7 Gewöhnliche Dreieckstheorie bei symmetrischer Abspaltung



Die Dreieckstheorie führt bei den an der nicht steuerneutralen Spaltung teilnehmenden Beteiligten zu zwei Wirkungen. Einerseits erzielen sie im Umfang der offenen und stillen Reserven der keinen Betrieb darstellenden Aktiven und Passiven, die übertragen werden oder beim übertragenden Kapitalunternehmen verbleiben, steuerbaren Beteiligungsertrag und erbringen andererseits im Umfang der Vorteilszuwendung an das übernehmende Kapitalunternehmen bei diesem eine verdeckte Kapitaleinlage²¹.

Diese steuerliche Belastung auf Ebene Beteiligte wird durch die modifizierte Dreieckstheorie vermieden. Sie gelangt bei natürlichen Personen mit Geschäftsvermögen und bei Kapitalunternehmen ohnehin aufgrund der Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Jahresrechnung zur Anwendung²² und ist gemäss neuer Verwaltungspraxis aus Billigkeit mit der Einführung des Fusionsrechts auch bei natürlichen Personen, bei denen die Beteiligung am spaltenden Unternehmen Privatvermögen darstellt, gültig²³. Bei natürlichen Personen mit Beteiligungen im Privatvermögen unterbleibt damit im Rahmen einer Spaltung eines Kapitalunternehmens eine Besteuerung der Ausschüttung, soweit sie die Beteiligung am begünstigten Kapitalunternehmen innert fünf Jahren seit Vollzug der Spaltung nicht veräussern. Veräussern sie die Beteiligung oder Teile davon innert dieser Frist, erfolgt anteilmässig eine Besteuerung der Ausschüttung²⁴.

Diese fünfjährige Sperrfrist ist gesetzlich nicht verankert, sondern basiert, in Analogie zur Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie bei Personen mit Beteiligungen im Privatvermögen, auf Verwaltungspraxis und wird durch einen entsprechenden Revers zur Nachbesteuerung der Ausschüttung bei Fristverletzung gesichert²⁵. Nach Ablauf der fünfjährigen Sperrfrist können natürliche Personen Beteiligungen

16 KS Nr. 5 Umstrukturierungen ESTV vom 1. Juni 2004, S. 65; Locher, DBG II, Art. 58 N 130.
 17 BSK FusG-Riedweg/Grünblatt, vor Art. 29 N 151 ff., welche die gewöhnliche Dreieckstheorie als formellen Ansatz bezeichnen; KS Nr. 5 Umstrukturierungen ESTV vom 1. Juni 2004, S. 65.
 18 , Locher, DBG II, Art. 58 N 129 f.; Reich, Vorteilszuwendungen, S. 635 ff.; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar DBG, Art. 20 N 144 ff. und Art. 58 N 60 und 104.
 19 BGer vom 30. April 2002 i.S. A., StE 2002 B 24.4 Nr. 67 = StR 2002, 558, 560 = StPS 20, 62, 66; BGer vom 28. Juni 2000 i.S. A. AG, 2P.152, 394/1998, betreffend kantonale Steuern; ATF 119 Ib 116, E. 2 S. 119 (D. SA) = Pra 83 Nr. 31; BGer vom 22. Oktober 1992, ASA 63 (1994/95), 145, 150 f. = StE 1993 B 24.4 Nr. 33, BGE 113 Ib 23 E. 3 S. 26 f. = StR 1988, 410, 412; VGE ZH vom 22. November 2000, RB 2000 Nr. 122 = StE 2001 B 24.4 Nr. 60 = ZStP 10, 264 ff.; VGE ZH vom 3. Oktober 1989, StE 1991 B 24.4 Nr. 27 = NStP 51, 14 ff.
 20 Das BGer hat die Anwendung der Dreieckstheorie auch unter dem neuen Aktienrecht bejaht. S. dazu BGer vom 30. April 2002, StE 2002 B 24.4 Nr. 67 = StR 2002, 558, 560 = StPS 2002, 62, 66. S. auch Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar DBG, Art. 58 N 104.

21 BSK FusG-Riedweg/Grünblatt, vor Art. 29 N 151 ff.; KS Nr. 5 Umstrukturierungen ESTV vom 1. Juni 2004, S. 65; Locher, DBG II, rev. Art. 61 N 91.
 22 BSK FusG-Riedweg/Grünblatt, vor Art. 29 N 173 f.; KS Nr. 5 Umstrukturierungen ESTV vom 1. Juni 2004, S. 63; Locher, DBG II, rev. Art. 61 N 93 sinngemäss; Reich, Vorteilszuwendungen, S. 637 f.
 23 BSK FusG-Riedweg/Grünblatt, vor Art. 29 N 175; KS Nr. 5 Umstrukturierungen ESTV vom 1. Juni 2004, S. 65.
 24 BSK FusG-Riedweg/Grünblatt, vor Art. 29 N 179; KS Nr. 5 Umstrukturierungen ESTV vom 1. Juni 2004, S. 65 f.; Locher, DBG II, rev. Art. 61 N 91.
 25 BSK FusG-Riedweg/Grünblatt, vor Art. 29 N 179; KS Nr. 5 Umstrukturierungen ESTV vom 1. Juni 2004, S. 65 f.

im Privatvermögen an den an der Spaltung beteiligten Kapitalunternehmen dagegen steuerfrei veräußern. Bei natürlichen Personen mit Geschäftsvermögen und bei Kapitalunternehmen ist die modifizierte Dreieckstheorie nicht von der fünfjährigen Sperrfrist für die Beteiligungsveräußerung abhängig, sondern zeigt eine permanente Wirkung, mit der Folge, dass eine Besteuerung auf Ebene Beteiligte auch bei einer Veräußerung innerhalb der ersten fünf Jahre nach der Spaltung unterbleibt²⁶.

II. Konkretisierung der Abspaltung mit modifizierter Dreieckstheorie am Beispiel der XY AG

Aktionäre A und B der XY AG möchten aufgrund der vorstehenden Ausführungen und im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge der XY AG die betriebsfremden Liegenschaften derselben in eine ihnen gehörende, neu zu gründende Aktiengesellschaft XY Immobilien AG abspalten. Aus dieser Abspaltung ergeben sich die XY Betrieb AG und die XY Immobilien AG.

Um keine steuerlichen Risiken einzugehen, wird in ein Steuerruling erstellt. Gleichzeitig werden die Vorbereiten zur Abspaltung getroffen. Diese beiden Schritte werden hier in der Folge dargestellt.

1. Steuerruling

Das besagte Steuerruling zuhanden der beteiligten Steuerbehörden von Bund und Kanton gliedert sich in:

1. Ausgangslage
2. Ziel
3. Steuerliche Beurteilung
4. Antrag

Es ergibt sich folgendes.

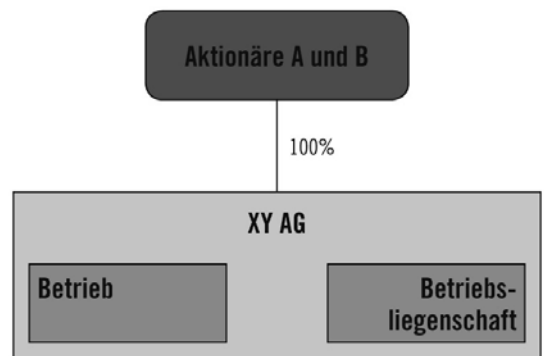
²⁶ BSK FusG-Riedweg/Grünblatt, vor Art. 29 N 173 f.; KS Nr. 5 Umstrukturierungen ESTV vom 1. Juni 2004, S. 63; Reich, Vorteilszuwendungen, S. 637 f.

1.1. Ausgangslage

Die XY AG führt den umfassenden Betrieb eines Investitionsgütergeschäfts²⁷ mit verschiedenen Produktlinien in ihrer eigenen Betriebsliegenschaft. Aufgrund des über die Jahre hinweg guten Geschäftsganges sind erhebliche Kapitalanlageliegenschaften erworben worden, die sich nun im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge als behindernd erweisen.

Aktionäre der XY AG sind A und B, beide wohnhaft in Zürich.

Abb. 8



Gemäss der geprüften Jahresrechnung 2011 beläuft sich die Bilanzsumme per 31. Dezember 2011 auf Fr. 7>850>000 und der Buchwert der betriebsfremden Liegenschaften auf Fr. 4>200>000 der Aktiven. Auf diesen Liegenschaften lastet per 31. Dezember 2011 Hypotheken von Fr. 3>300>000.

1.2. Ziel

Um die Unternehmensnachfolge zu erleichtern bzw. überhaupt zu ermöglichen, ist eine Abspaltung der betriebsfremden Liegenschaften von der XY AG in eine neue von den Aktionären A und B gehaltene Aktiengesellschaft XY Immobilien AG erforderlich.

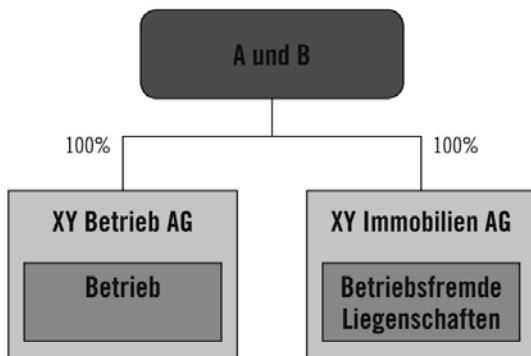
²⁷ Ein Investitionsgut (auch Kapitalgut, Betriebsmittel oder Potentialfaktor) ist in der Wirtschaftswissenschaft ein langlebiges ökonomisches Gut, das von Unternehmen zur Erstellung und Weiterverarbeitung von Gütern angeschafft wird ohne – im Gegensatz zu Roh-, Betriebs- und Hilfsstoffen – direkt oder indirekt selbst in die produzierten Güter einzugehen. Investitionsgüter sind Teil der Produktions- und Dienstleistungsprozesse und werden buchhalterisch dem Anlagevermögen zugerechnet.

S. dazu u.a. <http://de.wikipedia.org/wiki/Investitionsgut>.

Diese Abspaltung soll gemäss Art. 29 ff. FusG durchgeführt werden²⁸.

Nach der Abspaltung der betriebsfremden Liegenschaften aus der XY AG in die XY Immobilien AG zeigt sich folgendes Bild.

Abb. 9



In der Differenz des Übertragungswerts der betriebsfremden Liegenschaften von Fr. 5'200'000 und der Hypotheken von Fr. 3'300'000, total Fr. 1'900'000, ergibt sich bei der XY AG eine Kapitalentnahme und bei der XY Immobilien AG ein Kapitaleinlage.

1.3. Steuerliche Beurteilung

Eine steuerneutrale Spaltung setzt, neben dem Fortbestehen der Steuerpflicht in der Schweiz und der Übernahme der bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte, das doppelte Betriebserfordernis voraus²⁹. Diese Kriterien werden nachstehend geprüft:

28 S. die entsprechenden Normen in BG vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG), SR 221.301. Hier sei lediglich auf Art. 30 FusG hingewiesen, wonach Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sich in Kapitalgesellschaften und in Genossenschaften spalten können. Eine Abspaltung in Personenunternehmen ist folglich fusionsrechtlich nicht vorgesehen.

29 Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG und hier im konkreten Fall der XY AG § 67 Abs. 1 lit. b StG ZH.

Fortbestehen der Steuerpflicht in der Schweiz

■ Die Steuerpflicht in der Schweiz besteht für die XY AG mit dem Betrieb weiter fort. Für die XY Immobilien AG entsteht die Steuerpflicht in der Schweiz neu. Ihr Sitz wird Zürich sein, womit auch sie dieses Kriterium erfüllt.

■ Der Zweck der XY Immobilien AG ist das Halten und Verwalten von Liegenschaften, insbesondere jener, welche nun abgespalten werden.

■ Übernahme der bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte

■ Die Abspaltung der betriebsfremden Liegenschaften kann zum für die Gewinnsteuer massgeblichen Buchwert von Fr. 4'200'000 übernommen werden. Allenfalls kommt der Verkehrswert der Liegenschaften von Fr. 5'200'000 zum Tragen. Entsprechend wäre in der XY AG ein Gewinn aus der Veräusserung von Anlagevermögen³⁰ von Fr. 1'000'000 zu versteuern.

■ Doppeltes Betriebserfordernis

Der in der XY AG verbleibende Betrieb stellt einen Betrieb im Sinn der Steuergesetze des Bundes und des Kantons Zürich dar.

Bei den betriebsfremden Liegenschaften verhält es sich wie folgt:

■ Die Liegenschaften haben keinen betrieblichen Charakter und dienen lediglich der Kapitalanlage.

■ Die Liegenschaften werden durch die XY Immobilien AG wie bis anhin von der XY AG an Dritte vermietet. Es erfolgt mithin ein Marktauftritt.

■ Die technische und administrative Verwaltung der Liegenschaften benötigt eine umfassende Betreuung durch eine Person. Ob dies einer Vollzeitstelle entspricht, wie dies im Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung aufgeführt ist, lässt sich nicht abschliessend beurteilen, dürfte indessen nicht ganz der Fall sein.

30 S. dazu Art. 663 Abs. 2 OR, wonach bei der Mindestgliederung der Erfolgsrechnung unter Ertrag der Erlös aus Lieferungen und Leistungen, der Finanzertrag sowie die Gewinne aus Veräusserungen von Anlagevermögen gesondert ausgewiesen werden.

- Der von der Eidg. Steuerverwaltung hoch ange-setzte Schwellenwert, wonach die Mieterträge der Betriebsliegenschaft mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwands für die Verwaltung der Betriebsliegenschaft beträgt, wird nicht erreicht.

1.4. Antrag

Es wird aufgrund der bis auf das nur einfach erfüllte Betriebserfordernis eingehaltenen Bestimmungen und der damit aufgrund von Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG und § 67 Abs. 1 lit. b StG ZH nicht vollständig erfüllten Kriterien die Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie für die vorliegende Abspaltung der betriebsfremden Liegenschaften beantragt, wie sie im Kreisschreiben Nr. Umstrukturierungen der Eidg. Steuerverwaltung vom 1. Juni 2004 in Ziff. 4.3.3.3, Seite 65, erwähnt wird mit folgenden Grundwerten:

- Abspaltung der betriebsfremden Liegenschaften aus der XY AG in die XY Immobilien AG mit dem Übertragungswert von Fr. 5>200>000 und der Hypothek von Fr. 3>300>000, sodass ein offenes Eigenkapital von Fr. 1>900>000 übertragen wird.
- Keine Vornahme von Abschreibungen auf den betriebsfremden Liegenschaften per 31. Dezember 2011 in der XY AG. Aufwertung der betriebsfremden Liegenschaften über den Buchwert von Fr. 4>200>000 per 31. Dezember 2011 in einem bestimmten Betrag im Geschäftsjahr 2011 und Verbuchung eines allfälligen Restbetrags bis zum Übertragungswert von Fr. 5>200>000 im Geschäftsjahr 2012.
- Keine Besteuerung von offenen und stillen Reserven aus der Übertragung bei den Aktionären A und B, sofern sie die Beteiligungsrechte an der begünstigten XY Immobilien AG nicht innert fünf Jahren entgeltlich veräussern. Unterzeichnung eines entsprechenden Revers die Aktionäre A und B.

Die beabsichtigte Unternehmensnachfolge der XY AG und damit ihr Fortbestand als Unternehmen werden durch eine steuerlich günstige Abspaltung wesentlich gefördert bzw. unterstützt.

2. Erweiterung der Abspaltung auf die Betriebsliegenschaft der XY AG

In die Abspaltung von der XY AG zur XY Immobilien AG kann selbstverständlich auch die Betriebsliegenschaft der XY AG mit einem Gewinnsteuerwert von Fr. 1'000'000 und einem Verkehrswert von Fr. 1'300'000 und die darauf lastende Hypothek von Fr. 700'000 mit einbezogen werden.

In diesem Fall wäre zu prüfen, ob das entsprechend grössere Immobilienportefeuille nun einen Betrieb im Sinn des Umstrukturierungssteuerrechts darstellt. Nach der hier vertretenen Auffassung müsste dies der Fall sein.

Entsprechend würde nun nicht mehr die modifizierte Dreieckstheorie zur Anwendung gelangen, sondern die Abspaltung könnte sowohl auf Ebene der Aktionäre A und B als auch auf Ebene der XY AG gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG und § 67 Abs. 1 lit. b StG ZH steuerneutral erfolgen.

Aus Sicht des Transaktionsprozesses würde sich die Situation bedeutend ändern, indem nun der Betrieb auch um die Betriebsliegenschaft erleichtert wäre. Die XY AG müsste sich folglich in der in die XY Immobilien AG abgespaltenen Betriebsliegenschaft einmieten. Unternehmenswertmässig dürfte Wert des Betriebs substanzseitig eine gewisse Reduktion erfahren, ertragswertseitig indessen sich nicht oder kaum ändern.

3. Abspaltungsprozess gemäss FusG

In der Folge wird für die XY AG der Abspaltungsprozess dargestellt.

3.1. Verfahrenserleichterungen für kleine und mittlere Gesellschaften

Sogenannte «kleine und mittlere Gesellschaften» können gemäss Fusionsgesetz von gewissen Verfahrenserleichterungen im Abspaltungsprozess profitieren.

Als kleine und mittlere Gesellschaften im Sinne von Art. 2 Bst. e FusG gelten Gesellschaften, deren Anteilsrechte an keiner Börse kotiert sind und die keine Anleiensobligationen ausstehend haben. Über-

dies dürfen solche Gesellschaften in den zwei Geschäftsjahren, die der Spaltung unmittelbar vorangehen, nicht gleichzeitig zwei der drei folgenden quantitativen Schwellen überschritten haben:

- a) Bilanzsumme von 20 Millionen Franken
- b) Umsatzerlös von 40 Millionen Franken per annum
- c) 200 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt

Gestützt auf diese Kriterien erfüllt sowohl die XY AG als auch die neu zu gründende XY Immobilien AG die Voraussetzung, um als kleine und mittlere Gesellschaft zu gelten. Daraus ergeben sich folgende Vereinfachungen im Rahmen des Abspaltungsprozesses:

- i) Kleine und mittlere Gesellschaften können auf die Erstellung eines Spaltungsberichts verzichten, sofern sämtliche Gesellschafterinnen und Gesellschafter dem Verzicht zustimmen (Art. 39 Abs. 2 FusG).
- ii) Kleine und mittlere Gesellschaften können auf die Durchführung des Einsichtsverfahrens verzichten, sofern sämtliche Gesellschafter dem zustimmen (Art. 41 Abs. 2 FusG).
- iii) Kleine und mittlere Gesellschaften können auf eine Prüfung der Bilanz(en), des Spaltungsvertrags oder des Spaltungsplans durch einen zugelassenen Revisionsexperten verzichten, sofern sämtliche Gesellschafterinnen und Gesellschafter dem zustimmen (Art. 40 FusG und Art. 15 Abs. 2 FusG).

Demgemäss beschränken sich die nachfolgenden Ausführungen zur Abspaltung gemäss FusG auf die für kleine und mittlere Gesellschaften relevanten Prozessschritte.

3.2. Prozessschritte im Rahmen der Abspaltung für kleine und mittlere Gesellschaften

Im Folgenden sollen die wesentlichen Prozessschritte im Rahmen der symmetrischen Abspaltung zur Neugründung für kleinere und mittlere Gesellschaften aufgeführt werden:

- a. Einholen des Steuerrulings zur Abspaltung der Liegenschaften und der darauf lautenden Fixhypothek von der XY AG an die XY Immobilien AG. Anmerkung: S. dazu oben Abschnitt Ziff. 1.
- b. Gründung der XY Immobilien AG gemäss formeller Vorschrift zur Gründung einer Aktiengesellschaft.
- c. Prüfung einer allfälligen MWST-Pflicht aus der Übertragung der Betriebsliegenschaft durch Abspaltung mit ggf. entsprechender Erfüllung der MWST-Pflicht bspw. durch Meldeverfahren.
- d. Erstellen des Inventars der abzuspaltenen Vermögenswerte.
- e. Erstellen des schriftlichen Spaltungsvertrags.
- f. Sicherstellung der Interessen von Arbeitnehmern.
- g. Durchführung des Sicherstellungsverfahrens inkl. Nachweiserbringung.
- h. Beschlussfassung der Generalversammlung über die Abspaltung.
- i. Öffentliche Beurkundung zum Spaltungsbeschluss mit Eintrag im Handelsregister.

Ein detaillierter Beschrieb bzw. Kommentar zu den einzelnen Prozessschritten findet sich in den nachfolgenden Abschnitten.

An dieser Stelle sei bemerkt, dass im Rahmen des Abspaltungsprozesses zwischen der XY AG und der XY Immobilien AG beachtet werden sollte, dass der letzte Bilanzstichtag beim Abschluss des Spaltungsvertrags nicht mehr als sechs Monate zurück liegt, da ansonsten gem. Art. 35 FusG eine Zwischenbilanz erstellt werden müsste. Sollten seit Abschluss der letzten Bilanz wichtige Änderungen in der Vermögenslage der an der Abspaltung beteiligten Gesellschaften eingetreten sein, ist die Erstellung einer Zwischenbilanz zwingend erforderlich.

A. Einholen des Steuerrulings

Vgl. Abschnitt Ziff. 1. oben.

B. Gründung der XY Immobilien AG

Bei der Gründung der XY Immobilien AG sind die der Rechtsgrundlage für die Aktiengesellschaft aus dem Aktienrecht zu entnehmenden Bestimmungen zu beachten. Im Folgenden sollen die in diesem Zusammenhang relevanten Prozessschritte aufgeführt werden:

- Festlegung des Firmennamens (inkl. Abklärung beim Handelsregisteramt)
- Anmeldung beim Handelsregisteramt
- Festlegung des Aktienkapitals (inkl. Aufteilung und Liberierung)
- Bestimmung der Organe (Verwaltungsrat, Revisionsstelle) inkl. Unterschriftsberechtigung
- Eröffnung eines Bankkontos hinsichtlich Sperrkonto für Stammeinlagen
- Verfassen der Gründungsurkunde, der Statuten etc.
- Gründungsakten zur Vorprüfung an Notar und Handelsregisteramt inkl. allfälliger Bereinigungen
- Einfordern der Annahmeerklärung der Revisionsstelle
- Durchführung der Gründungsversammlung
- Freigabe des Aktieneinzahlungsbetrags bei der Bank (Handelsregisterauszug vorweisen)
- Aktienzertifikate ausstellen und allfälliges Aktienbuch eröffnen
- Falls Personal beschäftigen werden soll muss eine Anmeldung bei der AHV-Ausgleichskasse und ein Abschluss der obligatorischen Versicherungen für BVG und UVG erfolgen
- Beantragung der MWST-Nr. bei der Eidg. Steuerverwaltung

C. Prüfung einer allfälligen MWST-Pflicht

Im Zusammenhang mit der Abspaltung ist eine allfällige MWST-Pflicht aus der Übertragung der Lie-

genschaften durch Abspaltung mit ggf. entsprechender Erfüllung der MWST-Pflicht bspw. durch Meldeverfahren zu prüfen.

D. Erstellung des Inventars der abzuspaltenden Vermögenswerte

Im Rahmen der Abspaltung muss gemäss Art 37 Abs. 1 lit. b FusG ein Inventar erstellt werden. Darin sind die unter Angabe der Aufteilung und Zuordnung unter den beteiligten Gesellschaften zu übertragenden Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens zu bezeichnen. Auch Verträge mit Dritten können auf diese Weise übertragen werden. Grundstücke, Wertpapiere und immaterielle Werte müssen im Inventar einzeln aufgeführt werden.

Das übertragene Teilvermögen muss vor dem Hintergrund der Sicherstellung von Haftungssubstrat für Gläubiger einen Aktivenüberschuss aufweisen, was im Falle der nachfolgend aufgeführten, abzuspaltenden Vermögenswerte erfüllt ist.

E. Erstellung des Spaltungsvertrags

Gestützt auf eine aktuelle Bilanz haben die Leitungsorgane der XY AG und der XY Immobilien AG einen schriftlichen Spaltungsvertrag abzuschliessen, dessen Inhalt gemäss Artikel 37 FusG grösstenteils gesetzlich bestimmt ist und folgende Elemente enthalten muss:

- die Firma, den Sitz und die Rechtsform der beteiligten Gesellschaften;
- ein Inventar mit der eindeutigen Bezeichnung, der Aufteilung und der Zuordnung der Gegenstände des Aktiv- und Passivvermögens sowie der Zuordnung der Betriebsteile; Grundstücke, Wertpapiere und immaterielle Werte sind einzeln aufzuführen;
- das Umtauschverhältnis für Anteile und gegebenenfalls die Höhe der Ausgleichszahlung beziehungsweise Angaben über die Mitgliedschaft der Gesellschafterinnen und Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft bei der übernehmenden Gesellschaft;

- die Rechte, die die übernehmende Gesellschaft den Inhaberinnen und Inhabern von Sonderrechten, von Anteilen ohne Stimmrecht oder von Genussscheinen gewährt;
- den Zeitpunkt, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten;
- jeden besonderen Vorteil, der Mitgliedern eines Leitungs- oder Verwaltungsorgans oder geschäftsführenden Gesellschafterinnen und Gesellschaftern gewährt wird;
- eine Liste der Arbeitsverhältnisse, die mit der Spaltung übergehen.

An dieser Stelle sei bemerkt, dass im Rahmen der Abspaltung der Vermögenswerte von der XY AG an die XY Immobilien AG weder ein Tausch von Anteilsrechten noch eine oder mehrere Ausgleichszahlungen erfolgen (vgl. dazu Art. 31 Abs. 2 lit. a FusG und Art. 7 FusG), da die Aktionäre A und B bei der XY AG vor und nach der Abspaltung bereits 100 Prozent der Anteile halten bzw. halten werden und bei der XY Immobilien AG nach Gründung ebenfalls 100 Prozent der Anteile halten werden. Vor diesem Hintergrund erübrigt sich eine Kapitalherabsetzung bei der XY AG als übertragende Gesellschaft.

F. Sicherstellung von Arbeitnehmerinteressen

Im Rahmen der geplanten Abspaltung der Vermögenswerte von der XY AG an die XY Immobilien AG findet kein Übergang von Arbeitsverhältnissen statt. Das Fusionsgesetz beschränkt sich in Art. 68 Abs. 2 FusG bzw. in Art. 27 FusG darauf, die Forderungen der betroffenen Arbeitnehmer durch den Fortbestand einer allfälligen persönlichen Haftung der Gesellschafter zu sichern.

G. Sicherstellungsverfahren

Nach Art. 43 Abs. 1 FusG dürfen die Generalversammlungen der XY AG und der XY Immobilien AG erst dann über die Spaltung Beschluss fassen (vgl. unten), wenn das Verfahren zur Sicherstellung der

Gläubigerforderungen nach Art. 45 f. FusG durchgeführt worden ist. Das Sicherstellungsverfahren hat somit eine wesentliche Bedeutung im Rahmen der planmässigen und erfolgreichen Durchführung der Spaltung.


Sowohl die XY AG als auch die XY Immobilien AG müssen ihre Gläubiger durch dreimalige Publikation im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) darauf hinweisen, dass diese die Sicherstellung ihrer Forderungen verlangen können (Schuldenruf gem. Art. 45 FusG). Die Gläubigerinnen und Gläubiger können sodann die Sicherstellung innerhalb von zwei Monaten nach dem dritten Schuldenruf verlangen (Art. 46 Abs. 1 FusG).

Da das Sicherstellungsverfahren gemäss Art. 43 Abs. 1 FusG der Beschlussfassung durch die Gesellschafter zeitlich vorgeht, muss der dritte Schuldenruf also mindestens zwei Monate vor der Gesellschafterversammlung erfolgen, welche über die Abspaltung beschliesst.

Die Beachtung der Art. 45 ff. FusG ist eine materielle Voraussetzung der Eintragung der Abspaltung ins Handelsregister. Wegen der Drittschutzwirkung dieser Bestimmungen müssen die Registerbehörden prüfen, ob die Aufforderungen an die Gläubiger in rechtsgenügender Weise erfolgt sind. Der Nachweis kann auf verschiedene Arten erbracht werden, so beispielsweise durch Hinweise auf die SHAB-Publikation.

Die Wahrnehmung der Sicherstellungsmöglichkeit bereits vor der Beschlussfassung setzt eine regelmässige Kontrolle des Schweizerischen Handelsamtsblatts durch die Gläubigerinnen und Gläubiger voraus. Ansonsten laufen diese Gefahr, die Zweimonatsfrist zu verpassen und dadurch ihren präventiven Sicherstellungsanspruch zu verlieren. In solch einem Fall können sie gemäss Art. 47 FusG aber noch auf die subsidiär solidarisch haftenden Gesellschafter greifen.

Gemäss Art. 46 Abs. 2 FusG entfällt die Pflicht zur Sicherstellung, wenn die verpflichtete Gesellschaft nachweist, dass die Erfüllung der Forderung durch die Spaltung nicht gefährdet ist. Die Beweislast für die fehlende Gefährdung von Gläubigerinteressen trifft die Gesellschaft, zumal nur dieser die für den



Beweis erforderlichen Unterlagen zur Verfügung stehen. Die Sicherstellungspflicht entfällt etwa, wenn eine finanziell vollkommen gesunde Gesellschaft Vermögensteile übernimmt, mit denen keine besonderen Risiken verbunden sind. Bei der übertragenden Gesellschaft bewirkt eine Abspaltung von Vermögenswerten stets einen Entzug von Haftungssubstrat, weshalb der Nachweis der fehlenden Gläubigergefährdung für die übertragende Gesellschaft meist schwerer zu erbringen ist als für die übernehmende Einheit. Für eine Entbindung von der Sicherstellungspflicht müsste die übertragende Gesellschaft nachweisen, dass keine Forderungen bestehen beziehungsweise zu erwarten sind, zu deren Befriedigung das freie Gesellschaftsvermögen auch ohne die zu übertragenden Vermögenswerte nicht ausreichen wird.

H. Beschlussfassung der Generalversammlung

Die Gesellschafter der XY AG und der XY Immobilien AG müssen den Spaltungsvertrag nach Art. 43 FusG genehmigen, bevor die Transaktion vollzogen werden kann. Als Bedingung, dass die Beschlussfassung erfolgen darf, ist vorgängig das oben aufgeführte Sicherstellungsverfahren durchzuführen. Der Spaltungsbeschluss bedarf gemäss Art. 44 FusG der öffentlichen Beurkundung.

I. Eintragung in das Handelsregister

Mit der Eintragung der Abspaltung in das Handelsregister gehen die oben beschriebenen Vermögenswerte von der XY AG auf die XY Immobilien AG über. Formvorschriften, die sonst bei der Übertragung einzelner Vermögenswerte zu beachten wären (wie etwa die öffentliche Beurkundung eines Grundstücksverkaufs) kommen hier nicht zur Anwendung.

ERFORDERNIS EINES AKTIENBUCHS BZW. ANTEILBUCHS UND ITERA-SOFTWARE «AKTIENBUCH»

Das Gesellschaftsrecht fordert für Beteiligungspapiere, die auf den Namen lauten (Namenaktien, Stammanteilscheine) die Führung eines Aktienbuchs bzw. Anteilbuchs, mit welchem im Verhältnis zur Gesellschaft festgestellt wird, wer Gesellschafter ist. Die nachfolgenden Ausführungen zeigen einerseits, ohne Anspruch auf Vollständigkeit erheben zu wollen, das Erfordernis eines Aktienbuchs bzw. Anteilbuchs und andererseits Elemente der von der ITERA entwickelten Software «Aktienbuch».

Einleitung

Das Aktienbuch bzw. Anteilbuch ist wichtiger Bestandteil des Gesellschaftsrechts und bestimmt für auf den Namen lautende Beteiligungspapiere, wer im Verhältnis zur Gesellschaft Gesellschafter ist und kommt insbesondere bei kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) in den Rechtsformen der Aktiengesellschaft und Gesellschaft mit beschränkter Haftung zum Tragen.

Die gesetzlichen Bestimmungen zum Aktienbuch beziehen sich auf Aktiengesellschaften, jene zum Anteilbuch auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

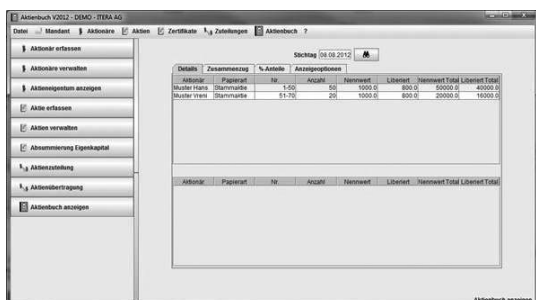
Die Erfahrung zeigt, dass Aktienbücher bzw. Anteilbücher von den Gesellschaften selten geführt und falls vorhanden, selten richtig geführt werden. Zwar werden in der Regel Aktienbücher bzw. Anteilbücher bei der Gesellschaftsgründung in einer einfachen tabellarischen Papierform erstellt, dann aber bei Änderungen im Gesellschafterkreis nicht nachgeführt und zeigen damit ein falsches, aber rechtlich relevantes Bild. Dies ist insbesondere bei regelmässig wechselnden Aktionärs- bzw. Gesellschaftergruppen,

bspw. partnerschaftlich organisierten Gesellschaften und/oder Gesellschaften mit Mitarbeiteraktionären, problematisch, finden doch bei solchen Gesellschaften Beteiligungstransaktionen häufig statt, sodass dem Aktienbuch und Anteilbuch eine zentrale Funktion der Gesellschafterorganisation und -führung und der Ausübung der Gesellschafterrechte zukommt.

Erfordernis eines Aktienbuchs bzw. Anteilbuchs

Gemäss Art. 686 OR führt die Aktiengesellschaft über die Namenaktien ein Aktienbuch, in welches die Eigentümer und Nutzniesser mit Namen und Adresse eingetragen werden. Die Eintragung in das Aktienbuch setzt einen Ausweis über den Erwerb der Aktie zu Eigentum oder die Begründung einer Nutzniessung voraus. Die Gesellschaft muss die Eintragung auf dem Aktientitel bescheinigen.

Gemäss Art. 790 OR führt die Gesellschaft mit beschränkter Haftung über die Stammanteile ein Anteilbuch. In das Anteilbuch sind einzutragen:



ITERA AG, Aarex							
Aktienbuch per 08.08.2012							
Stammaktie							
Aktiennr.	Nr.	Anzahl	Papierart	Nennwert	Libernet	Total Nennwert	Total Libernet
Mutter AG	1-50	50	Stammaktie	1'000.00	800.00	50'000.00	40'000.00
Mutter AG 2, 1234 Mutter AG	51-70	20	Stammaktie	1'000.00	800.00	20'000.00	16'000.00
Total		70				70'000.00	56'000.00
Zertifikate							
Aktiennr.	Nr.	Anzahl	Papierart	Nennwert	Libernet	Total Nennwert	Total Libernet
Mutter AG	1	50				50'000.00	40'000.00
Mutter AG 2, 1234 Mutter AG	1-20	20	Stammaktie	1'000.00	800.00	20'000.00	16'000.00



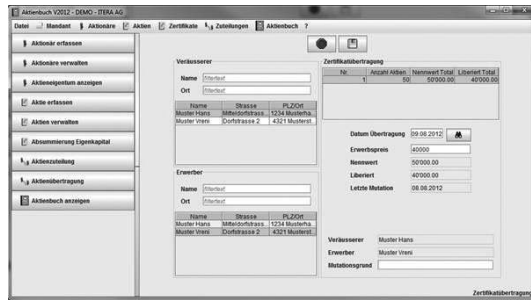
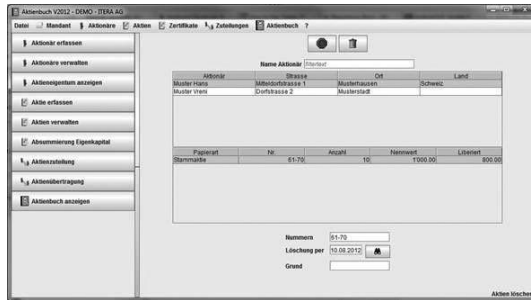
Maya Pfrunder
Dr. iur., Rechtsanwältin
Mediatorin SAV



Stefan Blatter
Bachelor of science,
BSC. Informatiker FH



Giorgio Meier-Mazzucato
Dr. iur.,
eidg. dipl. Treuhand-
experte,
eidg. dipl. Steuerexperte,
Fachmann im Finanz-
und Rechnungswesen mit
eidg. Fachausweis



1. die Gesellschafter mit Namen und Adresse;
2. die Anzahl, der Nennwert sowie allenfalls die Kategorien der Stammanteile jedes Gesellschafters;
3. die Nutzniesser mit Namen und Adresse;
4. die Pfandgläubiger mit Namen und Adresse.

Software «Aktienbuch» der ITERA

Die ITERA bietet bereits in der Version 2.0 seit diesem Jahr die von ihr vollständig überarbeitete und weiterentwickelte, fundierte Software «Aktienbuch» zur Führung von Aktienbüchern bzw. Anteilbüchern an.

Zielgruppen sind Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Treuhänder, Rechtsanwälte, Notare, Banken, Vermögensverwalter usw.

ITERA AG, Aarau							
Materialienverlauf vom 08.08.2012 bis 09.08.2012							
Neuanschaffung							
Übernehmer	Papierart	Nennwert	Liberiert	Nummer	Materialdatum	Erwerbpreis	
Moser Hans	Stammaktie	1'000.00	800.00	51-70	08.08.2012	10'000.00	
Moser Hans	Zertifikat	50'000.00	40'000.00	1	08.08.2012	40'000.00	
Handel							
Übernehmer	Verkaufser	Papierart	Nennwert	Liberiert	Nummer	Materialdatum	Erwerbpreis
Moser Hans	Moser Hans	Stammaktie	1'000.00	800.00	51-70	09.08.2012	8'000.00
Moser Hans	Moser Hans	Zertifikat	50'000.00	40'000.00	1	09.08.2012	40'000.00

Die Software «Aktienbuch» gibt jederzeit einen umfassenden Überblick über den Aktionärs- bzw. Gesellschafterkreis der geführten Gesellschaft/-en. Sie ist mehrmandantenfähig und die Anzahl Aktionäre bzw. Gesellschafter ist in mehrere Stufen gegliedert nach oben offen wählbar.

Die eingebaute History erlaubt es, für einen beliebigen Zeitpunkt einen Überblick über den Aktionärs- bzw. Gesellschafterkreis zu erhalten.

Weitere Leistungsmerkmale der Software sind:

- Schnittstelle zu Textverarbeitungsprogrammen (CSV-Export)
- Schnittstelle zu E-Mail-Programmen (Outlook, Outlook-Express usw.) für Serienmails
- Unterstützung von Nennwertänderungen
- Unterstützung von Aktiensplittings
- Aktiennummerierung
- Zertifikate
- Zeitgemäss Oberfläche, d.h. intuitive Bedienbarkeit für eine kurze Einarbeitungszeit

S. dazu weitere Informationen und die Demoversion auf unserer Webseite mit dem Weblink http://www.itera.ch/cms/index.php?option=com_content&view=article&id=95&Itemid=123).

Gerne stehen wir für Fragen im Zusammenhang mit Aktienbüchern bzw. Anteilbüchern oder unserer Software «Aktienbuch» zur Verfügung.

Dr. iur. Maya Pfrunder

Bsc. Informatiker FH Stefan Blatter

Dr. iur. Giorgio Meier-Mazzucato

IMPRESSUM

Dienstleistungen:

ITERA AG – Controlling & Informatik

- Externe Buchhalter/Controller
- Controllingorganisation
- Planungs- und Budgetrechnungen
- Kalkulations- sowie Kosten- und Leistungsrechnungssysteme
- Buchführung
- IT-Services
- Hard- und Software

ITERA AG – Immobilien

- Vermittlung, Verkauf
- Schätzungen, Expertisen
- Bautreuhand
- Erst- und Wiedervermietung
- Immobilienmarketing
- Beratung
- Rechtsberatung

ITERA AG – Treuhand & Steuer – Corporate Finance

- Gründung, Umstrukturierung, Sanierung, Liquidation
- Expertisen und Gutachten
- Steuern und Sozialversicherungen
- Liquidität, Finanzierung, Investition, Rentabilität
- Unternehmensnachfolge
- Unternehmensbewertung
- Handelsrecht, Gesellschaftsrecht, Erbrecht
- Persönliche Finanzplanung
- Personalarbeit
- Treuhand

ITERA Wirtschaftsprüfung AG

- Gesetzliche Prüfungen
- Statutarische oder freiwillige Prüfungen
- Konzernprüfungen
- Stiftungsprüfungen
- Due Diligence bei M&A
- MWST-Prüfungen

Adressen:

ITERA Aarau

Neugutstrasse 4
5001 Aarau
Telefon 062 836 20 00
Telefax 062 836 20 01

ITERA Baden

Weite Gasse 14
5401 Baden
Telefon 056 484 80 10
Telefax 056 484 80 11

ITERA Zug

Industriestrasse 13 C
6304 Zug
Telefon 041 726 05 25
Telefax 041 726 05 21

ITERA Zürich

Etzelstrasse 42
8038 Zürich
Telefon 044 213 20 10
Telefax 044 213 20 11

info@itera.ch / info@iteracf.ch
www.itera.ch / www.iteracf.ch