

Gründung, Steuern, Umstrukturierung von AG und GmbH mit landw. Grundeigentum

Schweizerische Gesellschaft für Agrarrecht (SGAR)

Weiterbildungsveranstaltung vom 7. September 2018

Universität Luzern

RÜTTER
STOCKER
SCHERER

Rechtsanwälte
Notare
Steuerberater

Josef Rütter
Rechtsanwalt Notar
dipl. Steuerexperte
dipl. Ing. Agr. FH

Seite 1

Agenda

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht
 - a) Definition Einzelunternehmen
 - b) Formen der «Umwandlung»
 - c) Verkauf
 - d) Sacheinlage & Sachübernahme
 - e) Vermögensübertragung nach FusG
2. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Steuerrecht
 - a) Gesetzliche Grundlagen
 - b) Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004
 - c) Rückwirkende Umwandlung
 - d) Steuern / Sozialversicherungen
3. Umwandlung jP in Einzelunternehmen
4. Fazit

RÜTTER
STOCKER
SCHERER

Rechtsanwälte
Notare
Steuerberater

Josef Rütter
Rechtsanwalt Notar
dipl. Steuerexperte
dipl. Ing. Agr. FH

Seite 2

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht (1)

a) Definition Einzelunternehmen

- Das Einzelunternehmen entsteht durch die **Aufnahme der selbständigen, auf dauernden Erwerb gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit** (Handelsregistereintrag nicht erforderlich)
- Jeder **Landwirt mit selbständiger Erwerbstätigkeit** führt ein Einzelunternehmen
- Landwirt mit landw. Gewerbe, Landwirt ohne landw. Gewerbe, Pächter, Vollerwerbslandwirt, Nebenerwerbslandwirt etc.

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht (2)

b) Formen der «Umwandlung»

- Eigentliche «Umwandlung» in jP (v.a. AG, GmbH) nicht möglich
- **Zivilrechtliche Möglichkeiten**
 - **«Verkauf»** Betrieb & Betriebsinventar etc. an bestehende jP
 - Neugründung jP mit **Sacheinlage und Sachübernahme** (Einbringung der Aktiven & Passiven in die jP mittels **Singular**sukzession)
 - Neugründung jP mit **Vermögensübertragung** (Übertragung der Aktiven, Passiven & Verträge auf die jP mittels **Universal**sukzession)

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht (3)

c) Verkauf (1)

- Landwirt hält 100 % der Anteilsrechte an der bestehenden jP (Aktien der AG, Stammanteile der GmbH)
- **Notwendige Verträge (1)**
 - **Grundeigentum:** Öffentlich beurkundeter Kaufvertrag
Aber Erwerbsbewilligung nach Art. 61 ff. BGGB erforderlich!
 - **Betriebsinventar:** Schriftlicher Kaufvertrag
 - **Allfällige übrige Aktiven:** Schriftlicher Kaufvertrag / Zessionsvertrag (z.B. Forderungen)

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht (4)

c) Verkauf (2)

- **Notwendige Verträge (2)**
 - **«Interne» Schuldübernahme:** interner Übernahmevertrag gemäss Art. 175 Abs. 1 OR
 - **«Externe» Schuldübernahme:** Vertrag der jP mit dem Gläubiger (z.B. Bank) gemäss Art. 176 Abs. 1 OR; ev. «Übernahme eines Geschäfts», keine Zustimmung des Gläubigers erforderlich, wenn die jP dem Gläubiger die Schuldübernahme mitgeteilt hat oder diese in öffentlichen Blättern ausgekündigt worden ist (Art. 181 Abs. 1 OR)
 - Aber: Die Übertragung von Verträgen mit Dritten bedarf deren Zustimmung

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht (5)

d) Sacheinlage & Sachübernahme (1)

- Landwirt gründet eine Einpersonen-jP (AG oder GmbH) und bringt sein «Geschäft» (Aktiven, Passiven) in die jP ein, d.h. die Anteilsrechte (Aktien, Stammanteile) werden mit dem «Aktivenüberschuss» liberiert
- **Sacheinlage:** Aktivenüberschuss bis zum Nennwert der ausgegebenen Anteilsrechte; die «Gegenleistung» wird durch Ausgabe von Anteilsrechten erbracht
- **Sachübernahme:** Betrag des Aktivenüberschuss, welcher den Nennwert der Anteilsrechte übersteigt; der Erwerb erfolgt entgeltlich, z.B. durch Gutschrift einer Darlehensforderung zu Gunsten des Gründers

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht (6)

d) Sacheinlage & Sachübernahme (2)

- **Notwendige Verträge / Dokumente**
 - Grundsatz: Analog Vermögensübertragung (vgl. nachstehend)
 - Anstelle des Vermögensübertragungsvertrages wird ein **Sacheinlage- und Sachübernahmevertrag** abgeschlossen
- **Verträge**
 - Gehen nicht automatisch auf die jP über

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht (7)

d) Sacheinlage & Sachübernahme (3)

- **Schuldübernahme**

- **Publikationstext SHAB:** *Sacheinlage/Sachübernahme: Die Gesellschaft übernimmt bei der Gründung das Geschäft des nicht im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmens Hans Muster, in Luzern, gemäss Vertrag vom 21.06.2018 und Übernahmebilanz per 31.12.2017 mit Aktiven von CHF 980'000.00 und Passiven von CHF 745'000.00, wofür 1'000 Namenaktien zu CHF 100.00 ausgegeben und CHF 135'000.00 als Forderung gutgeschrieben werden.*
- Übernahme wurde im SHAB (öffentliches Blatt) angekündigt, womit die Schuldübernahme den Gläubigern grundsätzlich nicht mitgeteilt werden muss

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht (8)

e) Vermögensübertragung nach FusG (1)

- **Im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmen** können ihr Vermögen oder Teile davon mit Aktiven und Passiven auf andere Rechtsträger des Privatrechts übertragen (Art. 69 FusG)
- Landwirt gründet eine Einpersonen-jP (AG oder GmbH) und bringt sein «Geschäft» (Aktiven, Passiven, Vertragsverhältnisse) in die jP ein, d.h. die Anteilsrechte (Aktien, Stammanteile) werden mit dem «Aktivenüberschuss» liberiert
- Allfällige vorbereitende Handlungen: **Eintragung EU im HR**

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht (9)

e) Vermögensübertragung nach FusG (2)

- **Notwendige Verträge / Dokumente**

- Öffentliche Urkunde (Gründungsurkunde AG oder GmbH); Beurkundung durch Notar
- Statuten beglaubigt (AG oder GmbH)
- Vermögensübertragungsvertrag (Art. 70 ff. FusG); ev. Öffentliche Urkunde
- Inventar (Art. 71 Abs. 1 lit. b FusG) = Bilanz per Stichtag
- Gründungsbericht
- Prüfungsbestätigung eines Revisors
- Handelsregisteranmeldungen (Neuanmeldung jP; ev. Löschungsanmeldung EU)
- Ev. **rechtskräftige** Erwerbsbewilligung gemäss Art. 61 ff. BGG
- Ev. Grundbuchanmeldung (nach Eintragung im HR)

RÜTTER
STOCKER
SCHERER
Rechtsanwälte
Notare
Steuerberater

Josef Rütter
Rechtsanwalt Notar
dipl. Steuerexperte
dipl. Ing. Agr. FH

Seite 11

1. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Zivilrecht (9)

e) Vermögensübertragung nach FusG (3)

- **Art. 73 Abs. 2 FusG:** *Die Vermögensübertragung wird mit der Eintragung ins Handelsregister wirksam. In diesem Zeitpunkt gehen alle im Inventar aufgeführten Aktiven und Passiven von Gesetzes wegen auf den übernehmenden Rechtsträger über.*
- **Publikationstext SHAB:** *Gemäss Vermögensübertragungsvertrag vom 21.06.2018 übernimmt die Gesellschaft von Hans Muster, von Luzern, in Luzern, sein Einzelunternehmen Hans Muster, in Luzern (CHE-100.100.100), mit sämtlichen Aktiven, deren Wert zusammen CHF 980'000.00 beträgt und dem gesamten Fremdkapital im Gesamtwert von CHF 745'000.00, zum Gesamtpreis von CHF 235'000.00, wofür 1'000 Namenaktien zu CHF 100.00 ausgegeben und CHF 135'00.00 als Forderung gutgeschrieben werden.*

RÜTTER
STOCKER
SCHERER
Rechtsanwälte
Notare
Steuerberater

Josef Rütter
Rechtsanwalt Notar
dipl. Steuerexperte
dipl. Ing. Agr. FH

Seite 12

2. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Steuerrecht (1)

a) Gesetzliche Grundlagen

Art. 19 DBG; Art. 8 Abs. 3 & 3bis StHG

Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelunternehmen, Personengesellschaft) werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

- Bei der **Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes** auf eine juristische Person
- Aber: Nachbesteuerung der stillen Reserven im Falle der Veräusserung der Beteiligungsrechte (Aktien, Stammanteile) über dem Nennwert innerhalb von 5 Jahren

2. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Steuerrecht (2)

b) Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 (1)

- Unter die Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person fällt insbesondere auch folgender Umstrukturierungstatbestand im steuerlichen Sinn:
 - **Umwandlung einer Personenunternehmung (z.B. Einzelunternehmen) in eine Kapitalgesellschaft**
- Die Übertragung kann zivilrechtlich auf folgende Weise erfolgen:
 - **Sacheinlage**
 - **Verkauf**
 - **Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG)**

2. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Steuerrecht (3)

b) Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 (2)

Die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im **Privatvermögen** befinden, ist nach Artikel 19 Absätze 1 und 2 DBG steuerneutral, soweit kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort (übernehmende jP);
- die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
- das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

RÜTTER
STOCKER
SCHERER
Rechtsanwälte
Notare
Steuerberater

Josef Rütter
Rechtsanwalt Notar
dipl. Steuerexperte
dipl. Ing. Agr. FH

Seite 15

2. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Steuerrecht (4)

b) Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 (3)

Übernahme der bisher **für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte**:

- Bilanz der EU per Stichtag (z.B. 31.12.2018) massgebend
- Bilanz dient als «Inventar» gemäss Art. 71 Abs. 1 lit. b FusG (Vermögensübertragung)
- **Bilanzwerte der EU per 31.12.2018 = Bilanzwerte der jP per 01.01.2019**

RÜTTER
STOCKER
SCHERER
Rechtsanwälte
Notare
Steuerberater

Josef Rütter
Rechtsanwalt Notar
dipl. Steuerexperte
dipl. Ing. Agr. FH

Seite 16

2. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Steuerrecht (5)

b) Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 (4)

Betrieb und Teilbetrieb

- **Betrieb:** Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt
- **Teilbetrieb:** Kleinsten für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens

Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt nur dann vor, wenn **kumulativ folgende Erfordernisse** erfüllt sind:

- die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen
- die Unternehmung verfügt über Personal
- der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag

➤ **Eine Photovoltaikanlage für sich alleine stellt keinen Betrieb dar!**

RÜTTER
STOCKER
SCHERER
Rechtsanwälte
Notare
Steuerberater

Josef Rütter
Rechtsanwalt Notar
dipl. Steuerexperte
dipl. Ing. Agr. FH

Seite 17

2. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Steuerrecht (6)

b) Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 (5)

Mehrere Betriebe / Teilbetriebe

- **Beispiel:** Landwirtschaftsbetrieb mit angegliedertem Lohnunternehmen
- **Variante 1:** Landwirtschaftsbetrieb bleibt EU; Umwandlung Teilbetrieb Lohnunternehmen in jP
- **Variante 2:** Lohnunternehmen bleibt EU; Umwandlung Teilbetrieb Landwirtschaft in jP
- **Variante 3:** Umwandlung der beiden Teilbetriebe je in eine eigene jP
- **Variante 4:** Umwandlung Landwirtschaft & Lohnunternehmen in eine einzige jP
 - Allenfalls Schranken BGGB!
 - **BGE 140 II 233 Erw. 3.2.3.:** «Betreibt er daneben noch grössere Geschäfte, ist es ihm zumutbar, diese in separaten Gesellschaften abzuwickeln, die nicht mit dem landwirtschaftlichen Gewerbe in Verbindung stehen.»

RÜTTER
STOCKER
SCHERER
Rechtsanwälte
Notare
Steuerberater

Josef Rütter
Rechtsanwalt Notar
dipl. Steuerexperte
dipl. Ing. Agr. FH

Seite 18

2. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Steuerrecht (7)

c) Rückwirkende Umwandlung (1)



Zeitfaktor (am Beispiel Umwandlung nach FusG)

1. Erstellen **Jahresrechnung (Umwandlungsbilanz)**
2. Erstellen aller **Gründungs- und Umwandlungsdokumente** (Empfehlung: Vom HR-Amt rechtzeitig vorprüfen lassen)
3. **Prüfungsbestätigung**: Zugelassener Revisor prüft den Gründungsbericht (insbesondere, ob die zu übertragenden Vermögenswerte vorhanden und angemessen bewertet sind)
4. **Gründung**: Öffentliche Beurkundung; bei Grundstückübertragung öffentliche Beurkundung Vermögensübertragungsvertrag

2. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Steuerrecht (8)

c) Rückwirkende Umwandlung (2)

5. **Erwerbsbewilligung** gemäss Art. 61 ff. BGG; kann erst nach Vorliegen des beurkundeten Vermögensübertragungsvertrages erteilt werden (Empfehlung: von der Bewilligungsbehörde rechtzeitig vorprüfen lassen; auch Gründungsdokumente)
6. Einholen **Rechtskraftbescheinigung** für Erwerbsbewilligung (Rechtsmittelfrist 30 Tage & «Reserve»; mind. 2 Monate «einrechnen»)
7. **Handelsregisteranmeldung** (erst nach Vorliegen Rechtskraftbescheinigung möglich); **innett 6 Monaten seit dem Stichtag der Übernahmebilanz!**
8. **Grundbuchanmeldung** (erst nach Eintragung der jP im HR möglich)

2. Umwandlung Einzelunternehmen in jP – Steuerrecht (9)

d) Steuern / Sozialversicherungen

Steuern

- **jP:** Gewinn- und Kapitalsteuern
- **Betriebsleiterfamilie (Lohn):** Einkommensteuern
- **Aktionär:** Vermögenssteuern (Steuerwert jP); Einkommensteuern (künftig 70 % auf Dividenden)

Sozialversicherungen

- **Betriebsleiterfamilie (Lohn):** gelten als «Arbeitnehmerinnen» und «Arbeitnehmer»
- **«Optimierung»:** «Tiefer» Lohn; «hohe» Dividende
 - Dividende < 10 % Steuerwert jP: toleriert
 - Dividende > 10 % Steuerwert jP & Lohn nicht «branchenüblich»: Umqualifikation Dividende zu Lohn durch Ausgleichskasse

RÜTTER
STOCKER
SCHERER
Rechtsanwältin
Notarin
Steuerberaterin

Josef Rütter
Rechtsanwalt Notar
dipl. Steuerexperte
dipl. Ing. Agr. FH

Seite 21

3. Umwandlung jP in Einzelunternehmen

Zivilrecht

- Kauf Landwirtschaftsbetrieb durch Selbstbewirtschafter möglich
- Kauf durch Nichtselbstbewirtschafter (Alleinaktionär / dessen Nachkommen)?

Steuerrecht

- **Steuerneutrale Umwandlung nicht möglich!**
- **Kauf durch Alleinaktionär zum Verkehrswert**
- «Gewinn» der jP: **Gewinnsteuer**
- Ausschüttung des «Gewinns» als Dividende: **Einkommenssteuer**

RÜTTER
STOCKER
SCHERER
Rechtsanwältin
Notarin
Steuerberaterin

Josef Rütter
Rechtsanwalt Notar
dipl. Steuerexperte
dipl. Ing. Agr. FH

Seite 22

4. Fazit

- **Zivilrecht:** «Umwandlung» Einzelunternehmen (auch mit landw. Grundeigentum) möglich
- **Steuerrecht:** Umwandlung eines «klassischen» Familienbetriebs in den wenigsten Fällen empfehlenswert
 - In der Regel höhere Kosten
 - Ev. höhere Sozialversicherungsabgaben
 - Steuerlich nur lohnend, wenn hohes Einkommen (Attraktivität nimmt mit Erhöhung der Dividendenbesteuerung auf 70 % wieder ab)
 - «Rückumwandlung» faktisch kaum möglich
- Steuerneutrale Umwandlung eines Teil-/Nebenbetriebes prüfenswert (Steuroptimierung, Risikoüberlegungen)