Steuerrecht und Rechtsstaat

Liber Amicorum für Adriano Marantelli

Herausgebende
Philip Letsch
Nathalie Fortuzi
Marian Inäbnit
Urs Behnisch

© Stämpfli Verlag AG Bern

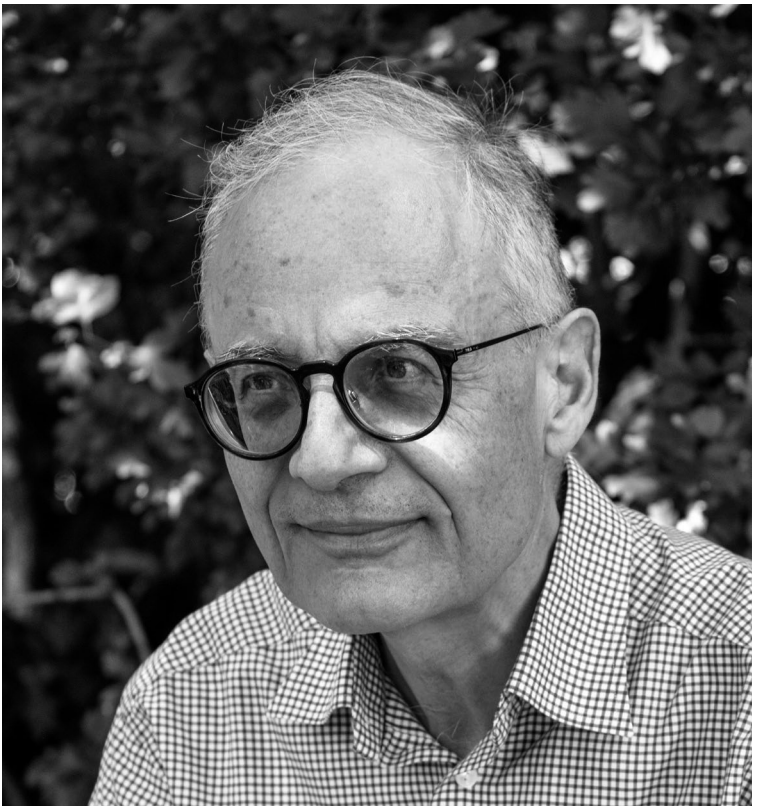
Stämpfli Verlag

© Stämpfli Verlag AG Bern

Philip Letsch, Nathalie Fortuzi, Marian Inäbnit,
Urs Behnisch (Herausgebende)

Steuerrecht und Rechtsstaat

© Stämpfli Verlag AG Bern



© Stämpfli Verlag AG Bern

Philip Letsch, Nathalie Fortuzi, Marian Inäbnit,
Urs Behnisch (Herausgebende)

Steuerrecht und Rechtsstaat

Liber Amicorum für Adriano Marantelli

© Stämpfli Verlag AG Bern

Stämpfli
Verlag

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über http://dnb.d-nb.de abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, der Verbreitung und der Übersetzung. Das Werk oder Teile davon dürfen ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen ohne schriftliche Genehmigung des Verlags weder in irgendeiner Form reproduziert (z. B. fotokopiert) noch elektronisch gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Die Nutzung unserer Werke für Text- und Data-Mining behalten wir uns explizit vor.

© Stämpfli Verlag AG Bern · 2026

ISBN 978-3-7272-3970-0

Über unseren Online-Shop www.staempflirecht.ch
ist zudem folgende Ausgabe erhältlich:

E-Book ISBN 978-3-7272-2339-6

Bei Fragen zur Produktsicherheit
Hersteller: Stämpfli Verlag AG, Wölflistrasse 1, CH-3001 Bern,
verlag@staempfli.ch, www.staempflirecht.ch
Importeur EU: Brockhaus Commission GmbH, Kreidlerstrasse 9, DE-70806 Kornwestheim,
gpsr@brocom.de, www.brocom.de

Der Schreiber steht für unseren Anspruch, gemeinsam mit unseren Autorinnen und Autoren relevante und herausragende Inhalte zu produzieren.

© Stämpfli Verlag AG Bern

Die zivil- und steuerrechtliche Rückwirkung bei Umstrukturierungen nach FusG

THOMAS JUTZI/JAN HELLER*

Inhaltsverzeichnis

I. Einleitung 134
II. Fallbeispiel 135
A. Grundfall 135
B. Variante 1 136
C. Variante 2 136
III. Rückwirkung bei Umstrukturierungen nach FusG im Zivilrecht 136
A. Rechtswirksamkeit von Umstrukturierungen nach FusG 137
B. Vertraglich vereinbarter rückwirkender Wirkungszeitpunkt 137
1. Fusion 137
2. Spaltung 139
3. Umwandlung 139
4. Vermögensübertragung 139
C. Art der Rückwirkung 140
D. Fazit 140
IV. Rückwirkung bei Umstrukturierungen nach FusG im Steuerrecht 141
A. Praxis der ESTV zur Rückwirkung im Steuerrecht 141
1. Anerkennung der Rückwirkung im Steuerrecht 142
2. Nichtanerkennung der Rückwirkung im Steuerrecht 144
3. Kritik aus der Lehre 144
4. Stellungnahme 145
B. Auswirkungen der Rückwirkung im Steuerrecht 148
1. Stichtag für das Vorliegen tatsächlicher Voraussetzungen 148
2. Verlustvorträge 149
3. Sperrfrist 150
4. Verwendung einer Rückstellung für die Ersatzbeschaffung 150
C. Exkurs: Sozialversicherungsrecht 151
D. Fazit 152
V. Schlussbemerkungen 153

* Die Autoren danken Lic. iur. Sibylle Fankhauser, Rechtsanwältin, Notarin und eidg. dipl. Steuerexpertin, Director bei KPMG, sowie Dr. iur. Luca Yousef, LL.M., Rechtsanwalt, Wissenschaftlicher Assistent und Doktorand am Institut für Wirtschaftsrecht der Universität Bern, für die kritische Durchsicht und die wertvollen Anmerkungen sowie diversen Steuerverwaltungen für den fachlichen Austausch zu einzelnen Aspekten.

© Stämpfli Verlag AG Bern

Literaturverzeichnis 154
Materialienverzeichnis 156

I. Einleitung

Der Jubilar lehrte über ein Jahrzehnt am Institut für Steuerrecht der Universität Bern und prägte das akademische Leben des Departements für Wirtschaftsrecht nachhaltig. Der Erstautor hatte das besondere Privileg, mehr als zwölf Jahre eng mit dem Jubilar in diesem Departement zusammenzuarbeiten. In dieser Zeit konnte er nicht nur die ausserordentliche Fachkompetenz, den scharfen analytischen Verstand und die unerschöpfliche Begeisterung des Jubilars für sein Fachgebiet, sondern auch seine Kollegialität aus nächster Nähe erleben. Mit seiner stets offenen und lösungsorientierten Art schuf er ein Arbeitsumfeld, das von Respekt geprägt war.

Der Zweitautor besuchte bei ihm die Vorlesungen zum Bundes- und Unternehmenssteuerrecht II und erinnert sich noch heute lebhaft an die einzigartigen Lehrmethoden des Jubilars. In der Lehre brillierte er dadurch, dass er in jeder einzelnen Vorlesung komplexe Inhalte mit kurzen und prägnanten Fallbeispielen veranschaulichte. Diese Methode, den Studierenden nicht nur das Steuerrecht näherzubringen, sondern sie auch für dessen praktische Anwendung zu begeistern, bleibt unvergessen. Anlässlich der Emeritierung des Jubilars wird die Thematik dieses Beitrags zu seinen Ehren ebenfalls mit Fallbeispielen erörtert.

Der Beitrag widmet sich der Rückwirkung im Zusammenhang mit Umstrukturierungen nach FusG, wobei sowohl die zivil- als auch die steuerrechtlichen Aspekte beleuchtet werden. Diese Herangehensweise spiegelt das Wirken des Jubilars in besonderer Weise wider, da er es stets verstand, den Studierenden die zivilrechtlichen Grundlagen klar und verständlich zu vermitteln und deren Relevanz für steuerrechtliche Fragestellungen aufzuzeigen.

Umstrukturierungen, die ausserhalb des Anwendungsbereichs des FusG liegen, werden in diesem Beitrag bewusst ausgeklammert.[1] Im ersten Teil wird das Fallbeispiel vorgestellt, das den Kern der Thematik veranschaulicht.[2] Anschliessend erfolgt die ausführliche Erörterung der Rückwirkung zunächst aus

[1] Dazu bspw. BREIER, S. 242 f.
[2] Unten II.

© Stämpfli Verlag AG Bern

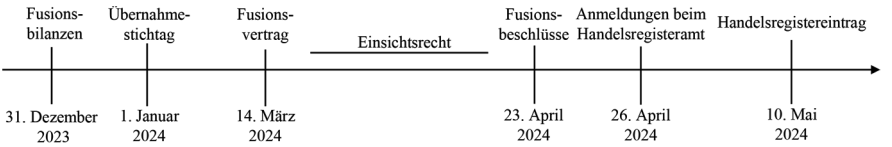
zivilrechtlicher[3], danach aus steuerrechtlicher Perspektive[4]. Den Abschluss bildet eine zusammenfassende Betrachtung der gewonnenen Erkenntnisse.[5]

II. Fallbeispiel

Das folgende Fallbeispiel mit seinen zwei Varianten bildet die Grundlage für die weiteren Ausführungen im Beitrag und wird an verschiedenen Stellen erneut aufgegriffen.

A. Grundfall

Die A AG als übernehmende Gesellschaft und die B AG als übertragende Gesellschaft führen eine Absorptionsfusion durch.[6] Die Fusionsbilanzen datieren vom 31. Dezember 2023. Im Fusionsvertrag vom 14. März 2024 vereinbarten die Parteien, dass sämtliche Handlungen der B AG ab dem 1. Januar 2024 als für Rechnung der A AG vorgenommen gelten.[7] Anschliessend gewährten beide Gesellschaften ihren Gesellschaftern das Einsichtsrecht.[8] Die Beschlüsse zur Fusion wurden von den beiden Gesellschaften am 23. April 2024 gefasst.[9] Am 26. April 2024 trafen die Anmeldungen beim zuständigen Handelsregisteramt ein.[10] Die Fusion wurde am 10. Mai 2024 ins Handelsregister eingetragen.[11]

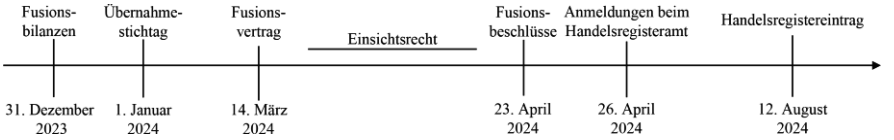


3 Unten III.
4 Unten IV.
5 Unten V.
6 Art. 3 Abs. 1 lit. a FusG.
7 Art. 13 Abs. 1 lit. g FusG.
8 Art. 16 FusG.
9 Art. 18 FusG.
10 Art. 21 Abs. 1 FusG und Art. 130 Abs. 1 HRegV.
11 Art. 22 Abs. 1 FusG.

© Stämpfli Verlag AG Bern

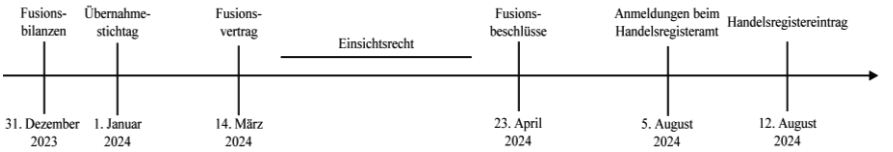
B. Variante 1

Variante 1 stimmt weitgehend mit dem Grundfall überein. Allerdings wurde die Eintragung der Fusion aufgrund von Verzögerungen beim Handelsregisteramt erst am 12. August 2024 vorgenommen.



C. Variante 2

Variante 2 stimmt ebenfalls weitgehend mit dem Grundfall überein. Abweichend davon ging die Anmeldung der Fusion erst am 5. August 2024 beim Handelsregisteramt ein. Das Handelsregisteramt trug die Fusion am 12. August 2024 ein.



III. Rückwirkung bei Umstrukturierungen nach FusG im Zivilrecht

In diesem Kapitel wird zunächst die Rechtswirksamkeit von Umstrukturierungen nach FusG analysiert.[12] Anschliessend wird auf den vertraglich vereinbarten Wirkungszeitpunkt bei den einzelnen Umstrukturierungen nach FusG eingegangen.[13] Die sich daraus ergebende Rückwirkung wird im nächsten Abschnitt näher erläutert.[14]

12 Unten III.A.
13 Unten III.B.
14 Unten III.C.

© Stämpfli Verlag AG Bern

A. Rechtswirksamkeit von Umstrukturierungen nach FusG

Die Rechtswirksamkeit einer Umstrukturierung tritt mit der konstitutiven Eintragung im Handelsregister ein,[15] wobei der Tagesregistereintrag massgeblich ist[16]. Die Wirksamkeit wird rückwirkend auf diesen Eintragungstag bezogen, sobald die Genehmigung durch das Eidgenössische Amt für das Handelsregister (EHRA) vorliegt.[17]

Eine rückwirkende Umstrukturierung im eigentlichen Sinne, d.h. eine echte Rückwirkung auf ein bestimmtes Datum vor dem Tagesregistereintrag, ist ausgeschlossen.[18] Die an der Umstrukturierung beteiligten Gesellschaften bleiben demnach bis zum Zeitpunkt des Handelsregistereintrags in ihrer ursprünglichen Form bestehen.[19]

> Die B AG im Fallbeispiel existiert demnach bis am 10. Mai 2024. Dies gilt unabhängig davon, dass die A AG und B AG im Fusionsvertrag rückwirkend den 1. Januar 2024 als Übernahmestichtag festlegten.

B. Vertraglich vereinbarter rückwirkender Wirkungszeitpunkt

Dieser Abschnitt beleuchtet, in welchem Umfang bei den verschiedenen Umstrukturierungsarten ein vertraglich rückwirkender Wirkungszeitpunkt vereinbart werden kann.

1. Fusion

Die Rückwirkung ist bei Fusionen gesetzlich in Art. 13 Abs. 1 lit. g FusG geregelt.[20] Demnach kann im Fusionsvertrag ein Zeitpunkt festgelegt werden, ab dem die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der

---

15 Art. 22 Abs. 1 (Fusion), 52 (Spaltung), 67 (Umwandlung), 73 Abs. 2 (Vermögensübertragung) FusG. Die Fusion von Vereinen, die im Handelsregister nicht eingetragen sind, wird mit dem Vorliegen des Fusionsbeschlusses aller beteiligten Vereine rechtswirksam (Art. 22 Abs. 2 FusG).

16 Vgl. Art. 8 Abs. 1 und Abs. 3 lit. b HRegV; OFK-FusG-VOGEL/HEIZ/SIEBER/NABHOLZ, Art. 22 N 3, 52 N 4 und 73 N 16.

17 Art. 32 Abs. 1 HRegV; CHK FusG-OLGIATI, Art. 22 N 1. Im Allgemeinen auch Praxismitteilung EHRA 1/21 vom 10. Februar 2021, S. 2; HÄUSERMANN, S. 105.

18 Vgl. ZK FusG-GELZER, Art. 22 N 2, RAMPINI, S. 349.

19 RAMPINI, S. 349.

20 Vgl. ZK FusG-LUGINBÜHL, Art. 13 N 26.

© Stämpfli Verlag AG Bern

übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten (sog. *Rückwirkungsklausel*).[21] Fehlt eine solche Vereinbarung, gilt der Handelsregistereintrag als Wirkungszeitpunkt.[22]

Falls die Parteien einen Wirkungszeitpunkt vereinbarten, werden die Bilanzen der involvierten Gesellschaften auf diesen Zeitpunkt hin zusammengeführt. In der Praxis wird i.d.R. der Beginn eines Geschäftsjahrs gewählt.[23]

> Im Fallbeispiel führt demnach ab dem 1. Januar 2024 die A AG die Rechnungslegung auch für die Handlungen, die bei der B AG bis zum 10. Mai 2024 bzw. 12. August 2024 eintraten.

Allerdings bleibt die Vereinbarung eines rückwirkenden Wirkungszeitpunkts gegenüber Dritten ohne Wirkung und betrifft ausschliesslich das Innenverhältnis der beteiligten Gesellschaften.[24] Massgeblich für das Aussenverhältnis ist allein der Handelsregistereintrag, da die Fusion erst mit diesem rechtswirksam wird.[25]

Dies bedeutet, dass die Haftung nach Art. 26 FusG auch für Forderungen gilt, die vor der Eintragung im Handelsregister, aber nach dem vertraglich festgelegten Wirkungszeitpunkt, begründet wurden (bspw. Haftung der Kollektivgesellschafter, falls eine AG die Kollektivgesellschaft übernimmt).[26] Die Dreijahresfrist i.S.v. Art. 26 Abs. 2 FusG wird ebenfalls erst durch den Handelsregistereintrag ausgelöst und beginnt nicht bereits am vertraglich vereinbarten Wirkungszeitpunkt zu laufen.

Bei der Fusion gehen sämtliche Vermögenswerte und Verpflichtungen der übertragenden Gesellschaft mit der Rechtswirksamkeit der Fusion auf die übernehmende Gesellschaft über. Die übernehmende Gesellschaft haftet für sämtliche Verpflichtungen der übertragenden Gesellschaft, unabhängig davon, ob diese vor oder nach dem Wirkungszeitpunkt begründet wurden. Der Wirkungszeitpunkt ist somit aus zivilrechtlicher Sicht von untergeordneter Bedeutung.[27]

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass der umgekehrte Fall, d.h. eine Vorwirkung, ausgeschlossen ist. Eine Fusion kann demnach nicht unter Bezugnahme auf eine zukünftige Bilanz erfolgen.[28]

---

21 RAMPINI, S. 349.
22 Vgl. SCHNELLER, S. 110.
23 CHK FusG-HUBLI/HENGARTNER, Art. 13 N 10.
24 Vgl. Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) vom 13.6.2000, BBl 2000 4337, 4409; BSK FusG-WOLF, Art. 13 N 10.
25 Art. 22 Abs. 1 FusG. Dazu bereits oben III.A.
26 SHK FusG-SCHENKER, Art. 13 N 10.
27 Siehe GLANZMANN, Rz. 397; ZK FusG-LUGINBÜHL, Art. 13 N 26.
28 CARTIER/DI SAURO/KRÄHENBÜHL/POGGIO/SIFFERT/TAGMANN, S. 20; GLANZMANN, Rz. 396a.

© Stämpfli Verlag AG Bern

2. Spaltung

Für die Spaltung ist die Rückwirkung in Art. 37 lit. g FusG als Aspekt des Spaltungsvertrags[29] oder -plans[30] vorgesehen. Ohne Vereinbarung gilt als Wirkungszeitpunkt der Handelsregistereintrag.[31] Grundsätzlich gilt das zur Fusion Gesagte.[32] Eine Besonderheit bei der Spaltung besteht darin, dass – im Gegensatz zur Fusion – die Vermögensverschiebungen zwischen den beteiligten Gesellschaften durch den Wirkungszeitpunkt beeinflusst werden können.[33] Etwaige Gewinne und Verluste entstehen bei der übernehmenden Gesellschaft, sofern sie nach dem vertraglich vereinbarten Wirkungszeitpunkt anfallen.[34] Dabei fallen die Gewinne und Verluste zuerst nur wirtschaftlich bei der übernehmenden Gesellschaft an. Nach dem zivilrechtlich wirksamen Vollzug der Spaltung, d.h. dem Handelsregistereintrag, sind die Gewinne und Verluste infolge der partiellen Universalsukzession zudem auch rechtlich der übernehmenden Gesellschaft zuzuordnen.[35]

3. Umwandlung

Für den Umwandlungsplan ist im FusG keine gesetzliche Regelung für einen gewillkürten Wirkungszeitpunkt vorgesehen. Ein solcher kann jedoch vorgesehen werden,[36] hat jedoch in der Praxis keine Bedeutung, da sich die Rechtsverhältnisse durch die blosse Änderung der Rechtsform nicht verändern.[37]

4. Vermögensübertragung

Auch bei der Vermögensübertragung sieht das FusG keine spezifische Regelung zur Rückwirkung vor. Dennoch ist es allgemein anerkannt, dass im Vermögensübertragungsvertrag ein Wirkungszeitpunkt festgelegt werden kann.[38]

---

29 Art. 36 Abs. 1 FusG.
30 Art. 36 Abs. 2 FusG.
31 ZK FusG-PFEIFER/SCHWANINGER PREISS, Art. 37 N 43.
32 Vgl. auch Botschaft FusG (Fn. 24), 4438. Insbesondere gilt das zur Haftung bei der Fusion Gesagte aufgrund von Art. 48 FusG auch bei der Spaltung.
33 SHK FusG-SCHENKER, Art. 37 N 14; OFK FusG-VOGEL/HEIZ/SIEBER/NABHOLZ, Art. 37 N 29.
34 Dazu GLANZMANN, Rz. 397.
35 OFK FusG-VOGEL/HEIZ/SIEBER/NABHOLZ, Art. 37 N 29.
36 Vgl. HÜRLIMANN/LEHMANN, N 28 Ziff. 7.
37 Vgl. GLANZMANN, Rz. 395.
38 BERTSCHINGER, S. 372; GLANZMANN, Rz. 395; VISCHER/GNOS, S. 802.

© Stämpfli Verlag AG Bern

Wie bei der Spaltung beeinflusst der Wirkungszeitpunkt auch hier die Vermögensverschiebung zwischen den beteiligten Parteien.[39]

C. Art der Rückwirkung

Eine Rückwirkungsklausel führt zu einer unechten Rückwirkung.[40] Da der Wirkungszeitpunkt nur das Innenverhältnis betrifft, wird von unechter Rückwirkung gesprochen.[41] Unechte Rückwirkung liegt vor, wenn am Zeitpunkt der materiellen Wirksamkeit nichts geändert wird und die Rückwirkung sich bloss rechnungslegungsrechtlich bzw. im internen Verhältnis auswirkt.[42] Die unechte Rückwirkung bedeutet, dass die Parteien bei Vertragsschluss vereinbaren, dass sie es für die Vergangenheit so halten möchten, wie wenn sie zu einem bestimmten Zeitpunkt bereits einen Vertrag geschlossen hätten (*«so tun, als ob»*).[43] Es handelt sich dabei um eine Fiktion.[44]

D. Fazit

Umstrukturierungen werden mit dem Handelsregistereintrag rechtswirksam. Während eine rückwirkende Gestaltung im Aussenverhältnis ausgeschlossen ist, kann im Innenverhältnis durch eine Rückwirkungsklausel ein früherer Wirkungszeitpunkt vereinbart werden. Diese unechte Rückwirkung ermöglicht es den beteiligten Gesellschaften, ab einem bestimmten Zeitpunkt Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen zu betrachten. Da diese Rückwirkung jedoch ausschliesslich das Innenverhältnis betrifft, hat sie rechtlich nur begrenzte Auswirkungen.

39 Siehe GLANZMANN, Rz. 397; VISCHER/GNOS, S. 802.

40 RAMPINI, S. 351; V. SALIS, S. 87. Siehe auch für die Rechtslage vor dem FusG MEIER-SCHATZ, S. 3.

41 Vgl. SCHNELLER, S. 109; V. SALIS, S. 87.

42 Ausführlich MEIER-SCHATZ, S. 3.

43 Dazu RAMPINI, S. 352.

44 Vgl. ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, Rz. 1153; Comm. LFus-TRIGO TRINDADE, Art. 13 N 37. Siehe im Allgemeinen zur Fiktion bei der Rückwirkung MESSER, Rz. 105 ff. Ferner auch MEIER-SCHATZ, S. 3.

© Stämpfli Verlag AG Bern

IV. Rückwirkung bei Umstrukturierungen nach FusG im Steuerrecht

Die zeitliche Dimension spielt im Steuerrecht eine zentrale Rolle, insbesondere für den Beginn und das Ende der Steuerpflicht sowie für die Bemessungs- und Steuerperiode. Dieses Kapitel untersucht, ob und in welcher Weise sich die unechte Rückwirkung auf steuerrechtliche Fragestellungen auswirkt. Eine ausdrückliche Regelung dazu findet sich im kodifizierten Steuerrecht nicht;[45] das DBG, das StHG und die kantonalen Steuergesetze enthalten keine Bestimmungen zur Rückwirkung im Steuerrecht.[46]

Zunächst wird die Festlegung der Praxis durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) im Zusammenhang mit der Behandlung von Einkommens- und Gewinnsteuern[47] dargestellt.[48] Anschliessend werden die Auswirkungen der Rückwirkung im Steuerrecht analysiert.[49] Aufgrund der engen Verknüpfung von Steuer- und Sozialversicherungsrecht schliesst das Kapitel mit einem Exkurs, der sich mit den sozialversicherungsrechtlichen Aspekten der Rückwirkung befasst.[50]

A. Praxis der ESTV zur Rückwirkung im Steuerrecht

Die ESTV hat ihre Praxis zu Umstrukturierungen im Kreisschreiben 5a vom 1. Februar 2022[51] festgehalten. Ein solches Kreisschreiben stellt eine Verwaltungsverordnung dar.[52] Verwaltungsverordnungen richten sich an die Organe, die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betraut sind, insbesondere an die Verwaltungsbehörden. Sie begründen jedoch keine neuen Rechte und Pflichten für Private. Der Zweck von Kreisschreiben liegt in der

45 Art. 54 Abs. 3 DBG sieht vor, dass die übernehmende juristische Person, die von der übertragenden Gesellschaft geschuldete Steuern zu entrichten hat. Damit wird die Steuersukzession geregelt (vgl. Zweifel/Beusch (Hrsg.)-OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 54 DBG N 1). Zur Auswirkung der unechten Rückwirkung äussert sich diese Norm damit nicht.

46 Vgl. BREIER, S. 248.

47 Andere Steuern werden vorliegend nicht analysiert. Zur fehlenden Rückwirkung im Verrechnungssteuerrecht BREIER, S. 252 f. Für die fehlende Rückwirkung im Mehrwertsteuerrecht BREIER, S. 243 f. Im Stempelsteuerrecht ist ebenfalls keine Rückwirkung vorgesehen (BREIER, S. 244; Komm. Umstrukturierungen-SCHREIBER/KUMASHOVA, § 2 N 254). Allerdings ist im Stempelsteuerrecht in Art. 14 Abs. 1 lit. i StG für Umstrukturierungen eine Ausnahme vorgesehen (vgl. BREIER, S. 244).

48 Unten IV.A.

49 Unten IV.B.

50 Unten IV.C.

51 Nachfolgend ESTV KS 5a.

52 BGE 150 II 40 E. 6.6.2; BGE 146 I 105 E. 4.1.

© Stämpfli Verlag AG Bern

einheitlichen und rechtsgleichen Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen durch die Verwaltung. Obwohl Verwaltungsverordnungen für die Gerichte nicht verbindlich sind, werden diese bei der Auslegung des nationalen Rechts berücksichtigt, sofern die jeweilige Verwaltungsverordnung eine sachgerechte und dem Einzelfall angepasste Auslegung der einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen ermöglicht. Mit anderen Worten: Gerichte weichen i.d.R. nur dann von Verwaltungsweisungen ab, wenn triftige Gründe dagegensprechen oder die Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben durch die Verwaltungsverordnung als nicht überzeugend angesehen wird.[53] Im Übrigen dienen Kreisschreiben auch Privaten bzw. Unternehmen, weil sie diese heranziehen können, um sich über die relevante Steuerpraxis zu informieren, insbesondere um ein Ruling gemäss dieser Praxis auszugestalten.

Das ESTV KS 5a legt fest, unter welchen Umständen eine Rückwirkung anerkannt wird und in welchen Fällen diese ausgeschlossen bleibt. Zu beachten ist, dass auch die Einkommens- und Gewinnsteuern nach DBG von den kantonalen Steuerverwaltungen veranlagt und bezogen werden (sog. *Vollzugsföderalismus*).[54] Die ESTV beaufsichtigt den kantonalen Vollzug und erlässt zur einheitlichen Anwendung u.a. Kreisschreiben.[55]

Die Regelungen im ESTV KS 5a werden im Folgenden näher erläutert. Anschliessend wird die Kritik aus der Lehre dargelegt und eine eigene Stellungnahme dazu begründet.

1. Anerkennung der Rückwirkung im Steuerrecht

Das ESTV KS 5a legt für alle Arten von Umstrukturierungen fest, dass eine rückwirkende Umstrukturierung im Steuerrecht nur dann anerkannt wird, wenn die Anmeldung zusammen mit dem Beschluss innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag der Bilanz beim Handelsregisteramt eingeht und ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat. Wird die Rückwirkung anerkannt, beginnen die Steuerpflicht, die Steuerperiode und die Bemessungsperiode mit dem vereinbarten Übernahmestichtag. Gleichzeitig endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt.[56] Sollte die Sechsmonatsfrist nur

53 Zum Ganzen BGE 146 I 105 E. 4.1 m.w.H.

54 Art. 2, 104 Abs. 1 und 160 DBG. Zum Vollzugsföderalismus Zweifel/Beusch (Hrsg.)-MARANTELLI, Art. 2 DBG N 1.

55 Siehe Art. 102 f. DBG. Dazu Zweifel/Beusch (Hrsg.)-MARANTELLI, Art. 2 DBG N 8 f.

56 ESTV KS 5a, Ziff. 3.2.3.1 (Umwandlung einer Personengesellschaft in eine juristische Person), 4.1.2.2.3 (Fusion), 4.2.1.2.3 (Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person), 4.3.2.2 (Spaltung).
Dieselbe Regelung enthielten bereits die gleichen Ziffern der Vorgängerversion zum ESTV KS 5a, d.h. ESTV KS 5 vom 1. Juni 2004.

© Stämpfli Verlag AG Bern

geringfügig überschritten werden, toleriert die Praxis einzelner kantonaler Steuerbehörden dies in Ausnahmefällen dennoch.[57]

In Bezug auf die Rückwirkung wird bei der übertragenden Gesellschaft allerdings nicht der vereinbarte Übernahmestichtag zugrunde gelegt, sondern der Bilanzstichtag, auf den die der Umstrukturierung zugrundeliegende Bilanz aufgestellt wurde.[58] Beim in der Praxis häufig vereinbarten 1. Januar als Übernahmestichtag ist somit die Bilanz zum 31. Dezember massgeblich. Dadurch ergeben sich zeitliche Abweichungen: Die Steuerpflicht der übernehmenden Gesellschaft beginnt erst am 1. Januar, während die der übertragenden Gesellschaft am 31. Dezember endet.[59]

> Im Grundfall wurde die Frist von sechs Monaten eingehalten, weil die Anmeldung zum Handelsregistereintrag vom 10. Mai 2024 führte. Die Rückwirkung wird von den Steuerbehörden akzeptiert. Dies bedeutet, dass die B AG am 31. Dezember 2023 für die Zwecke der Gewinnsteuer erlischt. Die Aktiven und Passiven werden von der A AG allerdings erst am Folgetag, d.h. am 1. Januar 2024, steuerlich übernommen.

Gemäss der herrschenden Lehre genügt es, wenn die Anmeldung innerhalb von sechs Monaten seit dem Abschluss beim Handelsregisteramt eintrifft.[60] Demgegenüber ist es unerheblich, ob die Eintragung durch das Handelsregisteramt nach Ablauf der Frist von sechs Monaten erfolgt.[61] Ein anderer Teil der Lehre vertritt jedoch die Auffassung, dass auch der Eintrag innert sechs Monaten erfolgen muss.[62]

> In Variante 1 erfolgte der Eintrag erst am 12. August 2024, obwohl die Anmeldungen am 26. April 2024 beim Handelsregisteramt eintrafen. Je nach vertretenem Standpunkt könnte die Rückwirkung daher von den Steuerbehörden abgelehnt werden.

Die Ansicht der herrschenden Lehre ist u.E. zutreffend. Da die Parteien keinen Einfluss auf den Zeitpunkt der Eintragung durch das Handelsregisteramt haben, ist es sachgerecht, allein auf das fristgerechte Eintreffen der Anmeldung abzustellen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass das tatsächliche Eintreffen der Unterlagen beim Handelsregisteramt massgeblich ist – der blosse Versand der

---

57 Vgl. Komm. Umstrukturierungen-HEUBERGER/GRÜNBLATT, § 6 N 30.

58 BREIER, S. 245.

59 Vgl. BREIER, S. 245. Siehe auch Komm. Umstrukturierungen-SCHREIBER/KUMASHOVA, § 2 N 238.

60 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, Rz. 1553; BSK FusG-GABERTHÜEL/EHRSAM, Art. 22 N 5.

61 BREIER, S. 242; Komm. Umstrukturierungen-OESTERHELT/TADDEI, § 3 N 234; Zweifel/Beusch (Hrsg.)-REICH/TADDEI/OESTERHELT, Art. 61 DBG N 45; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Art. 61 DBG N 41 und N 139.

62 ZK FusG-GRIESSHAMMER, Anhang: Steuern/Spaltung N 34.

© Stämpfli Verlag AG Bern

Anmeldung genügt nicht. Demnach trägt die Gesellschaft als Absender – wie im Privatrecht oftmals vorgesehen – das Übermittlungsrisiko (bspw. verspätete Zustellung der Anmeldung durch die Post).[63] Dieses kann höchstens durch persönliche Übergabe der Anmeldung beim Handelsregisteramt vermieden werden.

2. Nichtanerkennung der Rückwirkung im Steuerrecht

Wird die Rückwirkung nicht akzeptiert, ist für die Festsetzung des steuerbaren Gewinns auf den Handelsregistereintrag abzustellen. Dies erfordert die Erstellung eines Zwischenabschlusses zu diesem Zeitpunkt.[64] Dieser Zwischenabschluss ist einzig von der übertragenden Gesellschaft zu erstellen und dient ausschliesslich steuerlichen Belangen. Eine allfällige Prüfung durch die Revisionsstelle ist u.E. nicht erforderlich.[65] Dennoch ist es in der Praxis denkbar, dass einige kantonale Steuerämter eine solche verlangen, wenn die Gesellschaft einer Revisionspflicht untersteht.

> In Variante 2 müsste die B AG daher einen Zwischenabschluss per 12. August 2024 erstellen. Gleiches gilt für Variante 1, falls man der Minderheitsmeinung in der Lehre folgt, dass die Rückwirkung steuerlich nicht akzeptiert werden kann.[66]

3. Kritik aus der Lehre

Die Festlegung der Praxis der ESTV wird in der Literatur überwiegend lediglich wiedergegeben, ohne dass eine eingehende Würdigung erfolgt.[67] Das Zürcher Verwaltungsgericht bezeichnete die Regelung der ESTV als vernünftig und sachgerecht, da sie eine rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen

---

63 Siehe im Allgemeinen EGGEN, S. 1561 f. und S. 1568 f. Gemäss Art. 26 lit. a HRegV ist die Frist gewahrt, wenn die Anmeldung und die erforderlichen Belege spätestens am letzten Tag der Frist der Post übergeben werden. Da das ESTV KS 5 auf das Eintreffen beim Handelsregisteramt abstellt (siehe oben Fn. 56), ist Art. 26 HRegV u.E. vorliegend unbeachtlich.

64 ESTV KS 5a, Ziff. 3.2.3.1 (Umwandlung einer Personengesellschaft in eine juristische Person), 4.1.2.2.3 (Fusion), 4.2.1.2.3 (Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person), 4.3.2.2 (Spaltung).
Dieselbe Regelung enthielten bereits die gleichen Ziffern der Vorgängerversion zum ESTV KS 5a, d.h. das ESTV KS 5 vom 1. Juni 2004.

65 Ebenso KETTERER/HUBER/KORRODI, S. 1027.

66 Siehe oben IV.A.1.

67 Bspw. Komm. Umstrukturierungen-OESTERHELT/TADDEI, § 3 N 38; SHK FusG-SCHENKER, Art. 13 N 12; BSK FusG-WOLF, Art. 13 N 10.

© Stämpfli Verlag AG Bern

ermögliche und im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben bleibe.[68] Eine detaillierte Begründung für diese Einschätzung lieferte das Zürcher Verwaltungsgericht jedoch nicht.

Teilweise erfährt die Regelung der ESTV auch Kritik. Die umstrukturierungsrechtlichen Vorschriften verlangen lediglich, dass der Bilanzstichtag nicht mehr als sechs Monate vor dem Abschluss des Fusions- oder Spaltungsvertrags bzw. des Spaltungs- oder Umwandlungsplans liegen darf.[69] Hingegen erlaubt das FusG, dass die Handelsregisteranmeldung auch nach Ablauf dieser Frist erfolgen kann.[70] Dies kann zu Widersprüchen zwischen dem Zivilrecht und der steuerrechtlichen Praxis führen.[71] Die ESTV stützt ihre Regelung – trotz des Inkrafttretens des FusG – weiterhin auf die frühere steuerrechtliche Praxis, ohne diese an die erweiterten Möglichkeiten des FusG anzupassen.[72]

Kritische Stimmen in der Lehre argumentieren, dass die steuerrechtliche Praxis nicht dazu führen dürfe, die im FusG vorgesehenen Gestaltungsmöglichkeiten zu beschneiden. Weder der Sinn noch der Zweck des Steuerrechts rechtfertigen eine so restriktive Regelung.[73] Nach Ansicht der kritischen Lehre sollte die Steuerpraxis daher stärker an die zivilrechtlichen Vorgaben angepasst werden, um Diskrepanzen zwischen den beiden Rechtsbereichen zu vermeiden.[74]

4. Stellungnahme

Erstaunlicherweise äussert sich die zuvor zitierte Lehre – mit einer Ausnahme von SCHMID[75] – nicht dazu, innerhalb welcher Frist eine Umstrukturierung beim Handelsregisteramt angemeldet werden muss. ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER schlagen vor, dass die Steuerbehörden künftig lediglich auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Fusionsvertrags abstellen und prüfen sollten, ob der Bilanz-

68 VGer ZH, SB.2011.00047 v. 14.12.2011 E. 4.1.

69 Art. 11, 35 und 58 FusG.

70 Das FusG enthält keine Frist, innerhalb der die Umstrukturierung beim Handelsregisteramt angemeldet werden muss (CHK FusG-OLGIATI, Art. 21 N 3; OFK FusG-VOGEL/HEIZ/SIEBER/NABHOLZ, Art. 21 N 8). Falls allerdings im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung eine ordentliche Kapitalerhöhung durchgeführt wird, muss diese gemäss Art. 650 Abs. 3 und 781 Abs. 4 OR innerhalb von sechs Monaten nach dem Beschluss der Generalversammlung beim Handelsregisteramt angemeldet werden (vgl. CHK FusG-OLGIATI, Art. 21 N 4; OFK FusG-VOGEL/HEIZ/SIEBER/NABHOLZ, Art. 21 N 11).

71 ZK FusG-LUDWIG/TAROLLI SCHMIDT, Anhang: Steuern/Fusion N 9 Fn. 6.

72 Vgl. BSK FusG-SAUPPER/WEIDMANN, 1. Aufl., vor Art. 3 N 81. Siehe dazu REICH/DUSS, S. 97 ff.

73 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, Rz. 1553.

74 BSK FusG-SAUPPER/WEIDMANN, 1. Aufl., vor Art. 3 N 81.

75 SCHMID, Rz. 310.

© Stämpfli Verlag AG Bern

stichtag mehr als sechs Monate zurückliegt.[76] Eine konkrete Frist für die Beschlussfassung über die Umstrukturierung entfiele dabei. Zu beachten ist indessen, dass bei der Fusion und Umwandlung mindestens 30 Tage vor der Beschlussfassung Einsichtsrechte in die relevanten Dokumente zu gewähren sind.[77] Bei der Spaltung dauert das Einsichtsrecht und das zusätzliche vorgängige Gläubigerschutzverfahren sogar zwei Monate.[78]

Das FusG selbst sieht keine Frist für die Anmeldung beim Handelsregisteramt vor.[79] Demnach gibt es für die Rückwirkung im Steuerrecht keinen klaren zivilrechtlichen Anknüpfungspunkt im FusG. Ein Teil der Lehre fordert jedoch, dass die Anmeldung zeitnah zum Fusionsbeschluss erfolgen sollte,[80] während die Mehrheit dem Verwaltungsrat ein gewisses Ermessen hinsichtlich des Anmeldungszeitpunkts zubilligt.[81] Das FusG sieht allerdings vor, dass zwischen dem Abschluss des Fusions- oder Spaltungsvertrags, der Erstellung des Spaltungsplans und der Erstattung des Umwandlungsberichts und der für die Umstrukturierung massgebenden Bilanz nicht mehr als sechs Monate liegen dürfen, weil ansonsten ein Zwischenabschluss erstellt werden muss.[82]

Eine unbeschränkte Zulassung der Rückwirkung, sofern der Bilanzstichtag nicht mehr als sechs Monate vor dem massgebenden Vertrag bzw. Plan bzw. Umwandlungsbericht liegt, ist u.E. nicht sachgerecht. Offensichtlich kann eine Umstrukturierung nicht Jahre später rückwirkend von den Steuerbehörden anerkannt werden,[83] da dies eine Änderung bereits erlassener Veranlagungen zur Folge hätte. Allerdings ist eine grosszügigere Frist als die heutige Praxis der ESTV angemessen, insbesondere vor dem Hintergrund zeitaufwändiger Verfahrensschritte wie der Einsichtsrechte oder des Gläubigerschutzes.

SCHMID vertritt den Standpunkt, dass sich die maximal zulässige Rückwirkung aus den Rechnungslegungsvorschriften und dem Periodizitätsprinzip ergibt. Aus diesem Grund kann gemäss SCHMID der Übernahmestichtag bis auf den

76 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, Rz. 1553.
77 Art. 16 Abs. 1 und 63 Abs. 1 FusG.
78 Art. 41 Abs. 1 und 46 Abs. 1 FusG. Bei der Fusion und gegebenenfalls der Vermögensübertragung besteht ein nachgelagerter Gläubigerschutz (vgl. Art. 25 und 75 Abs. 3 und 4 FusG; vgl. GLANZMANN, Rz. 610).
79 Dazu oben Fn. 70.
80 OFK FusG-VOGEL/HEIZ/SIEBER/NABHOLZ, Art. 21 N 8.
81 SHK FusG-PASSADELIS/LEIS, Art. 21 N 5; BSK FusG-SCHLEIFFER/EHRSAM, Art. 21 N 14.
82 Siehe Art. 11, 35 und 58 FusG. Vorbehalten bleiben in allen Fällen wichtige Änderungen der Vermögenslage, die immer einen Zwischenabschluss erfordern.
83 Im Ergebnis auch SCHMID, Rz. 310.

© Stämpfli Verlag AG Bern

letzten Bilanzstichtag vereinbart werden, selbst wenn dieser mehr als sechs Monate zurückliegt.[84]

> Im Fallbeispiel liesse SCHMID folglich eine Handelsregisteranmeldung der Fusion bis am 30. Dezember 2024, die ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag führt, zu.

Dem Gedanken von SCHMID ist grundsätzlich zuzustimmen. Um klare Verhältnisse zu schaffen, sollte allerdings nicht ein volles Jahr zugewartet werden dürfen. Deshalb erscheint u.E. eine Frist von bis zu zehn Monaten nach dem gewählten Übernahmestichtag angemessen. Dies stellt einen Wertungsentscheid dar, der darauf abzielt, die Anmeldung der Umstrukturierung innerhalb eines Jahres abzuschliessen, da die Eintragung durch das Handelsregisteramt i.d.R. innerhalb von zwei weiteren Monaten erfolgen würde. Dies schafft rechtliche Klarheit darüber, dass die Umstrukturierung zivilrechtlich tatsächlich zustande kommt. Dadurch wird vermieden, dass bereits ergangene Veranlagungen nachträglich geändert werden müssen. Diese Lösung ist auch mit den Anforderungen des FusG vereinbar, weil lediglich die Frist zwischen der für die Umstrukturierung massgebenden Bilanz und dem Vertrag bzw. Plan bzw. Umwandlungsbericht nicht mehr als sechs Monate betragen darf.[85] Im Gegensatz dazu ist für die Anmeldung beim Handelsregisteramt, wie bereits erwähnt, keine Frist vorgesehen.

> Im Fallbeispiel wäre u.E. zur Anerkennung der Rückwirkung im Steuerecht auf den 1. Januar 2024 eine Anmeldung bis am 31. Oktober 2024, die ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag führt, zuzulassen. Damit reicht auch die Anmeldung in Variante 2, die erst am 5. August 2024 beim Handelsregisteramt eintraf. Da der Fusionsvertrag am 14. März 2024 abgeschlossen wurde und die Fusionsbilanz nicht mehr als sechs Monate zurückliegt, ist auch kein Zwischenabschluss erforderlich.

I.d.R. wird eine Umstrukturierung gestützt auf die Bilanz des letzten Geschäftsjahres durchgeführt.[86] Dadurch kann die letzte ordentliche Jahresbilanz der übertragenden Gesellschaft gleichzeitig auch als Fusionsbilanz verwendet werden.[87] In seltenen Fällen ist es denkbar, dass ein anderer Stichtag gewählt wird als derjenige zu Beginn des Geschäftsjahrs (d.h. i.d.R. der 1. Januar). Bspw. kann im 2024 eine Fusion mit Rückwirkung auf den 1. Oktober 2023 vereinbart

---

84 SCHMID, Rz. 310. Da sich SCHMID der Vermögensübertragung widmet, setzt er sich in diesem Zusammenhang nicht mit Art. 11, 35 und 58 FusG auseinander.

85 Vgl. Art. 11, 35 und 58 FusG.

86 GLANZMANN, Rz. 305; VON DER CRONE/GERSBACH/KESSLER/VON DER CRONE/INGBER, Rz. 173, 515 und 723.

87 ZK FusG-ALBRECHT, Art. 11 N 13.

© Stämpfli Verlag AG Bern

werden. In Ausnahmefällen ist es möglich, dass die Steuerbehörde das Geschäftsjahr 2023 – ohne die Fusion zu berücksichtigen – bereits veranlagt hat (bspw. falls die Steuererklärung für das Geschäftsjahr 2023 vor der Durchführung der Fusion bereits eingereicht wurde). Um zu vermeiden, dass eine Veranlagung erfolgt, können die betroffenen Gesellschaften mit dem Einreichen der Steuererklärung vorerst zuwarten. Auch in solchen Fällen besteht bei Gewährung einer Frist von zehn Monaten kaum je die Gefahr, dass bereits ergangene Veranlagungen abgeändert werden müssen.

B. Auswirkungen der Rückwirkung im Steuerrecht

Dieser Abschnitt untersucht die vielfältigen Auswirkungen der Rückwirkung auf verschiedene Bereiche des Steuerrechts.

1. Stichtag für das Vorliegen tatsächlicher Voraussetzungen

Bestimmte Umstrukturierungen erfordern spezifische tatsächliche Voraussetzungen, damit sie steuerneutral durchgeführt werden können. Bspw. muss bei einigen Umstrukturierungen ein Betrieb oder Teilbetrieb vorhanden sein.[88] Bei der Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben oder von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochtergesellschaft ist eine Mindestbeteiligung von 20 Prozent an der Tochtergesellschaft erforderlich. Die Steuerneutralität bei Übertragungen zwischen inländischen Konzerngesellschaften setzt zudem eine einheitliche Leitung voraus.[89]

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob diese Voraussetzungen bereits im Rückwirkungszeitpunkt erfüllt sein müssen. Die herrschende Lehre ist sich einig, dass die tatsächlichen Voraussetzungen erst im Zeitpunkt des Vollzugs der Umstrukturierung vorliegen müssen.[90] Diese Auffassung ist unserer Meinung nach zutreffend, insbesondere da die übernehmende Gesellschaft zum Rückwirkungszeitpunkt in manchen Fällen noch gar nicht existiert.[91]

88 Art. 19 Abs. 1 lit. b sowie 61 Abs. 1 lit. b und d DBG.
89 Art. 61 Abs. 3 DBG.
90 BREIER, S. 249 f. Für das Betriebs- bzw. Teilbetriebserfordernis Komm. Umstrukturierungen-HEUBERGER/GRÜNBLATT, § 6 N 70.
91 Vgl. Komm. Umstrukturierungen-HEUBERGER/GRÜNBLATT, § 6 N 70.

© Stämpfli Verlag AG Bern

2. Verlustvorträge

Gemäss Art. 31 und Art. 67 Abs. 1 DBG können vom steuerbaren Einkommen bzw. steuerbaren Reingewinn Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden. Ein Abzug ist nur möglich, soweit die Verluste bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens bzw. des steuerbaren Reingewinns der vorhergehenden Jahre noch nicht berücksichtigt werden konnten. Es ist anerkannt, dass bei einer Umstrukturierung noch nicht verrechnete Vorjahresverluste auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden.[92]

Im Hinblick auf die siebenjährige Begrenzung der Verlustverrechnung ist der Übernahmestichtag von Bedeutung. Nach der Praxis der ESTV endet beim 1. Januar als Stichtag das Geschäftsjahr der übertragenden Gesellschaft am 31. Dezember. Die übernehmende Gesellschaft übernimmt das Vermögen steuerlich erst am 1. Januar. Diese Praxis hat im Fallbeispiel folgende Auswirkung:[93]

> Ein Verlustvortrag der B AG aus dem Jahr 2016 kann die A AG, welche die Aktiven und Passiven am 1. Januar 2024 übernimmt nicht mehr geltend machen, weil zu diesem Zeitpunkt mehr als sieben Jahre bzw. Steuerperioden vergangen sind.

Fraglich ist nun, ob der Stichtag nicht vorverlegt werden kann. Falls der Stichtag auf den 31. Dezember gelegt wird, endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaft unterjährig am 30. Dezember. Hierbei ist zu beachten, dass die Steuerverwaltung des Kantons Bern die Auffassung vertritt, dass bei der Verlustverrechnung das laufende Geschäftsjahr der übertragenden Gesellschaft bei der übernehmenden Gesellschaft eine Vorperiode darstellt.[94] Dies führt dazu, dass ein bei der übertragenden Gesellschaft *«sieben Jahr alter»* Verlust bei der übernehmenden Gesellschaft, infolge der Begrenzung der Verlustverrechnungsperiode, nicht mehr mit dem Reingewinn verrechnet werden kann.[95] Falls die Steuerverwaltung diese Auffassung vertritt, nützt auch die Vorverlegung des Stichtags nichts.

---

92 Vgl. ESTV KS 5a, Ziff. 3.2.3.3; BGer, 2C_986/2017 v. 28.6.2017 E. 4.4; Komm. Umstrukturierungen-SCHREIBER/KUMASHOVA, § 2 N 26 und N 243; Komm. Umstrukturierungen-WEIDMANN/KOHLER, § 1 N 176.

93 Siehe auch mit ausführlicherem Bsp. BREIER, S. 247.

94 Siehe TaxInfo BE, Verlustvortrag bei juristischen Personen, Ziff. 5 (abrufbar unter https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo/3af2a366-15c6-442c-b753-76014ce6bacc; zuletzt besucht am 24.08.2025).

95 BREIER, S. 247.

© Stämpfli Verlag AG Bern

3. Sperrfrist

Bei bestimmten Umstrukturierungen sind Sperrfristen vorgesehen, deren Nichteinhaltung zur Nachbesteuerung der übertragenen stillen Reserven führt.[96] Die ESTV stellt im KS 5a klar, dass die Rückwirkung für den Beginn der Sperrfrist keine Relevanz hat. Gemäss der ESTV beginnt die Sperrfrist mit der Anmeldung der Umstrukturierung beim Handelsregisteramt.[97] Die Lehre teilt diese Auffassung teilweise.[98] Bei Beginn der Sperrfrist ab dem Rückwirkungszeitpunkt käme es zu einer gesetzlich unzulässigen Verkürzung der Frist.[99] Ein anderer Teil der Lehre argumentiert hingegen, dass die Praxis der ESTV zu einer unzulässigen Verlängerung von einem halben Jahr führt[100] und plädiert dafür, die Sperrfrist bereits am Rückwirkungszeitpunkt beginnen zu lassen.[101]

Aus unserer Sicht ist der Praxis der ESTV und der herrschenden Lehre zuzustimmen. Die Sperrfrist hat den Zweck, die Umgehung steuerneutraler Tatbestände zu verhindern und eine steuerfreie Realisation stiller Reserven unmittelbar nach einer Umstrukturierung auszuschliessen. Bei der Umwandlung einer Personen- in eine Aktiengesellschaft dient die Sperrfrist dazu, dass die stillen Reserven nicht zeitnah steuerfrei veräussert werden können. Grundsätzlich wäre der Aktienverkauf nach Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei möglich.[102] Demgegenüber dient die Rückwirkung der buchhalterischen und steuerlichen Vereinfachung. Damit kann allerdings nicht eine Verkürzung einer Veräusserungssperrfrist bewirkt werden.

4. Verwendung einer Rückstellung für die Ersatzbeschaffung

Unter den Voraussetzungen von Art. 30 bzw. Art. 64 DBG können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens oder auf Beteiligungen übertragen werden. Falls die Ersatzbeschaffung nicht im selben Geschäftsjahr stattfindet, kann eine fristgebundene Rückstellung gebildet werden. I.d.R. ist die Rückstellung zu Gunsten einer Ersatzbeschaffung innert zwei Jahren zu verwenden.[103] Bei der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen gilt eine Frist von drei Jahren als angemessen.[104] Die

96 Art. 19 Abs. 1 lit. b, 61 Abs. 1 lit. d i.V.m. Abs. 2 und 61 Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 DBG.
97 ESTV KS 5a, Ziff. 3.2.2.4 und 4.4.1.2.8.
98 Zweifel/Beusch (Hrsg.)-REICH/VON AH, Art. 19 DBG N 77; Komm. Umstrukturierungen-SCHREIBER/KUMASHOVA, § 2 N 228.
99 Komm. Umstrukturierungen-SCHREIBER/KUMASHOVA, § 2 N 228.
100 BREIER, S. 248.
101 BREIER, S. 248; SCHMID, Rz. 358; TEUSCHER, Rz. 257.
102 Dazu Zweifel/Beusch (Hrsg.)-REICH/VON AH, Art. 19 DBG N 72a.
103 ESTV KS 26, Ziff. 3.
104 ESTV KS 5a, Ziff. 4.7.3.5.

© Stämpfli Verlag AG Bern

Rückwirkung im Steuerrecht führt dazu, dass die übernehmende Gesellschaft die Rückstellung auch für eine Ersatzbeschaffung verwenden kann, die sich nach dem Übernahmestichtag ereignete, allerdings noch bevor die Umstrukturierung zivilrechtlich wirksam wurde.[105]

> Im Grundfall wird die Fusion am 10. Mai 2024 zivilrechtlich wirksam. Da die Rückstellung steuerlich rückwirkend am 1. Januar 2024 auf die A AG übergeht, kann diese die Rückstellung bereits für Ersatzbeschaffungen zwischen dem 1. Januar und dem 10. Mai 2024 nutzen.

C. Exkurs: Sozialversicherungsrecht

An dieser Stelle soll die Rückwirkung im Sozialversicherungsrecht beleuchtet werden, wobei eine enge Verflechtung mit dem Steuerrecht erkennbar ist. Auch der Jubilar hat diesen Zusammenhang den Studierenden jeweils einleuchtend aufgezeigt.

Das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählt zu den sozialversicherungspflichtigen Einkünften.[106] Mit der Umstrukturierung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft endet die selbstständige Erwerbstätigkeit. I.d.R. wird diese durch eine unselbstständige Erwerbstätigkeit als Arbeitnehmer der Kapitalgesellschaft fortgesetzt.[107]

Das Bundesgericht und das frühere Eidgenössische Versicherungsgericht lehnen die Rückwirkung im Sozialversicherungsrecht ab und stellen auf den Handelsregistereintrag ab.[108] Dies führt in der Praxis allerdings zu Problemen, da die Steuerbehörden den AHV-Behörden das rechtskräftig veranlagte Erwerbseinkommen des Selbstständigerwerbenden melden. Diese Meldung bildet die verbindliche Bemessungsgrundlage für die AHV-Beiträge.[109] Aufgrund der Rückwirkung können die Steuerbehörden für diesen Zeitraum keine Meldung an die AHV-Behörden erstatten.[110] In der Praxis gehen die AHV-Behörden ebenfalls von einer Rückwirkung aus, sofern diese von den Steuerbehörden akzeptiert wird.[111]

---

105 Zum Ganzen BREIER, S. 251.
106 Vgl. Art. 4 Abs. 1 AHVG.
107 Vgl. BREIER, S. 254 f.
108 BGE 102 V 103 E. 2; BGer, 2C_522/2018 v. 15.4.2020 E. 4.3.2; EVG, C 267/04 v. 3.4.2006 E. 4.4.2. Zu dieser Rechtsprechung Komm. Umstrukturierungen-SCHREIBER/KUMASHOVA, § 2 N 353.
109 Art. 23 AHVV.
110 BREIER, S. 255; ETTLIN/STÜDLE, S. 334; Komm. Umstrukturierungen-SCHREIBER/KUMASHOVA, § 2 N 354.
111 Bundesamt für Sozialversicherungen, Wegleitung über die Beiträge der Selbstständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen in der AHV, IV und EO (WSN), Stand 1. Januar 2025, Rz. 1062.

© Stämpfli Verlag AG Bern

Falls die Steuerbehörden keine Meldung erstatten, sieht Art. 23 Abs. 5 AHVV grundsätzlich vor, dass die AHV-Behörden das Einkommen mithilfe von Auskünften und Unterlagen der Beitragspflichtigen selbst einzuschätzen haben. Dennoch ist es u.E. zu begrüssen, dass die Praxis die Rückwirkung auch im Sozialversicherungsrecht berücksichtigt.

D. Fazit

Die ESTV akzeptiert eine Rückwirkung im Steuerrecht, wenn die Anmeldung innerhalb von sechs Monaten beim Handelsregisteramt eingetroffen ist und ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat.[112] Andernfalls ist ein Zwischenabschluss auf den Zeitpunkt des Handelsregistereintrags zu erstellen.[113] Diese Praxis wird jedoch zu Recht als zu restriktiv kritisiert, da die Regelungen des FusG eine grosszügigere Handhabung ermöglichen. Unserer Meinung nach sollte eine Rückwirkung im Steuerrecht bis zu zehn Monate nach dem gewählten Übernahmestichtag zulässig sein. Dies gewährleistet, dass die rückwirkende Umsetzung der Umstrukturierung zeitnah geklärt wird, verhindert aber, dass bereits erlassene Veranlagungen nachträglich geändert werden müssen.

Die Auswirkungen der Rückwirkung sind bei anderen steuerrechtlichen Aspekten zu prüfen. Die tatsächlichen Voraussetzungen bestimmter Umstrukturierungen müssen erst im Vollzugszeitpunkt und nicht bereits im Rückwirkungszeitpunkt vorliegen.[114] Bei den Verlustvorträgen ist jeweils im Einzelnen zu prüfen, welche von der übernehmenden Gesellschaft übernommen werden können. Dabei ist die restriktive Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Bern zu beachten, wonach das laufende Geschäftsjahr der übertragenden Gesellschaft bei der übernehmenden Gesellschaft eine Vorperiode darstellt.[115] Umstritten ist, ob die Rückwirkung den Beginn der Sperrfrist beeinflusst. Dies ist u.E. im Einklang mit dem ESTV und der herrschenden Lehre zu verneinen.[116] Bei den Ersatzbeschaffungen führt die Rückwirkung dazu, dass die übernehmende Gesellschaft eine entsprechende Rückstellung der übertragenden Gesellschaft für eine Ersatzbeschaffung im Rückwirkungszeitraum verwenden kann.[117] Im Sozialversicherungsrecht wird die Rückwirkung in der Praxis – trotz entgegenstehender Rechtsprechung des Bundesgerichts – ebenfalls akzeptiert.[118]

112 Oben IV.A.1.
113 Oben IV.A.2.
114 Oben IV.B.1.
115 Oben IV.B.2.
116 Oben IV.B.3.
117 Oben IV.B.4.
118 Oben IV.C.

© Stämpfli Verlag AG Bern

V. Schlussbemerkungen

Eine Umstrukturierung wird mit dem Handelsregistereintrag rechtswirksam. Im Aussenverhältnis kann dieser Zeitpunkt nicht vorverlegt werden, sodass eine echte Rückwirkung gegenüber Dritten ausgeschlossen ist.[119] Im Innenverhältnis hingegen kann ein rückwirkender Übernahmestichtag vertraglich vereinbart werden. Da die Rückwirkung sich nur auf das Innenverhältnis bezieht, wird von unechter Rückwirkung gesprochen. Die Parteien tun lediglich so, als ob die Umstrukturierung bereits früher vollzogen worden wäre. Hierbei handelt es sich um eine Fiktion.[120] Aus zivilrechtlicher Sicht ist der rückwirkende Übernahmestichtag bei der Fusion[121] und Umwandlung[122] von untergeordneter Bedeutung. Demgegenüber ist dieser bei der Spaltung[123] und Vermögensübertragung[124] für die Zuteilung des Vermögens zwischen den Gesellschaften entscheidend.

Das kodifizierte Steuerrecht enthält keine Regelung zur Rückwirkung. Die ESTV akzeptiert diesen Übernahmestichtag gemäss ihrem KS 5a steuerlich, sofern die Anmeldung innerhalb von sechs Monaten nach dem vereinbarten Stichtag beim Handelsregisteramt eingeht und ohne von der Gesellschaft veranlasste Verzögerungen zur Eintragung führt.[125] Die Lehre kritisiert diese Praxis als zu restriktiv.[126] Eine Rückwirkung sollte nach unserem Lösungsvorschlag bis zu zehn Monaten nach dem gewählten Übernahmestichtag zulässig sein. In der Zukunft ist allerdings nicht davon auszugehen, dass sich an der langjährigen Praxis der ESTV etwas ändert.[127]

Zu beachten ist, dass die Rückwirkung sich nicht auf alle Bereiche des Steuerrechts auswirkt. Bspw. müssen die tatsächlichen Voraussetzungen einer Umstrukturierung wie das (Teil-)Betriebserfordernis erst im Zeitpunkt des Vollzugs der Umstrukturierung vorliegen und nicht bereits im vereinbarten Rückwirkungszeitpunkt.[128] Weiter kann eine Verkürzung von Sperrfristen mittels Rückwirkung u.E. nicht herbeigeführt werden. Die Rückwirkung dient primär dazu, die rechnungslegungs- und steuerrechtliche Abwicklung der Umstrukturierung zu vereinfachen.[129] Dafür profitiert die übernehmende Gesellschaft bei

119 Oben III.A.
120 Oben III.C.
121 Oben III.B.1.
122 Oben III.B.3.
123 Oben III.B.2.
124 Oben III.B.4.
125 Oben III.A.1.
126 Oben III.A.3.
127 Oben IV.A.4.
128 Oben IV.B.1.
129 Oben IV.B.3.

© Stämpfli Verlag AG Bern

der Übernahme von einer von der übertragenden Gesellschaft gebildeten Rückstellung für eine Ersatzbeschaffung. Die Rückwirkung führt dazu, dass sie die Rückstellung auch für eine Ersatzbeschaffung verwenden kann, die sich nach dem Übernahmestichtag ereignete, allerdings noch bevor die Umstrukturierung zivilrechtlich wirksam wurde.[130]

Literaturverzeichnis

ALTENBURGER PETER R./CALDERAN MASSIMO/LEDERER WERNER, Schweizerisches Umstrukturierungsrecht, Ein Handbuch zum Fusionsgesetz, zur Handelsregisterverordnung und zum Steuerrecht, Zürich 2004.

AMSTUTZ MARC/ATAMER YEŞIM M. (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Wirtschaftsrechtliche Nebenerlasse: FusG, UWG, KKG, PauRG und PrHG, 4. Aufl., Zürich 2023 (zit. CHK FusG-BEARBEITERIN, Art. X N Y).

BAKER & MCKENZIE (Hrsg.), Stämpflis Handkommentar, Fusionsgesetz, 2. Aufl., Zürich 2015 (SHK FusG-BEARBEITERIN, Art. X N Y).

BERTSCHINGER URS, Spaltungsvertrag und Vermögensübertragungsvertrag gemäss Fusionsgesetz – neue Nominatkontrakte, in: Honsell Heinrich/Portmann Wolfgang/Zäch Roger/Zobl Dieter (Hrsg.), Aktuelle Aspekte des Schuld- und Sachenrechts, Festschrift für Heinz Rey, Zürich 2003, S. 359 ff.

BREIER MARIUS, Steuerliche Rückwirkung bei Umstrukturierungen unter Berücksichtigung des Kreisschreibens Nr. 5a vom 1.2.2022, FStR, 2022, S. 239 ff.

CARTIER PATRICIA/DI SAURO VALERIO/KRÄHENBÜHL SAMUEL/POGGIO KARIN/SIFFERT RINO/TAGMANN ADRIAN, Rückblick auf die Praxis 2018 des Eidgenössischen Amtes für das Handelsregister, REPRAX, 2019, S. 12 ff.

EGGEN MIRJAM, Wenn der Postmann zweimal klingelt, AJP, 2015, S. 1559 ff.

ETTLIN ERICH/STÜDLE ROLAND, Umstrukturierungen bei Personengesellschaften, Aspekte der einzelnen Umstrukturierungstatbestände, ST, 2009, S. 329 ff.

GLANZMANN LUKAS, Umstrukturierungen, Eine systematische Darstellung des schweizerischen Fusionsgesetzes, 4. Aufl., Bern 2024.

HÄUSERMANN DANIEL, Handelsregistereintragungen werden schon vor SHAB-Publikation wirksam, GesKR, 2021, S. 104 f.

130 Oben IV.B.4.

© Stämpfli Verlag AG Bern

HÜRLIMANN DAVID/LEHMANN JENS, § 16 Ruling Anfrage, in: Egli Philipp/Mosimann Hans-Jakob/Steiger-Sackmann Sabine/Benz Rolf (Hrsg.), Kommentierte Mustereingaben im Verwaltungsrecht, Steuern, Band/Nr. II, Zürich 2020.

KETTERER DANIEL/HUBER FELIX M./KORRODI UELI, Erste Erfahrungen mit dem neuen Fusionsgesetz aus Sicht des Wirtschaftsprüfers, Fragen zur Notwendigkeit einer Zwischenbilanz und zum Prüfungsumfang, ST, 2004, S. 1025 ff.

MEIER-SCHATZ CHRISTIAN J., Die «Rückwirkung» bei gesellschaftsrechtlichen Transaktionen, SZW, 1997, S. 1 ff.

MESSER RÉMY, Rückwirkung im Gesellschaftsrecht, Diss. Bern 2013 (= ASR 792).

PETER HENRY/TRIGO TRINDADE RITA (Hrsg.), Comm. LFus, Zürich 2005 (zit. Comm. LFus-BEARBEITERIN, Art. X N Y).

RAMPINI CORRADO, Vorbei ist vorbei – Gedanken zur gewillkürten Rückwirkung im Schuld- und Gesellschaftsrecht, in: Vogt Nedim P./Dubs Dieter (Hrsg.), Unternehmen – Transaktion – Recht, Liber Amicorum für Rolf Watter zum 50. Geburtstag, Zürich 2008, S. 345 ff.

REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996.

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/ROHNER TOBIAS F., Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., Bern 2023.

SCHMID MARTIN, Vermögensübertragungen im schweizerischen Konzern und ihre gewinnsteuerrechtlichen Folgen, Diss. St.Gallen, Bamberg 2005.

SCHNELLER YVES, Die Organe der Aktiengesellschaft bei einer ordentlichen Fusion, Stellung, Pflichten und Verantwortlichkeit nach Fusionsgesetz, Diss. St.Gallen, Zürich 2006.

TEUSCHER HANNES, Konzerninterne Vermögensübertragung – quo vadis?, eine Übersicht und Lösungsansätze zu ausgewählten Problemen, Diss. Bern 2021 (= iff 120).

V. SALIS ULYSSES, Fusionsgesetz, 2004, abrufbar unter https://www.fusionsgesetz.ch/ (zuletzt besucht am 24.08.2025).

VISCHER FRANK (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, 2. Aufl., Zürich 2012 (zit. ZK FusG-BEARBEITERIN, Art. X N Y).

VISCHER MARKUS/GNOS URS P., Erfahrungen mit dem Fusionsgesetz, AJP, 2006, S. 783 ff.

© Stämpfli Verlag AG Bern

VOGEL ALEXANDER/HEIZ CHRISTOPH/SIEBER ANDREA/NABHOLZ THOMAS, Orell Füssli Kommentar, FusG, 4. Aufl., Zürich 2024 (zit. OFK FusG-VOGEL/HEIZ/SIEBER/NABHOLZ, Art. X N Y).

VON DER CRONE HANS CASPAR/GERSBACH ANDREAS/KESSLER FRANZ J./VON DER CRONE BRIGITTE/INGBER KARIN, Das Fusionsgesetz, 2. Aufl., Zürich 2017.

WATTER ROLF/DAENIKER DANIEL/GABERTHÜEL TINO (Hrsg.), Basler Kommentar, Fusionsgesetz, 3. Aufl., Basel 2025 (zit. BSK FusG-BEARBEITERIN, Art. X N Y).

WATTER ROLF/VOGT NEDIM PETER/TSCHÄNI RUDOLF/DAENIKER DANIEL (Hrsg.), Basler Kommentar, Fusionsgesetz, Basel 2005 (zit. BSK FusG-BEARBEITERIN, 1. Aufl., Art. X N Y).

ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022 (zit. Zweifel/Beusch (Hrsg.)-BEARBEITERIN, Art. X DBG N Y).

ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL/RIEDWEG PETER/OESTERHELT STEFAN (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen (zit. Komm. Umstrukturierungen-BEARBEITERIN, § X N Y).

Materialienverzeichnis

Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) vom 13.6.2000, BBl 2000 4337.

Bundesamt für Sozialversicherungen, Wegleitung über die Beiträge der Selbstständigerwerbenden und Nichterwerbstätigen in der AHV, IV und EO (WSN), Stand 1. Januar 2025.

ESTV Kreisschreiben 5a vom 1. Februar 2022.

Praxismitteilung EHRA 1/21 vom 10. Februar 2021.

© Stämpfli Verlag AG Bern