

Xavier Oberson

Transfert d'exploitation d'une entreprise de personnes à une personne morale

Impôts directs/Droits de timbre/TVA

Une des formes de restructuration les plus fréquentes en pratique est assurément la transformation d'une entreprise de personnes en une personne morale. Sous l'angle de la loi fédérale sur la fusion (LFus), ce cas particulier de restructuration est désormais englobé dans le cadre plus général des «transferts d'exploitation», visés aux articles 19 al. 1 let. b LIFD et 8 al. 3 let. b LHID.

*fusion avec une société de capitaux ou une coopérative d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite (art. 4 LFus). D'une manière générale, la procédure de *transfert de patrimoine* est également envisageable (art. 69 LFus). Sur cette base, il est notamment possible de transférer une raison individuelle à une personne morale [3]. On peut enfin envisager, tout simplement, l'apport en nature de l'entreprise de personnes dans une nouvelle société de capitaux [4].*

1. Généralités

La notion fiscale du «transfert d'exploitation» est en effet un terme plus vaste qui recouvre, non seulement, le cas classique de la transformation d'une entreprise de personnes en une personne morale, mais également les concentrations avec une personne morale, voire la transformation d'un établissement stable suisse d'une société de personnes étrangère en une société de capitaux [1]. Cette liste n'est d'ailleurs pas exhaustive car le terme de transfert d'exploitation doit s'interpréter selon son contenu *économique*. Cette remarque est d'ailleurs de portée générale s'agissant des notions fiscales de la LFus. En effet, le concept de restructuration utilisé notamment à l'article 19 LIFD est une notion vaste qui doit également être interprétée sous l'angle économique. La loi fiscale ne suit pas nécessairement sur ce point les formes précises visées par les normes de droit privé de la LFus [2].

En droit civil, la loi offre désormais de vastes possibilités pour réaliser un trans-

fert d'exploitation à une personne morale. Tout d'abord, la LFus permet la transformation d'une société en nom collectif ou d'une société en commandite en une société de capitaux ou en une coopérative (art. 54 al. 1 et 2 let. a et b). On peut également envisager la



Xavier Oberson, Professeur de droit fiscal à l'Université de Genève, avocat, juge à la Commission fédérale de recours en matière de contributions, Genève
xoberson@oberson.ch

2. La neutralité fiscale sous l'angle des impôts directs

2.1 Rappel historique

La neutralité fiscale de la transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux était déjà admise sous l'empire de l'AIFD. Selon la jurisprudence, la neutralité était assurée, dans la mesure où le transfert avait pour seul but la modification de la forme juridique et n'équivalait pas à une remise de commerce, notamment pour autant que les réserves latentes soient transférées sans autre à la nouvelle société [5]. On examinait alors sous l'angle de l'évasion fiscale (impôt éludé) la question de savoir si la vente de la majorité des actions de la société, peu après la transformation, devait être qualifiée de remise de commerce. La pratique a peu à peu fixé un délai de blocage de 5 ans entre la transformation et la vente des actions [6].

La LIFD, en substance, a codifié les exigences posées par la jurisprudence. A

teneur de l'article 19 al. 1 let. a LIFD, la neutralité fiscale est assurée: (i) si l'exploitation se poursuit sans changement (rattachement objectif des réserves latentes) et (ii) les participations restent, en principe, proportionnellement les mêmes (rattachement subjectif des réserves latentes) [7]. De plus, bien que la LIFD soit muette sur ce point, la jurisprudence a confirmé la condition supplémentaire du délai de blocage de 5 ans après la transformation. Le fondement de cette dernière exigence a toutefois évolué. Alors que l'interdiction de revendre des actions reposait sur le principe général de l'interdiction de l'abus de droit [8], le Tribunal fédéral a modifié sa jurisprudence, considérant que le délai de blocage était justifié par le principe général de l'égalité de traitement et, partant, constituait un délai objectif [9].

La LFus a introduit un système plus libéral. D'une manière générale, outre le respect des conditions générales aux restructurations, la loi ne fixe plus que deux conditions spécifiques à la non-imposition des réserves latentes: (i) le transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation (art. 19 al. 1 let. b LIFD, 8 al. 3 let. b LHID), (ii) le respect d'un délai de 5 ans (art. 19 al. 2 LIFD, 18 al. 3bis LHID).

2.2 Les conditions générales

Tout d'abord, à l'instar des divers types de restructuration, la neutralité fiscale suppose que l'entreprise, après transformation, (i) demeure assujettie en Suisse et (ii) que les éléments commerciaux transférés soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.

Dans ce contexte, on précisera tout d'abord que la LFus admet qu'il suffit que la personne morale reprenante, après restructuration, conserve un assujettissement limité en Suisse. Le terme «pour autant que», utilisé à l'article 19 al. 1 LIFD, en lieu et place de «à condition que», démontre que la présence d'un établissement stable en Suisse – auquel les réserves latentes demeurent attachées – est suffisante [10]. L'AFC confirme cette opinion mais précise toutefois que cette condition suppose

encore que la méthode de répartition internationale attribue sans aucune restriction à la Suisse le droit d'imposer les réserves latentes transférées auprès de l'établissement stable, ce qui implique l'utilisation de la méthode objective (directe) [11].

Quant à la condition du maintien des valeurs fiscales (comptables), elle est évidemment indispensable pour préserver les droits du fisc à l'avenir. On notera que la réserve expresse de l'ancien droit en faveur de l'imposition des «réévaluations comptables et des prestations complémentaires» (art. 19 al. 2) a été à juste titre supprimée car englobée de toute façon dans le principe général du maintien des valeurs fiscales déterminantes

2.3 Le transfert d'une exploitation (rattachement objectif des réserves latentes)

Pour assurer la neutralité, le transfert vers la personne morale doit porter sur une exploitation ou une partie distincte d'exploitation. Selon la pratique, une exploitation constitue un ensemble d'éléments patrimoniaux de nature or-

donc tout à fait possible, après la transformation, de modifier le but de l'exploitation transférée [17]. De même, les exigences du transfert de l'ensemble des actifs nécessaires à l'exploitation et d'une capitalisation suffisante ne trouvent plus de base légale dans le nouvel article 19 al. 1 let. b LIFD [18].

Le Parlement a également renoncé à la condition supplémentaire qui figurait dans la version du Message du Conseil fédéral, selon laquelle la contre-prestation de la personne morale reprenante inclut l'octroi de droits de participation ou de droits de sociétariat. Certes, en règle générale, la transformation d'une entreprise de personnes en une société de capitaux va englober la remise de droits de participation. Comme le dit Gurtner, il doit toutefois être possible d'apporter une exploitation à une personne morale et, tout en respectant les règles du capital-actions minimum, de comptabiliser l'excédent (réserves latentes) sur un compte créancier [19].

Il découle de ce qui précède que la LFus a supprimé l'exigence – préconisée pourtant par certains auteurs [20] – du maintien de l'engagement de l'entrepreneur de l'entreprise de personnes

«La notion fiscale du <transfert d'exploitation> est un terme vaste.»

ganisationnelle et technique qui constitue une entité relativement autonome pour la production d'une prestation fournie par l'entreprise [12]. La notion de partie distincte d'exploitation s'inspire par ailleurs de celle de «branche d'activité», visée à l'article 2 lettre i de la Directive UE sur les fusions [13]. Le terme allemand de «Teilbetrieb», utilisé à l'article 19 al. 1 let. b LIFD, correspond du reste au droit communautaire [14]. La référence à une partie distincte d'exploitation implique de plus que la plus petite unité viable de l'entreprise peut être transférée [15].

Contrairement à ce qui prévalait sous l'ancien droit [16], le maintien inchangé de l'exploitation n'est plus requis. Il est

transférée [21]. Le Message du Conseil fédéral ne contient aucune référence à cette condition. De plus, et surtout, le Parlement a délibérément renoncé à la prévoir. En d'autres termes, la condition du rattachement subjectif des réserves latentes nous paraît avoir été abandonnée par le législateur [22]. Logiquement, et dans le même état d'esprit, l'exigence supplémentaire, figurant à l'article 19 al. 1 let. a LIFD, du maintien de rapports «fondamentalement les mêmes après le transfert», a également été biffée.

Désormais, la LFus autorise donc le transfert d'une raison individuelle dans une société de capitaux, suivi d'une augmentation de capital permettant la

venue de nouveaux actionnaires, qui contribuent également à la société sous forme d'un agio [23]. L'ancien entrepreneur de la raison individuelle peut ainsi devenir un actionnaire minoritaire de la nouvelle société anonyme, sans que les réserves latentes soient pour autant imposables [24]. Au surplus, il nous semble même envisageable qu'une entreprise de personnes soit transférée à une société anonyme contre paiement en espèces sans décompte des réserves latentes. En effet, ces dernières restent objectivement liées à l'entreprise [25]. Demeurent toutefois réservées les conséquences fiscales pour les associés sortants.

2.4 Le respect d'un délai de 5 ans

Malgré les propositions plus tempérées du groupe de travail «Impôts lors de re-

structurations», le Parlement, suivant en cela le Conseil fédéral, a confirmé la solution jurisprudentielle [26] d'un délai de blocage objectif de 5 ans après la transformation.

Partant, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt, dans la mesure où, dans les 5 ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré (art. 19 al. 2 LIFD, 8 al. 3bis LHID). En général, le «capital propre transféré» correspond à la part du capital de l'entreprise qui a été transférée en capital-actions [27]. Comme il s'agit d'un délai objectif, le rappel d'impôt intervient indépendamment de l'intention de l'aliénateur ou des circonstances de la vente. En d'autres termes, il n'y a plus de place pour une analyse

des conditions d'une éventuelle évasion fiscale. Cette solution peut avoir des effets rigoureux, notamment dans le cas où l'aliénateur doit brusquement cesser son activité après la restructuration pour cause de maladie ou de décès.

La cession gratuite ne déclenche pas de rappel d'impôt [28]. Partant, le transfert à titre de donation, héritage ou avancement d'hoirie n'est pas imposable [29]. Il en va de même de la vente à un prix n'excédant la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré, ou de la transposition, à savoir l'apport de droits de participation de la personne morale reprenante à une autre société de capitaux dominée par l'entrepreneur [30]. Lorsque le transfert n'est pas traité comme une violation du délai de blocage, le délai passe alors aux acquéreurs des droits de participations [31].

Le non-respect du délai de blocage a un effet *ex tunc*. Les réserves latentes transférées en franchise d'impôt sont imposées de façon rétroactive selon la procédure de rappel d'impôt (art. 151 ss LIFD, 53 LHID). La personne qui aliène les titres est alors imposable, au titre de revenu de l'activité indépendante (art. 18 al. 2 LIFD) sur les réserves latentes qui existaient au moment du transfert à la société de capitaux et non pas à concurrence des réserves latentes de la société de capitaux elle-même [32]. Il en découle que, si les réserves latentes ont encore augmenté depuis le transfert, l'accroissement doit être qualifié de gain en capital franc d'impôt [33]. Enfin, par l'expression «dans la mesure où», le législateur confirme qu'en cas d'*aliénation* partielle, le rappel ne vise que cette partie et non la totalité des droits de participation [34]. Partant, l'impôt frappe la quote-part des réserves latentes transférées, proportionnelle aux droits de participations aliénés.

En cas de rappel, la personne morale peut faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice (art. 19 al. 2 *in fine* LIFD, 8 al. 3^{bis} LHID). En d'autres termes, la personne morale reprenante est en droit de faire apparaître les réserves dans son bilan fiscal sans déclencher une nouvelle imposition du bénéfice. Le texte de la loi précise clairement que les réserves latentes imposées et comptabilisées chez la personne morale reprenante sont traitées fiscalement comme du bénéfice. En application du principe de la valeur nominale, ces réserves latentes sont donc à nouveau imposées au moment de leur distribution à l'actionnaire. Le texte légal ne laisse malheureusement plus de place au postulat d'une partie de la doctrine [35] qui souhaitait que la contre écriture, dans le bilan fiscal, aux réserves latentes imposées, corresponde à un compte actionnaires.

La question controversée de la reprise par la personne morale des pertes reportées non encore compensées auprès de l'entreprise de personnes trouve également une issue favorable. Celle-ci est désormais indiscutablement admise [36]. Cette solution se justifie car, conformément à l'interprétation économique qui prévaut en la matière, les

pertes reportées sont étroitement liées à l'activité transférée. On peut donc admettre qu'elles n'ont jusqu'ici pas été «prises en considération» (art. 67 al. 1 LIFD).

3. Les conséquences en matière de droit de timbre

3.1 Droit de timbre d'émission

Jusqu'ici, seules les restructurations entre sociétés de capitaux étaient exonérées du droit de timbre. L'idée à la base de l'article 6 al. 1 let. a^{bis} LT est en effet d'assurer que les sociétés concernées ont déjà payé au moins une fois ce droit. Certes, mais lors d'une restructuration, les sociétés de capitaux concernées ont payé le droit de timbre d'émission lors de leur constitution, mais, en principe, sur la valeur nominale uniquement [37].

Le nouvel article 9 al. 1 let. e LT tient compte de cette situation en réduisant, à certaines conditions, l'assiette imposable à la valeur nominale lorsque, au cours d'une restructuration, des entreprises hors du champ du droit de timbre créent ou augmentent des droits de participations. Ainsi, dès lors que des droits de participations sont créés ou augmentés par transfert d'une exploitation d'une entreprise de personnes vers une société de capitaux, le droit d'émission s'élève à 1 % de la *valeur nominale*, pour autant que: (i) le sujet de droit concerné existe depuis 5 ans au moins et (ii) l'exception de l'article 6 al. 1 let. h ne soit pas réalisée (franchise des 250 000 fr.).

L'entité «concernée» – qui doit exister depuis 5 ans – est bien évidemment celle qui apporte tout ou partie de son patrimoine à une société de capitaux. A notre sens, compte tenu du caractère anti-abus de cette condition, le délai devrait être respecté si la démonstration peut être faite que l'entité existait dans les faits depuis cinq ans, sans pour autant qu'elle ait été inscrite au registre du commerce [38].

La limitation de l'assiette imposable est aussi applicable lorsque le patrimoine transféré contient des réserves ouvertes ou latentes qui ne se retrouvent pas

dans le capital nominal créé ou augmenté [39]. En pratique, le contribuable peut dès lors réduire la base imposable en comptabilisant comme agio une partie des réserves apportées. Cette «possibilité de planification fiscale» [40], acceptée par le Parlement, existe chaque fois que le montant du capital nominal nouvellement émis n'est pas déterminé par un rapport entre tiers, notamment en cas de transformation ou de restructuration dans un groupe [41]. A notre sens, conformément aux travaux préparatoires, l'application de cette nouvelle règle ne laisse plus de place à des règles anti-abus (capital nominal minimum, notamment) [42].

On notera que chaque fois que l'actionnariat de la société créant ou augmentant ses droits de participations est formé de personnes physiques détenant leurs titres dans la fortune privée, la distribution des apports comptabilisés sous forme d'agio est soumise à l'impôt sur le revenu (principe de la valeur nominale) (art. 20 al. 1 lettre c LIFD). En conséquence, l'économie du droit de timbre réalisée grâce à la comptabilisation sous forme d'agio des fonds propres apportés se traduira en définitive par une imposition des actionnaires au moment de la distribution [43].

La loi fixe également un délai de blocage. Partant, si dans les 5 ans suivant la restructuration, les droits créés sont aliénés, le droit de timbre fait l'objet d'un décompte ultérieur sur la valeur vénale des actifs nets transférés à l'époque, sous déduction de la partie déjà décomptée lors de la création des droits de participations («plus-value») (art. 9 al. 1 let. e *in fine* LT). L'impôt est prélevé au moment de la violation du délai, mais sur la base de la valeur vénale du patrimoine transféré au moment de la restructuration [44]. Il s'agit à nouveau d'un délai *objectif* [45].

Enfin, comme le précise le terme «dans la mesure», le décompte ultérieur intervient au prorata de la partie aliénée. A notre avis, conformément aux vœux d'harmonisation du législateur, la notion d'*aliénation* doit suivre celle qui s'applique en matière d'impôts directs [46]. L'AFC confirme cette approche en posant que le transfert des actions par donation, succession ou autres actes juri-

diques à titre gratuit, y compris lors de restructurations sans incidence fiscale, ne remet pas en question le délai de blocage [47]. Il en va de même de leur vente à la valeur des actifs nets apportés et de l'entrée à la valeur vénale de nouveaux investisseurs.

3.2 Droit de timbre de négociation

Il peut se produire que, lors du transfert de l'exploitation, l'entreprise transférante ou la personne morale reprenante soit un commerçant de titres. Un problème de droit de timbre de négociation peut ainsi se poser lorsque, dans cette hypothèse, des documents imposables sont transférés. Conformément à l'article 14 al. 1 let. i LT, le droit de timbre n'est toutefois pas dû dans le cadre d'une restructuration. A notre sens, l'exonération du droit de négociation selon cette disposition doit dans tous les cas être garantie si l'opération bénéficie de la neutralité fiscale au sens de l'article 19 LIFD au moment où elle s'effectue [48].

4. L'application de la TVA

En cas de transfert d'une exploitation, le problème de l'application de la TVA se pose dès lors que cet impôt frappe en principe toutes les prestations (livraisons, services) effectuées à titre onéreux dans l'exercice d'une activité commerciale. Toutefois, lorsque les conditions d'un transfert de patrimoine, au sens de l'article 47 al. 3 LTVA, sont réalisées, le prestataire n'a pas besoin de facturer la TVA car l'obligation fiscale est remplacée par une déclaration du prestataire et du destinataire.

Suite à l'entrée en vigueur de la LFus, l'AFC a modifié sa pratique en ce domaine [49]. D'emblée, il faut relever que, sur la base de la LFus, une simple transformation de la forme juridique d'une entreprise n'est pas considérée comme un transfert. La procédure de déclaration n'a pas de raison d'être car, nonobstant le changement de forme juridique, le sujet fiscal reste le même [50].

Cette règle s'applique pour toutes les transformations de sociétés autorisées

par la LFus soit notamment dans notre contexte, la transformation d'une société en commandite ou d'une société en nom collectif en une société de capitaux.

En revanche, lorsque la procédure de transfert de patrimoine est applicable, par exemple en cas de «transformation» d'une raison individuelle en une société de capitaux, il faut vérifier si les conditions d'un transfert de patrimoine sont réalisées. On rappellera qu'il y a transfert de patrimoine, au sens de la LTVA, lorsque tout ou partie d'un patrimoine est aliéné. Désormais, les valeurs patrimoniales transférées dans le cadre d'une restructuration effectuée en neutralité fiscale, conformément aux articles 19 et 61 LIFD, sont considérées comme des «parties de patrimoine» au sens de l'article 47 al. 3 LTVA qui peuvent donc également bénéficier de la procédure de déclaration (pour autant que les autres conditions soient réalisées). On notera que si l'exonération – au sens des impôts directs – est par la suite remise en cause en raison du non-respect du délai de blocage de 5 ans, la qualification TVA des valeurs patrimoniales transférées n'est pas modifiée [51].

Cette adaptation de la pratique TVA à la LFus est à saluer car elle s'inscrit dans la volonté du législateur d'harmoniser, dans la mesure du possible, les concepts et les pratiques fiscales dans le cadre des opérations de restructuration. ≡

Notes

- 1 AFC Circulaire n° 5 Restructurations, du 1^{er} juin 2004 (ci-après Circulaire Restructurations), ch. 3.2.1.
- 2 Oberson X./Glaser P.-M. G., in: Peter H./Trigo Trindade R., Commentaire de la loi fédérale sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine, Zurich 2004 (à paraître), n.14 ad Introduction générale aux dispositions fiscales.
- 3 Voir à ce propos, Trigo Trindade R., Le transfert de patrimoine, RSDA 2004, p. 215 ss, 216.
- 4 Pour un exemple, voir Circulaire Restructurations, Annexe I, n° 2.
- 5 Archives 38 (1969/70), p. 497 ss = RDAF 1972 p. 302 ss
- 6 Archives 45 (1976/77) p. 254 ss = RDAF 1977 p. 104 ss
- 7 Cette exigence, qui se concentre sur la personne qui cède son entreprise, n'était pas sans

poser des problèmes en pratique. L'entrée de nouveaux actionnaires était par ailleurs tolérée mais dans des limites précises (typiquement 10 %).

- 8 Archives 47 (1978/79) p. 323, 42 (1973/74) p. 400, 38 (1969/70) p. 497.
- 9 Archives 68 (1999/00) p. 74 = RDAF 2000 II, 29.
- 10 Du même avis, Gurtner P., Umwandlungen im Recht der direkten Steuern, Archives 71 (2002/03), p. 735, 738.
- 11 Circulaire AFC Restructurations, ch. 3.2.2.2.
- 12 Circulaire AFC Restructurations, ch. 3.2.2.3; voir aussi Reich M., in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2°, n. 36 ad art. 19 LIFD.
- 13 Directive 90/434/CEE, du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, JOCE L 225 du 20 août 1990 p. 1.
- 14 Reich M., Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes, FStR 2001, p. 1 ss, 9.
- 15 Circulaire AFC restructurations, ch. 3.2.2.3; voir aussi Reich, op. cit. (2001) p. 9.
- 16 Art. 19 al. 1 let. a LIFD.
- 17 Gurtner, op. cit. p. 740.
- 18 Gurtner, op. cit. p. 740.
- 19 Gurtner, op. cit. p. 742.
- 20 Reich, op. cit. (FStR 2001) p. 12.
- 21 Oberson/Glaser, n. 13 ad art. 19 LIFD; du même avis, Gurtner, op. cit. p. 743.
- 22 Oberson/Glaser, n. 13 ad art. 19 LIFD.
- 23 Oberson/Glaser, n. 14 ad art. 19 LIFD
- 24 Gurtner, op. cit. p. 745.
- 25 Reich M. Steuerrechtliche Implikationen des Fusionsgesetzes in: Festschrift Forstmoser, Zurich 2003, p. 725 ss, 732.
- 26 Arrêt du Tribunal fédéral du 28 décembre 1998, in: StR 1999 p. 343.
- 27 Circulaire AFC Restructurations, ch. 3.2.2.4.
- 28 Reich, op. cit. (FStR 2001) p. 14.
- 29 Circulaire AFC Restructurations, ch. 3.2.2.4.
- 30 Gurtner, op. cit. p. 745; Circulaire AFC Restructurations, ch. 3.2.2.4.
- 31 Circulaire AFC Restructurations, ch. 3.2.2.4.
- 32 Circulaire AFC Restructurations, ch. 3.2.2.4. Le Message confirme cette interprétation en précisant que, dans cette hypothèse, l'entrepreneur réalise alors les réserves latentes «de l'ancienne société de personnes», p. 4028.
- 33 Gurtner, op. cit. p. 747.
- 34 La Circulaire AFC Restructurations, ch. 3.2.2.4, confirme que cette règle s'applique même si plus de 50 % des droits de participations sont aliénés.
- 35 Neuhaus M. R., Fusionsgesetz – Steuerfolgen bei Verletzung von Sperrfristen, Steuerbilanz, Massgeblichkeit, Nennwertprinzip, Mehrfachbesteuerung, Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, FStR 2001, p. 24 ss, 29 ss.
- 36 Circulaire AFC Restructurations, ch. 3.2.3.3. et Annexe I cas n° 3; Oberson/Glaser, n. 21 ad art. 19 LIFD
- 37 Groupe de travail «Impôts lors de restructurations», p. 9 ss.
- 38 Oberson/Glaser, n. 6 ad art. 9 al. 1 lettre e LT.

- | | | |
|---|--|--|
| 39 Intervention du Conseiller fédéral Villiger, BO 2001 E p. 164. | 43 Oberson/Glauser, n. 5 ad art. 9 al. 1 lettre e LT. | 48 Oberson/Glauser, n. 6 ad art. 14 al. 1 lettre i LT. |
| 40 Intervention du Conseiller fédéral Villiger, BO 2003 N p. 252. | 44 Oberson/Glauser, n. 6 ad art. 9 al. 1 lettre e LT. | 49 AFC, Notice n° 11 (1 ^{er} juillet 2004) Transfert de patrimoine avec procédure de déclaration. |
| 41 Oberson/Glauser, n. 5 ad art. 9 al. 1 lettre e LT. | 45 Reich, op. cit. (Festschrift Forstmoser 2003) p. 739. | 50 AFC, Notice n° 11 ch. 5.2. |
| 42 Oberson/Glauser, n. 5 ad art. 9 al. 1 lettre e LT. | 46 Oberson/Glauser, n. 7 ad art. 9 al. 1 lettre e LT. | 51 AFC, Notice n° 11 ch. 2.4.3. |
| | 47 Circulaire AFC Restructurations, ch. 3.2.6. | |

ZUSAMMENFASSUNG

Betriebsübertragung von einer Personengesellschaft auf eine juristische Person

Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine juristische Person ist in der Praxis gang und gäbe. Derartige Transaktionen werden jetzt unter dem allgemeineren Begriff der Betriebsübertragung laut Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG, bzw. Art. 8 Abs. 3 Bst. b StHG zusammengefasst. Sie können nun auf verschiedene Art und Weise vonstatten gehen, insbesondere durch die Umwandlung einer Kollektivgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (oder eine Kooperative) oder aber auf dem Wege einer Vermögensübertragung.

Das FusG hat für Betriebsübertragungen eine liberalere und steuerlich neutrale Regelung eingeführt. Abgesehen von den allgemeinen Vorschriften für Umstrukturierungen legt das Gesetz nur zwei spezifische Bedingungen für die Nichtbesteuerung stiller Reserven fest, nämlich die Übertragung eines gesamten Betriebs oder eines Teilbetriebs und die Einhaltung einer Sperrfrist von 5 Jahren.

Ein Betrieb setzt sich aus mehreren Vermögensbestandteilen organisatorischer und technischer Art zusammen und bildet somit eine relativ autonome Einheit, welche die vom Unternehmen angebotene Leistung erbringt. Der Begriff des Teilbetriebs bezeichnet die kleinste lebensfähige Einheit des Betriebs. Im Gegensatz zum alten Rechtsrahmen hat der Gesetzgeber auf die Anforderung der unveränderten Erhaltung des Betriebs verzichtet. Folglich besteht der Eindruck, dass damit auch die Be-

dingung der Erhaltung des subjektiven Engagements des Unternehmers in der übertragenen Personengesellschaft aufgegeben wurde.

Die Einrichtung einer Sperrfrist von 5 Jahren nach der Umstrukturierung muss als eine objektive Bedingung verstanden werden, die jegliche Überlegungen über Steuerflucht von vorneherein ausschliesst. Mit dieser Lösung wird übrigens ein Urteil des Bundesgerichts aufgegriffen (Urteil vom 28. September 1998). Bei Nichtbeachtung der Sperrfrist werden die übertragenen stillen Reserven rückwirkend im Rahmen einer Steuernachforderung besteuert. Der Gesetzgeber hat ebenfalls bestätigt, dass bei einer teilweisen Veräusserung lediglich der veräusserte Teil und nicht die gesamten Beteiligungsrechte Gegenstand der Steuernachforderung sind. Wird eine Nachsteuer fällig, so hat die juristische Person das Recht, ihre Reserven offen in der Steuerbilanz auszuweisen, ohne damit eine erneute Gewinnbesteuerung auszulösen.

Letztlich findet die kontroverse Frage der Übernahme vorgetragener Verluste durch die juristische Person einen günstigen Ausgang. Verlustvorträge können nun ohne Diskussion übernommen werden.

In der Frage der Emissionsabgaben hat der Gesetzgeber die Härten des aktuellen Systems etwas abgeschwächt. Er legte für eine Betriebsübertragung von einer Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft fest, dass im

Falle, wo Beteiligungsrechte geschaffen oder erhöht werden, die Emissionsabgabe in Höhe von 1 % nur auf den Nennwert erhoben wird. Vorausgesetzt wird, dass die betroffene Rechtspersönlichkeit seit mindestens 5 Jahren besteht und keine Ausnahme laut Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG. (Franchise) vorliegt. Das Gesetz legt auch hier eine Sperrfrist fest. Die Emissionsabgabe wird im nachhinein auf den Verkehrswert der übertragenen Aktiven (unter Abzug des bereits entrichteten Teils) berechnet, wenn die geschaffenen Rechte in den ersten 5 Jahren nach der Umstrukturierung veräussert werden.

Die Umsetzung des FusG zog ausserdem eine Neufassung des Merkblatts Nr. 11 der Hauptabteilung *Mehrwertsteuer (MWST)* über Übertragungen mit Meldeverfahren nach sich. Zweifelsohne wird eine einfache Änderung der Rechtsform eines Unternehmens nicht als Übertragung behandelt, und das Meldeverfahren kommt in diesem Rahmen nicht zur Anwendung. Liegt hingegen eine Vermögensübertragung vor, so muss überprüft werden, ob die Bedingungen einer Vermögensübertragung im Sinne der MWST erfüllt werden. In Zukunft werden Vermögenswerte, die aus dem Blickwinkel der direkten Steuern im Rahmen einer Umstrukturierung steuerlich neutral übertragen werden, gemäss Art. 47, Abs. 3 MWSTG als «Teilvermögen» betrachtet, die das Meldeverfahren in Anspruch nehmen dürfen (sofern die anderen Bedingungen erfüllt sind). *XO/CHW*