

Bericht der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen

Aktualisierte Fassung (August 1997)

1. Einsetzung und Auftrag der Arbeitsgruppe

Im Einvernehmen mit dem Direktor des Bundesamtes für Justiz erliess der Direktor der Eidg. Steuerverwaltung am 2. Mai 1995 die folgende **Verfügung**:

1. Einsetzung der Arbeitsgruppe

Zur Ausarbeitung von Vorschlägen zur Aenderung des Bundesgesetzes über die Direkte Bundessteuer (DBG), des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung (StHG), des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG) sowie des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG) wird eine Arbeitsgruppe eingesetzt.

Als Mitglieder dieser Arbeitsgruppe werden ernannt:

- ♦ *Herr Conrad Stockar, Dr. iur., wissenschaftlicher Berater bei der Hauptabteilung Stempelabgaben und Verrechnungssteuer¹ der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV),*
- ♦ *Herr Peter Böckli, Prof. Dr. iur, Basel,*
- ♦ *Herr Marco Greter, lic. iur., Hauptabteilungschef beim Kantonalen Steueramt Zürich,*
- ♦ *Herr Hanspeter Kläy, Leiter Gesetzgebungsprojekte Gesellschaftsrecht beim Bundesamt für Justiz (BJ),*
- ♦ *Herr Jean-Blaise Paschoud, Dr. iur., Vorsteher der Kantonalen Steuerverwaltung, Lausanne,*
- ♦ *Herr Peter Riedweg, dipl. Steuer- und Bücherexperte, Tax Partner bei Revisuisse Price Waterhouse, Zürich,²*
- ♦ *Herr Frank Vischer, Prof. Dr. iur, Basel,*

¹ Die Hauptabteilung Stempelabgaben und Verrechnungssteuer sowie die Hauptabteilung Direkte Bundessteuer sind inzwischen zur Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben zusammengeschlossen worden.

² Herr Riedweg ist seit 1. April 1996 Partner im Anwaltsbüro Homburger in Zürich.

- ◆ *Herr Angelo Digeronimo, lic. rer. pol., Experte für unternehmungswirtschaftliche Steuerfragen der ESTV,*
- ◆ *Herr Beat Walker, lic. rer. pol., Sektionschef bei der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer³ der ESTV,*
- ◆ *Herr Paul Saner, dipl. Steuerexperte, Hauptabteilung Stempelabgaben und Verrechnungssteuer⁴ der ESTV.*

Das wissenschaftliche Sekretariat wird von Herrn Alfred Meier, Fürsprecher, wiss. Adjunkt bei der Hauptabteilung Stempelabgaben und Verrechnungssteuer⁵, das Protokoll von Herrn Peter Stebler, Fürsprecher, wiss. Adjunkt bei der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer⁶ geführt.

2. Auftrag

Gestützt auf den Bundesratsbeschluss vom 11. Januar 1995

Die Eidg. Steuerverwaltung wird beauftragt, unter Beizug von Vertretern kantonaler Steuerverwaltungen und in direkter Absprache mit dem Bundesamt für Justiz Vorschläge zur Aenderung des Steuerrechts auszuarbeiten, welche für die im vorliegenden zivilrechtlichen Expertenentwurf vorgesehenen Massnahmen der Umstrukturierung von Unternehmen einen Besteuerungsaufschub ermöglichen

hat die Arbeitsgruppe

- a) *aufzuzeigen, welche steuerlichen Konsequenzen mit den im Vorentwurf zu einem Strukturanpassungsgesetz⁷ und im Vorentwurf zu den Ergänzungen des IPR vorgesehenen Umstrukturierungen (Fusionen, Spaltungen, Umwandlungen) verbunden sind;*
- b) *aufzuzeigen, welche Rechtsänderungen erforderlich wären, um bei den Steuern des Bundes und der Kantone einen Besteuerungsaufschub für alle Umstrukturierungen zu verwirkli-*

³ vgl. Fussnote 1.

⁴ vgl. Fussnote 1.

⁵ vgl. Fussnote 1.

⁶ vgl. Fussnote 1.

⁷ Der im Auftrag vom 2. Mai 1995 als Strukturanpassungsgesetz bezeichnete Erlass ist inzwischen in Fusionsgesetz umbenannt worden.

chen, soweit diese nicht mit der unmittelbaren Realisation von Einkommen oder von Gewinn verbunden sind;

- c) Vorschläge zur Aenderung des DBG, des StHG, des StG und des VStG zu formulieren.*

Die Arbeitsgruppe hat sich auch mit der Thematik der bei Umstrukturierungen anfallenden Grundstückgewinnsteuern zu befassen. Zusätzlich zur Vorentwurf zu einem Strukturanpassungsgesetz und zum Vorentwurf zu den Ergänzungen des IPR soll die Arbeitsgruppe die von der Motion Cottier geforderte Begünstigung des grenzüberschreitenden Austausches von Beteiligungen prüfen.

Die Arbeitsgruppe legt ihren Bericht bis Frühjahr 1996 dem Direktor der ESTV und dem Direktor des BJ vor.

3. Arbeitsweise

Die Arbeitsgruppe bestimmt die Arbeitsweise selbst.

4. Vertraulichkeit

Die Direktion der ESTV und die Direktion des BJ bestimmen, wann dem Bundesrat Antrag auf Eröffnung eines Vernehmlassungsverfahrens gestellt werden soll. Der Vorentwurf zu einem Strukturanpassungsgesetz und der Vorentwurf zu den Ergänzungen des IPR ist von den Mitgliedern der Arbeitsgruppe vertraulich zu behandeln.

5. Entschädigung

Die ESTV vergütet den Mitgliedern der Arbeitsgruppe die Reise- und allfälligen Uebernachtungsspesen. Den nicht der Verwaltung angehörenden Mitgliedern der Arbeitsgruppe vergütet die ESTV ferner ein Taggeld von Fr. 140.-. Spezialarbeiten (Redaktion von Berichten etc.) können mit Fr. 120.- pro Stunde (Selbständigerwerbende) oder Fr. 90.- pro Stunde (Unselbständigerwerbende) entschädigt werden.

6. Inkrafttreten

Diese Verfügung tritt sofort in Kraft.

Unter dem Vorsitz von Herrn Stockar hat die Arbeitsgruppe zehn Sitzungen durchgeführt. Grundlage waren dabei der vom 12. April 1995 datierte Vorentwurf für ein *Strukturanpassungsgesetz (VE StaG)*⁸ sowie der vom 14. April 1995 datierte Vorentwurf zu den *Ergänzungen des IPRG (VE IPRG)*. Die beiden Vorentwürfe wurden der Arbeitsgruppe an der ersten, am 16. Mai 1995 durchgeführten Sitzung von den Herren Frank Vischer und Hanspeter Kläy vorgestellt und näher erläutert. An den folgenden Sitzungen vom 7. Juli und vom 17. August 1995 erörterte die Arbeitsgruppe die mit Fusionen und fusionsähnlichen Zusammenschlüssen verbundenen Steuerfragen, um sich dann an den Sitzungen vom 28. September und vom 23. November 1995 mit den Spaltungen auseinanderzusetzen. An der Sitzung vom 9. Januar 1996 standen Fragen der Mehrwertsteuer bei Umstrukturierungen sowie das Thema der Umwandlung von Unternehmen im Vordergrund. An der Sitzung vom 19. Februar 1996 setzte die Arbeitsgruppe das Gespräch über Mehrwertsteuerfragen fort und diskutierte nochmals über die Spaltung von Unternehmen, insbesondere über die "Spaltung zur Uebernahme". Hauptthema der Sitzung vom 14. März 1996 bildeten sodann nochmals Fragen der Spaltung sowie das Thema der grenzüberschreitenden Umstrukturierungen. An der Sitzung vom 17. April befasste sich die Arbeitsgruppe mit der Motion Cottier und mit der ersten Lesung des Berichtentwurfs. Am 23. Mai 1996 verabschiedete die Arbeitsgruppe ihren vorliegenden Bericht.

Im ersten Semester 1997 hat das Bundesamt für Justiz sowohl den VE StaG als auch den VE IPRG überarbeitet und unter dem Titel Fusionsgesetz im Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Fusion, Spaltung und Umwandlung von Rechtsträgern zusammengefasst. Die aktualisierte Fassung des Berichts der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen bezieht sich auf diesen neuen Vorentwurf, der im folgenden unter der Abkürzung VE FusG zitiert wird.

⁸ Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Fusion, Spaltung und Umwandlung von Gesellschaften, Genossenschaften, Vereinen, Stiftungen und von Instituten des öffentlichen Rechts sowie über die Vermögensübertragung (Strukturanpassungsgesetz).

2 Ueberprüfung der geltenden Fiskalgesetzgebung

21 Konzept des Gesetzesentwurfs der Arbeitsgruppe

Der Gesetzesentwurf der Arbeitsgruppe im Anhang zu diesem Bericht fusst auf den folgenden *Leitlinien*:

- ◆ Die Umstrukturierungsvorschriften des DBG und des StHG sind offener und zeitgemässer zu konzipieren.
- ◆ Soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht, soll für die im VE FusG vorgesehenen Umstrukturierungen ein Besteuerungsaufschub verankert werden.
- ◆ Die steuerneutralen Umstrukturierungen sind von den steuerbaren Veräusserungsgeschäften klar abzugrenzen.
- ◆ Kann eine Umstrukturierung auf der Stufe der Unternehmung steuerneutral durchgeführt werden, so soll der Grundsatz der Steuerneutralität auch für die Besteuerung der Personen gelten, welche an den von der Umstrukturierung erfassten Unternehmen beteiligt sind ⁹.

Die Vorschläge der Arbeitsgruppe zur Aenderung des geltenden Steuerrechts lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- ◆ Die Möglichkeit, stille Reserven im Zuge einer Umstrukturierung ohne Steuerfolgen zu übertragen, sollte nicht nur den Kapitalgesellschaften und den Genossenschaften, sondern sämtlichen juristischen Personen, d.h. auch den Vereinen und den Stiftungen eingeräumt werden.
- ◆ Alle Steueraufschubtatbestände sollten nicht bloss bei den Einkommens- oder den Gewinnsteuern, sondern auch bei den *Grundstückgewinnsteuern* greifen. Dies gilt insbesondere für die in den Artikeln 4 Absatz 6, 35 ff., 40 Absatz 3 und 65 ff. VE FusG vorgesehene Fusion und Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen.
- ◆ Der mit einer Fusion oder einem fusionsähnlichen Zusammenschluss einhergehende Beteiligungsaustausch sollte auf der Stufe des Aktionärs (natürliche Person mit Beteiligung im Geschäftsvermögen oder juristische Person) nicht zu einer Kapitalgewinnbesteuerung führen.
- ◆ Stille Reserven sollten grundsätzlich auch bei der im Rahmen einer konzerninternen Umstrukturierung vorgenommenen

⁹ Eine Ausnahme von diesem Grundsatz muss für die in Ziffer 62 hienach erörterte Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung gemacht werden.

Uebertragung von Beteiligungen oder von Betrieben nicht besteuert werden.

- ◆ Die Möglichkeit der steuerneutralen Spaltung sollte auch den Immobilien- und den Holdinggesellschaften gewährt werden.
- ◆ Der Erwerb des Holdingstatus (sog. Statuswechsel) sollte von den Kantonen nicht zum Anlass einer steuersystematischen Besteuerung der stillen Reserven auf den Beteiligungen genommen werden.
- ◆ Durch die Umstrukturierung bedingte Nennwerterhöhungen und Einkünfte aus Ausgleichszahlungen sollten beim (privaten) Aktionär keine Einkommensbesteuerung auslösen.
- ◆ Vorgänge, die wirtschaftlich der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen gleichkommen, sollten klar geregelt werden, wiewohl der VE FusG eine solche rechtliche Umwandlung nicht vorsieht.

22 Verhältnis der vorgeschlagenen Gesetzesänderungen zum Vorentwurf für ein Fusionsgesetz

Wie sich bereits aus Ziffer 1 ergibt, ist der Gesetzesentwurf der Arbeitsgruppe in engem Zusammenhang mit dem Vorentwurf für ein Fusionsgesetz zu sehen. Die folgenden Feststellungen sind daher wichtig: Der Gesetzesentwurf der Arbeitsgruppe will primär die *planmässigen Umstrukturierungen* erleichtern, welche auf einem entsprechenden Bericht im Sinne der Artikel 14, 49 bzw. 76 VE FusG fussen und im wesentlichen bezwecken, die bisherigen Strukturen aus wirtschaftlichen Gründen an neue Gegebenheiten und Bedürfnisse anzupassen und die wirtschaftlichen Aktivitäten fortzuführen. Sollte der VE FusG im Laufe der Gesetzgebungsarbeiten wesentlich modifiziert werden, so müsste sich die Arbeitsgruppe eine Aenderung ihrer Vorschläge vorbehalten.

23 Aenderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) ¹⁰

Mit der Verabschiedung des DBG und des StHG wurde der Versuch unternommen, die Steuerneutralität bestimmter Umstruk-

¹⁰ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden.

turierungen gesetzlich zu regeln. Mit der Schaffung der Artikel 19 und 61 DBG soll es dem Gesetzgeber vor allem darum gegangen sein, die Grundsätze der schon bisher bestehenden Praxis in knapper Form zu kodifizieren¹¹. Die analogen Bestimmungen von Artikel 8 Absatz 3 und 24 Absatz 3 StHG sollen die heute teilweise uneinheitliche Praxis der Kantone stärker zusammenführen, indem das Gesetz Grundsatzbestimmungen aufstellt, aufgrund derer die Kantone innerhalb eines bestimmten Rahmens eine gewisse gesetzgeberische Freiheit behalten¹².

Die Arbeitsgruppe teilt die Auffassung, dass die starren Formulierungen im DBG und im StHG die Voraussetzungen zur steuerneutralen Umstrukturierung ungenügend zu erkennen geben, indem die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Besteuerung stiller Reserven für die drei Tatbestände Umwandlung, Zusammenschluss und Teilung formal umschrieben werden, ohne der Tatsache Rechnung zu tragen, dass einerseits wesentliche innere Zusammenhänge zwischen diesen drei Fallgruppen bestehen und andererseits im Wirtschaftsleben Umstrukturierungssachverhalte vorkommen, die sich nicht in die eine oder andere Gruppe einordnen lassen¹³. Auch lassen die Umstrukturierungsvorschriften des DBG und des StHG den unzutreffenden Eindruck aufkommen, dass das harmonisierte Bundessteuerrecht auf einen rein formalen Begriff der Realisation stiller Reserven abstelle, wiewohl diese Vorschriften die Rechtsfolge (d.h. den Verzicht auf die Erfassung stiller Reserven) nur für den Fall festlegen, dass das Vorliegen eines Realisationstatbestandes aufgrund der allgemeinen Gewinnermittlungsbestimmungen zu bejahen ist¹⁴. Zudem ist die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen weder im DBG noch im StHG geregelt, was den Leser des Gesetzes zum Schluss führen kann, es müsse sowohl auf der Stufe der Gesellschaft als auch auf der Stufe des Aktionärs eine Besteuerung stattfinden¹⁵. Ein weiterer Nachteil besteht darin,

¹¹ Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 3 zu Art. 61 DBG.

¹² Kommission Steuerharmonisierung der Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri/Bern 1995, S. 55.

¹³ Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 169 f.; M. Greter, Standortbestimmung für die direkten Steuern bei Umstrukturierungen, Der Schweizer Treuhänder (ST) 1995, S. 220.

¹⁴ M. Greter in ST 1995, S. 220; Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 61.

¹⁵ In diesem Sinne: M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Bonn 1993, Rz CH 571 und 572.

dass weder im DBG noch im StHG der Fragenkomplex der Reservenrealisation bei den Inhabern der Beteiligungsrechte an den von den Umstrukturierungen betroffenen Unternehmen geregelt ist ¹⁶.

Bei ihrer Arbeit hat sich die Arbeitsgruppe daher vertieft mit den erwähnten Bestimmungen des DBG befasst. Aus der Erwägung, dass der Bund nur über das StHG Einfluss auf die Gesetzgebung der Kantone nehmen kann, ist die Arbeitsgruppe beim StHG gleich vorgegangen und hat sich speziell mit den Bestimmungen von Artikel 8 Absatz 3 und 24 Absatz 3 StHG auseinandergesetzt.

24 Aenderung des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG)

Die Verrechnungssteuer erfasst neben den Dividenden und den Gratisaktien auch den bei der Auflösung einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielten Liquidationsüberschuss, d.h. die Liquidationsdividende (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG sowie Art. 20 Abs. 1 der zugehörigen Verordnung). Als steuerbare Liquidation gilt auch die Verlegung des Sitzes einer inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft ins Ausland (Art. 4 Abs. 2 VStG). Von der Verrechnungssteuer ausgenommen sind nach Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG die Reserven und Gewinne einer Gesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Fusion, Umwandlung oder Aufspaltung *in die Reserven der aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft übergehen*. Die erwähnte Ausnahme spielt somit nur da, wo die aufnehmende oder umgewandelte Gesellschaft oder Genossenschaft Inländer ist, über ein in Anteile zerlegtes Grund- oder Stammkapital verfügt und für die Erträge dieser Anteile verrechnungssteuerpflichtig ist ¹⁷. Die Arbeitsgruppe sieht keinen Anlass, Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG zu ändern. Ihre Vorschläge betreffen das Thema der *Nennwerterhöhungen und der Ausgleichszahlungen* und zielen auf eine Anpassung an die diesbezüglichen Vorschläge zur Aenderung des DBG und des StHG (vgl. Ziff. 442 und 443 hienach).

¹⁶ Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, S. 170.

¹⁷ W.R. Pfund, Die eidg. Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N 2.1 zu Art. 5 VStG.

Die Arbeitsgruppe hat sich auch über den auf eine Umstrukturierung zurückzuführenden *Erwerb eigener Aktien* unterhalten. In der Annahme, dass die damit zusammenhängenden Probleme im Rahmen der bevorstehenden Unternehmenssteuerreform einer Lösung zugeführt werden, hat die Arbeitsgruppe diese Diskussion jedoch nicht vertieft.

25 Aenderung des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG)

Die Vorschläge der Arbeitsgruppe visieren einmal eine Erleichterung bei der *Emissionsabgabe* an. Der geltende Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG beschränkt die Ausnahme von der Emissionsabgabe auf die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften und von Genossenschaften¹⁸. Die Einführung des Nullsatzes für Umstrukturierungen bei der im Herbst 1991 verabschiedeten Teilrevision des StG wurde in der parlamentarischen Debatte u.a. wie folgt begründet:

*Ces fusions se font par un procédé tout à fait clair dans le droit suisse, soit la fusion par absorption où la société absorbante augmente son capital d'un montant correspondant à celui de la société absorbée. Or, cette dernière a déjà payé les droits de timbre que l'on fait payer une seconde fois, sur le même montant, sans augmentation globale du capital. La fusion a pour conséquence de faire payer deux fois les droits de timbre sur le capital*¹⁹.

Die Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft fällt daher nicht unter die Ausnahmebestimmung von Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG²⁰. Dasselbe gilt nach der Praxis der ESTV für den Tatbestand der Privatisierung (Umwandlung einer öffentlichrechtlichen Anstalt in eine Kapitalgesellschaft oder Uebernahme einer öffentlichrechtlichen Anstalt durch eine Aktiengesellschaft²¹). Die Arbeitsgruppe ist der Auffassung, dass eine *Befreiung* solcher Umstrukturierungen von der Emissionsabgabe mit den *Grundsätzen der Rechtsgleichheit und der Wettbewerbsneutralität* nicht vereinbar wäre.

Gleichwohl schlägt die Arbeitsgruppe eine Entlastung vor. Es trifft zwar zu, dass von einer Umstrukturierung erfasste

¹⁸ Dabei bejaht die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung das Vorliegen einer privilegierten Umstrukturierung auch in denjenigen Fällen, in denen eine ausländische Gesellschaft ihre zuvor unselbständige inländische Zweigniederlassung als Sacheinlage in eine neu gegründete Tochtergesellschaft einbringt.

¹⁹ vgl. Amtliches Bulletin (S) vom 2. Oktober 1991, Votum Reymond.

²⁰ Bundesgericht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) 53 156 und 58 386.

²¹ Als Beispiele können in diesem Zusammenhang die Umwandlung von Kantonalbanken in Aktiengesellschaften sowie die fusionsweise Uebernahme einer Kantonalbank durch die Tochtergesellschaft einer Grossbank erwähnt werden.

Personenunternehmen, Vereine, Stiftungen oder Unternehmen des öffentlichen Rechts bei ihrer Konstituierung keine Emissionsabgabe zu entrichten hatten. Auf der andern Seite ist aber darauf hinzuweisen, dass die von einer nach Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG privilegierten Umstrukturierung erfassten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die Emissionsabgabe in den meisten Fällen nur auf dem nominellen Kapital entrichten mussten. Entsprechend empfiehlt die Arbeitsgruppe, das StG in dem Sinn zu ändern, dass die Emissionsabgabe von 2 Prozent für Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen mit Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, Vereinen, Stiftungen oder Unternehmen des öffentlichen Rechts begründet oder erhöht werden, lediglich auf dem *Nennwert* der bei der Umstrukturierung neu geschaffenen Beteiligungsrechte (und nicht auf dem Verkehrswert der betreffenden Unternehmen) erhoben wird. Diese Erleichterung soll insbesondere für die folgenden, im VE FusG vorgesehenen Umstrukturierungen gelten:

- ◆ fusionsweise Uebernahme einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft durch eine Kapitalgesellschaft,
- ◆ fusionsweise Uebernahme eines Vereins durch eine Genossenschaft,
- ◆ fusionsweise Uebernahme eines öffentlichrechtlichen Instituts durch eine Kapitalgesellschaft, eine Genossenschaft, einen Verein oder eine Stiftung,
- ◆ Umwandlung einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft,
- ◆ Umwandlung eines Vereins in eine Genossenschaft,
- ◆ Umwandlung eines öffentlichrechtlichen Instituts in eine Kapitalgesellschaft, eine Genossenschaft, einen Verein oder eine Stiftung.

Ein weiteres Anliegen betrifft eine Aenderung bei der *Umsatzabgabe*. Befindet sich unter den von einer Umstrukturierung erfassten Unternehmen ein Effektenhändler im Sinn von Art. 13 Abs. 3 StG, so kann die ESTV nach der vom Bundesgericht geschützten Praxis zur Erhebung der Umsatzabgabe schreiten, sofern im Zuge der Umstrukturierung Eigentum an Wertpapieren übergeht und überdies Schulden gegenüber Dritten übernommen werden. Das für die Berechnung der Umsatzabgabe massgebende Entgelt besteht in diesen Fällen in dem Anteil an den übernommenen Verpflichtungen, welcher dem Verhältnis des Werts der übertragenen

Wertpapiere zum Total der übernommenen Aktiven entspricht²². Die Arbeitsgruppe schlägt vor, diese Steuer, deren Ertrag nicht bedeutend sein dürfte, abzuschaffen; denn die mit einer Umstrukturierung verbundene Uebertragung von Vermögenswerten beruht nicht auf einem Veräusserungsgeschäft und kann mit Rücksicht auf die im VE FusG vorgesehene Universalsukzession schwerlich als eine (echte) Handänderung bezeichnet werden.

26 Grundstückgewinnsteuern

Der *Bund* kennt für Grundstückgewinne keine Sondersteuer. Der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer des Bundes unterliegen nur die gewerbsmässig oder in geschäftlichen Betrieben erzielten Grundstückgewinne. Diese Gewinne werden mit den übrigen Einkünften zusammen veranlagt und besteuert.

Das *StHG* sieht für die Erfassung der Grundstückgewinne durch die *Kantone* ein *dualistisches System* vor, nämlich

- ◆ für Gewinne auf Liegenschaften des *Privatvermögens* (inkl. land- und forstwirtschaftliche Grundstücke) eine objektivierte Spezialsteuer (Art. 12 StHG) und
- ◆ für Gewinne auf Liegenschaften des *Geschäftsvermögens* die (ordentliche) Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 24 Abs. 1 StHG). Von der Besteuerung stiller Reserven ist abzusehen:
 - a) bei der Einkommenssteuer auf den Einkünften der Selbständigerwerbenden, wenn die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht, keine buchmässige Aufwertung stattfindet und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 8 Abs. 1 StHG): (a) bei Umwandlung in eine andere Personenunternehmung oder in eine juristische Person (Auflage: unveränderte Weiterführung des Geschäftsbetriebs, grundsätzlich gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse), (b) bei Unternehmenszusammenschluss durch Uebertragung aller Aktiven und Passiven auf eine andere Personenunternehmung oder auf eine juristische Person, (c) bei Aufteilung einer Personenunternehmung durch

²² Bundesgericht in ASA 52 374; vgl. ferner das Merkblatt S-02.134 der ESTV vom April 1993 betreffend Umsatzabgabe bei Fusionen, fusionsähnlichen Tatbeständen, Umwandlungen und Aufspaltungen (publiziert in Stockar/Hochreutener, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Nr. 9 zu Art. 14 Abs. 1 Bst. b StG).

Uebertragung von in sich geschlossenen Betriebsteilen auf andere Personenunternehmungen oder auf juristische Personen (Auflage: unveränderte Weiterführung der übernommenen Geschäftsbetriebe);

- b) bei der Gewinnsteuer der juristischen Personen, wenn die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht, keine Aufwertungen stattfinden und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 24 Abs. 3 StHG):
- (a) bei Umwandlung in einer andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Auflage: unveränderte Weiterführung des Geschäftsbetriebs, grundsätzlich gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse), (b) Unternehmungszusammenschluss durch Uebertragung aller Aktiven und Passiven auf eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Fusion nach Art. 748-750 OR oder Geschäftsübernahme nach Art. 181 OR), (c) Aufteilung einer Unternehmung durch Uebertragung in sich geschlossener Betriebsteile auf andere Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften (Auflage: unveränderte Weiterführung der übernommenen Betriebe).

Das StHG gestattet aber auch die Anwendung eines *monistischen Systems*, wonach sämtliche Gewinne (auch Gewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens) einer Spezialsteuer unterworfen werden. Diese Lösung bedingt, dass der betreffende Kanton

- ◆ die Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer ausnimmt oder
- ◆ die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer anrechnet (Art. 12 Abs. 4 StHG). In beiden Fällen gilt gemäss Art. 12 Abs. 4 StHG:
 - a) die in den Art. 8 Abs. 3 StHG genannten Umstrukturierungstatbestände sowie die Umwandlung von juristischen Personen in Personenunternehmungen sind bei der Grundstückgewinnsteuer als steueraufschiebende Veräusserung zu behandeln;
 - b) die Ueberführung eines Grundstücks vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen darf nicht einer Veräusserung gleichgestellt werden.

Hieraus könnte gefolgert werden, dass die in Art. 24 Abs. 3 StHG genannten Umstrukturierungen juristischer Personen im monistischen System nicht zu den "steueraufschiebenden Veräusserungen" zu zählen sind. Konsultiert man indessen die Botschaft

zum StHG, so drängt sich der Schluss auf, dass es sich bei der Verweisung auf Art. 24 Abs. 4 (statt Abs. 3) in Art. 12 Abs. 4 StHG um ein offensichtliches Versehen handelt²³. Dieses Versehen sollte aus der Sicht der Arbeitsgruppe berichtigt werden.

Das weitere Anliegen der Arbeitsgruppe zielt darauf, dass die zur Aenderung vorgeschlagenen Umstrukturierungsvorschriften des StHG auch für die Grundstückgewinnsteuern gelten, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob diese gestützt auf ein dualistisches oder monistisches Konzept erhoben werden. Während im dualistischen System - in welchem auf die steuerlich massgebenden Buchwerte abgestellt werden kann - die steuerneutrale Abwicklung einer Umstrukturierung für stille Reserven auf Liegenschaften keine besonderen Probleme aufwirft, präsentiert sich die Sachlage im monistischen System etwas anders. Der Umstrukturierungsvorgang führt in der Regel zu einer zivilrechtlichen Handänderung am übertragenen Grundstück, was an sich bei der Objektsteuer bereits den Steuertatbestand erfüllt. Die Buchwerte sind im monistischen System grundsätzlich irrelevant. Die Privilegierung der Umstrukturierung setzt daher voraus, dass für die Grundstückgewinnsteuer ein besonderer Steueraufschubtatbestand geschaffen wird. Die steuerauslösende Handänderung ist folglich als solche zu ignorieren. Wohl wird damit ein unternehmensbezogenes, subjektives Element bei einer Objektsteuer berücksichtigt. Dies ist aber bereits aufgrund der Bestimmungen des StHG unumgänglich und sachlich begründet. Nach den Vorschlägen der Arbeitsgruppe soll, wie bereits erwähnt, insbesondere die im VE FusG vorgesehene Fusion und Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen auch bei den Grundstückgewinnsteuern keine Steuerfolgen auslösen.

27 Handänderungssteuern

Die Arbeitsgruppe würde es begrüßen, wenn die Kantone beim Vorliegen einer für die direkten Steuern geltenden Steuerneutralität (bzw. eines Steueraufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer) jeweils auch von der Erhebung der Handänderungssteuern absehen würden. Die Kantone sollten

²³ F. Zuppinger in ASA 61 320 (Fussnote 51); Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 84.

nicht die im VE FusG vorgesehenen Umstrukturierungsmöglichkeiten durch Erhebung von Handänderungssteuern erschweren oder gar verunmöglichen.

Nach den von der Informationsstelle für Steuerfragen per 1.1.1994 durchgeführten Erhebungen werden in allen Kantonen (auf Kantons- und/oder Gemeindeebene) Handänderungssteuern erhoben. Der Bund erhebt (in Uebereinstimmung mit Art. 41^{bis} Abs. 1 Bst. a BV) keine Handänderungssteuern. In den Kantonen GL und SH weisen die Handänderungssteuern den Charakter von (Grundbuch-)Gebühren auf. In den übrigen Kantonen wird die Handänderungssteuer teils als echte Steuer, teils als Gemengsteuer (d.h. in Verbindung mit einer Grundbuchgebühr) erhoben.

Die Handänderungssteuer ist eine generelle Kapitalverkehrssteuer, die an den entgeltlichen (in einigen Kantonen auch an den unentgeltlichen) Uebergang von Eigentum an Grundstücken anknüpft. Gegenstand der Steuer ist die Handänderung als solche und nicht (wie bei der Grundstückgewinnsteuer) der dabei realisierte Gewinn. In einigen Kantonen/Gemeinden werden neben zivilrechtlichen Eigentumsübertragungen auch wirtschaftliche Handänderungen erfasst (insbes. die Uebertragung der Aktien von Immobiliengesellschaften).

Die Handänderungssteuer wird primär auf dem Kaufpreis, subsidiär auf dem Verkehrswert (oder amtlichen Wert) des Grundstücks erhoben. Die Steuer ist in der Regel proportional und beträgt in den meisten Kantonen/Gemeinden 1 - 3 % des Kaufpreises (oder des Verkehrswerts oder amtlichen Werts).

Für Handänderungen zufolge Umwandlung, Zusammenschluss oder Teilung von Unternehmen sehen die Gesetze mehrerer Kantone eine Steuerbefreiung vor (ZH, BE, LU, SZ, SG, TG, NE, sowie teilweise auch BS).

Zur Kompetenz des Bundes zur Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden besagt Art. 42quinquies Abs. 1 BV:

Der Bund sorgt in Zusammenarbeit mit den Kantonen für die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden.

In der Botschaft vom 24. März 1976 hat der Bundesrat zum Gegenstand der Steuerharmonisierung u.a. ausgeführt:

Wie das Vernehmlassungsverfahren über die Steuerharmonisierung gezeigt hat, besteht ein weitgehender Konsens darüber, dass die Bundeskompetenz sich auf die Harmonisierung der direkten Steuern zu beschränken habe, wobei unter diesem Begriff die Steuern auf dem Einkommen und Vermögen der natürlichen Personen sowie auf dem Gewinn (Reinertrag) und Vermögen der juristischen Personen verstanden werden. Das Nebeneinander von 25 kantonalen Steuerordnungen ruft hier in besonderem Mass einer einheitlichen Regelung. Demgegenüber kommt beispielsweise den Erbschafts- und Schenkungssteuern eine eher untergeordnete Bedeutung zu, sodass sich hier eine Harmonisierung mittels Bundesrechts nicht aufdrängt. Die Harmonisierung dieser - vom Bund nicht erhobenen - Steuerarten kann dem interkantonalen Konkordat vorbehalten bleiben²⁴.

Die Auslegung der Bundesverfassung ergibt, dass der Bund eine Harmonisierung der Handänderungssteuern nicht anordnen kann; denn die Handänderungssteuern sind nach herrschender Meinung zu den *indirekten Steuern* zu zählen²⁵. Die Arbeitsgruppe sieht sich daher ausserstande, für diesen Bereich Änderungen des StHG vorzuschlagen. Ihr Anliegen besteht deshalb darin, dass die Adressaten dieses Berichts den Kantonen den Wunsch übermitteln, sie möchten die im StHG geregelten Umstrukturierungen auch für die Handänderungssteuern als Steueraufschubstatbestände behandeln und entsprechend von der Erhebung der Handänderungssteuern absehen, soweit es sich bei diesen Steuern nicht um echte Gebühren handelt.

28 Änderung der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)

Die Arbeitsgruppe hat sich auch mit Fragen der Mehrwertsteuer befasst, weil die mit der Umstrukturierung von Unternehmen einhergehenden Veräusserungen oder Entnahmen von Vermögensobjekten (sowie die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen) aus der Sicht der geltenden Verordnung vom 22. Juni

²⁴ Bundesblatt 1976 I 1384, insbes. S. 1479.

²⁵ Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 179 ff.

1994 über die Mehrwertsteuer zu den steuerbaren Umsätzen gezahlt werden, welche entweder als Lieferungen oder Dienstleistungen oder gegebenenfalls als Eigenverbrauch steuerbar sind. Allerdings kann die Steuerpflicht bei Umstrukturierungen nach Massgabe von Art. 5 Abs. 5 und Art. 6 Abs. 3 MWSTV durch Meldung der steuerbaren Lieferung erfüllt werden.

Weitere Fragen im Bereich der Mehrwertsteuer stellen sich dann, wenn eine Umstrukturierung mit einer *Nutzungsänderung* verbunden ist²⁶. Die Arbeitsgruppe begrüsst in diesem Zusammenhang die am 18. September 1995 verabschiedete Aenderung von Art. 26 Abs. 3 MWSTV, wonach die Eigenverbrauchssteuer bei unbeweglichen Gegenständen höchstens vom Wert der Aufwendungen berechnet wird, der seinerzeit zum Vorsteuerabzug berechnete. Die Arbeitsgruppe begrüsst ferner die von der WAK-N vorgeschlagene Ergänzung der zitierten Bestimmung, wonach die Eigenverbrauchssteuer ihre Obergrenze in dem auf dem Objekt erfolgten Vorsteuerabzug finden soll.

Ein weiteres Thema bildet die *spätere Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug oder die Einlageentsteuerung*, wenn ein zuvor für eine von der Steuer ausgenommene Tätigkeit verwendeter Gegenstand im Anschluss an eine Umstrukturierung neu für eine steuerbare Tätigkeit verwendet wird. Nach dem geltenden Art. 33 MWSTV ist der (nachträgliche) Vorsteuerabzug nur möglich, wenn der Gegenstand zuvor nicht in Gebrauch genommen wurde. Die Arbeitsgruppe begrüsst daher die von der WAK-N im MWSTG-Vernehmlassungsentwurf vorgeschlagene Revision der vorerwähnten Bestimmung.

Der Vorschlag der Arbeitsgruppe zur Aenderung der Mehrwertsteuerverordnung (und des Entwurfs für ein Mehrwertsteuergesetz) betrifft Art. 5 Abs. 5. Die geltende Fassung lässt das Meldeverfahren bloss zu, wenn ein *Gesamtvermögen oder ein Teilvermögen* im Zuge einer Umstrukturierung auf einen andern Steuerpflichtigen übertragen wird. Die Arbeitsgruppe hält dafür, dass auf diese Einschränkung verzichtet werden sollte und schlägt deshalb vor, das Meldeverfahren für alle Fälle vorzusehen, in welchen bei einer Umstrukturierung *Gegenstände* auf einen andern

²⁶ Beispiel: Die einer Bank gehörende Liegenschaft wird im Anschluss an die Fusion mit einer anderen Bank nicht mehr für den Bankbetrieb genutzt, sondern an einen Dritten vermietet.

Steuerpflichtigen übertragen oder diesem *Dienstleistungen* erbracht werden. Gleichzeitig schlägt die Arbeitsgruppe vor, Art. 5 Abs. 5 MWSTV (und entsprechend auch die gleichlautende Bestimmung von Art. 5 Abs. 5 des Entwurfs für ein Mehrwertsteuergesetz) in dem Sinn redaktionell zu verbessern, dass an Stelle der Uebertragung im Rahmen einer *Gründung, einer Umstrukturierung oder eines Unternehmenszusammenschlusses* von der Uebertragung im Rahmen einer *Umstrukturierung wie einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung* gesprochen wird.

3 Realisationsprobleme bei der Veräußerung von Beteiligungen

Die bisherige herrschende Lehre verlangt sowohl für die *Uebernahme einer Personenunternehmung durch eine Kapitalgesellschaft* als auch für die *Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft*, dass die *Beteiligungsverhältnisse während einer (Sperr-)Frist von fünf Jahren grundsätzlich gleich bleiben*. Damit soll die faktische Geschäftsaufgabe von der Weiterführung abgegrenzt werden; denn es ist zu entscheiden, ob es sich aus der Sicht des bisherigen Personenunternehmens um eine bloße Aenderung der Rechtsstruktur mit Weiterführung des Unternehmens oder um eine Geschäftsaufgabe bzw. Geschäftsveräußerung handelt, welche formal in der Gestalt eines Zusammenschlusses oder einer Umwandlung daherkommt. Ein Vorgang, der wirtschaftlich aus dem Blickwinkel der bisherigen Rechtsträger einem Unternehmensverkauf bzw. einer Liquidation gleichkommt, stellt keine steuerneutrale Umstrukturierung dar²⁷. Aus der Erwägung, dass eine *unentgeltliche Uebertragung* der im Zuge einer Umstrukturierung erworbenen Beteiligungsrechte (z.B. zufolge Erbgang oder Schenkung) nicht mit einer Realisation von Einkommen verbunden ist, beabsichtigte die Arbeitsgruppe anfänglich, die sog. Sperrfrist so zu formulieren, dass innert fünf Jahren *keine Realisation in Form einer Veräußerung von Beteiligungsrechten* stattfinden darf; gleichzeitig wollte die Arbeitsgruppe in diesem Zusammenhang klarstellen, dass die übertragenen stillen Reserven im *Nachsteuerverfahren* zu erfassen sind, soweit die Voraussetzungen für den Besteuerungsaufschub innerhalb eines Zeitraumes von fünf Jahren nach der Strukturanpassung entfallen und die von der Umstrukturierung betroffenen Steuerjahre bereits rechtskräftig veranlagt sind²⁸.

Aus den folgenden Erwägungen gelangte die Arbeitsgruppe in der Folge dazu, eine andere Formulierung vorzuschlagen: Die Notwendigkeit einer fünfjährigen Sperrfrist ergibt sich daraus, dass

²⁷ Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 73 f. und 82.

²⁸ Mit dem harmonisierten Bundessteuerrecht hat sich der Gesetzgeber bei der Behandlung der Umstrukturierung mit nachträglichem Wegfall der Voraussetzungen vom Steuerumgehungs-konzept gelöst. Ein nachträglicher Wegfall zeitraumbezogener Voraussetzungen wirkt sich daher so aus, wie wenn sie von Anbeginn an gefehlt hätten. Entsprechend hat die Besteuerung der stillen Reserven *ex tunc*, d.h. rückwirkend auf den Zeitpunkt der Umstrukturierung, zu erfolgen, ohne dass der Nachweis einer Steuerumgehung erbracht werden muss (Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 77 f.).

der Unternehmer den *Tatbeweis* erbringt, dass keine Geschäftsaufgabe bzw. Geschäftsveräusserung vorliegt. In diesem Sinne ist eine die Veräusserung von Beteiligungsrechten untersagende Sperrfrist nicht eine echte Bedingung der Steuerneutralität, sondern eine "over-inclusive-Norm", welche mehr regelt und mehr einengt, als sie eigentlich müsste. Ein weiterer Aspekt ist die Durchsetzbarkeit der Sperrfrist: Die Einhaltung dieser Auflage lässt sich nämlich z.B. im Falle der (vertikalen) Spaltung einer Publikumsgesellschaft kaum kontrollieren. Die Arbeitsgruppe schlägt daher eine Lösung vor, welche auf dem Konzept der *Umkehr der Beweislast* fusst. Werden in den der Uebernahme eines Personenunternehmens durch eine Kapitalgesellschaft nachfolgenden fünf Jahren wesentliche Beteiligungen veräussert, so sollen die übertragenen Reserven demgemäss nachbesteuert werden, falls der Veräusserer nicht nachweisen kann, dass die Umstrukturierung zum Zwecke der Weiterführung des Unternehmens (und nicht zum Zweck der Geschäftsveräusserung) durchgeführt wurde.

Was den Vorschlag zur Aenderung des *Stempelgesetzes* angeht, wird auf die Ausführungen unter Ziffer 25 hievor verwiesen.

Auch im Bereich der *Emissionsabgabe* macht die Eidg. Steuerverwaltung die in Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG geregelte Privilegierung der Spaltung von Gesellschaften und Genossenschaften davon abhängig, dass innerhalb von fünf Jahren keine wesentliche Veränderung der Beteiligungsrechte stattfindet²⁹. Die Arbeitsgruppe schlägt vor, dass die Eidg. Steuerverwaltung ihre *Praxis* der für die direkten Steuern vorgesehenen Neuregelung *anpasst* und die Privilegierung bei der Emissionsabgabe folglich nur dann verweigert, wenn eine wesentliche Veränderung der Beteiligungsverhältnisse auf eine *Veräusserung* von Beteiligungen zurückzuführen ist.

²⁹ vgl. Bundesgericht in ASA 53 277 und 61 825.

4 Vorschläge der Arbeitsgruppe betreffend Fusionen und fusionsähnliche Zusammenschlüsse³⁰

41 Fusion von Personenunternehmungen

Nach dem harmonisierten Bundessteuerrecht können die im VE FusG vorgesehenen Fusionsformen, insbesondere

- ◆ die Fusion von zwei Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften,
- ◆ die Uebernahme einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft durch eine Kapitalgesellschaft

steuerneutral durchgeführt werden, sofern sämtliche Aktiven und Passiven zu den bisher für die Einkommenssteuerpflicht massgeblichen Werten übertragen werden. Dies ergibt sich aus Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG sowie aus Art. 8 Abs. 3 Bst. b StHG.

Wesensmerkmal der Fusion ist, dass die Inhaber des übernommenen Unternehmens mit Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten der übernehmenden Kapitalgesellschaft abgefunden werden. Die *Veräusserung* des Vermögens einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft ist deshalb auch nach der von der Arbeitsgruppe vorgeschlagenen Aenderung der Art. 19 DBG und 8 StHG nicht zu den steuerneutralen Umstrukturierungen zu zählen. Um dies ausdrücklich klarzustellen, schlägt die Arbeitsgruppe eine Formulierung vor, wonach die *Gegenleistung der übernehmenden juristischen Person bei allen Umstrukturierungen im wesentlichen*³¹ *in der Gewährung von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten bestehen muss*^{32 33}.

42 Fusion von juristischen Personen

Bei der Lektüre des geltenden Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG sowie der analogen Vorschrift von Art. 24 Abs. 3 Bst. b StHG fällt

³⁰ Unter fusionsähnlichen Zusammenschlüssen versteht die Arbeitsgruppe diejenigen Vorgänge, bei denen im typischen Fall eine bestehende Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit einer Kapitalerhöhung oder mit der Verwertung von Vorratsaktien eine massgebliche Beteiligung an einer anderen Gesellschaft erwirbt. Als Beispiel kann die Uebernahme der Schweizerischen Volksbank erwähnt werden, bei der die Aktionäre der Volksbank gegen Hingabe ihrer Volksbank-Aktien neue Aktien der CS Holding erhielten.

³¹ Die Formulierung "im wesentlichen" berücksichtigt u.a. die in Art. 7 Abs. 2 VE FusG vorgesehene Möglichkeit des Ausgleichs des Umtauschverhältnisses.

³² Eine Ausnahme von diesem Grundsatz schlägt die Arbeitsgruppe nur für die Uebertragung von Beteiligungen oder Betrieben im innerschweizerischen Konzernverhältnis vor (vgl. Ziff. 45 dieses Berichts).

³³ Der hier verwendete Ausdruck "Beteiligungsrechte" entspricht dem im zivilrechtlichen Vorentwurf verwendeten Begriff der Anteilsrechte.

vorweg auf, dass die erwähnten Vorschriften zwar in dem Teil des Gesetzes figurieren, in dem die Gewinnsteuerpflicht sämtlicher juristischer Personen geregelt wird. Die Steuerneutralität der Fusion wird jedoch eingeschränkt auf die Uebertragung aller Aktiven und Passiven "auf einer andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft". Die Uebernahme z.B. einer öffentlichrechtlichen Anstalt durch eine Kapitalgesellschaft ist im geltenden Recht mithin nicht explizit geregelt. Die Arbeitsgruppe schlägt vor, die Uebertragung aller Aktiven und Passiven *auf andere juristische Personen* generell zu den steuerneutralen Umstrukturierungen zu zählen, damit auch für die folgenden, im VE FusG vorgesehenen Fusionen ein Steueraufschub gewährt werden kann:

- ◆ Uebernahme eines Vereins durch eine Genossenschaft,
- ◆ Fusion von zwei Vereinen,
- ◆ Fusion von zwei Stiftungen,
- ◆ Fusion von zwei Personalfürsorgeeinrichtungen,
- ◆ Uebernahme eines öffentlichrechtlichen Instituts (z.B. einer Anstalt) durch einen Verein, eine Stiftung, eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft.

Nicht zu den steuerbegünstigten Fusionen zählt demgegenüber die in den Artikeln 751 und 915 OR geregelte *Uebernahme des Vermögens einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft durch den Bund, einen Kanton oder eine Gemeinde*; denn diese Gemeinwesen sind von den direkten Steuern befreit, sodass die Voraussetzung des Weiterbestehens der Steuerpflicht in der Schweiz nicht erfüllt ist.

43 Behandlung von Fusionsgewinnen und von Fusionsverlusten

Wenn eine *Muttergesellschaft* die von ihr beherrschte *Tochtergesellschaft* fusionsweise absorbiert, so kann der Zusammenschluss - je nach dem Wert, zu dem die Beteiligung in der Bilanz der Muttergesellschaft figurierte - bei der übernehmenden Muttergesellschaft zu einem buchmässigen Verlust oder zu einem buchmässigen Gewinn führen. Liegt der Buchwert der übernommenen Aktiven und Passiven per Saldo unter dem Buchwert der Beteiligung, so resultiert eine negative Uebernahmedifferenz (sog. Fusionsverlust)³⁴. Im umgekehrten

³⁴ vgl. dazu und zum folgenden Ernst Käznig, Unternehmenskonzentrationen, Bern 1971, S. 83 ff.

Fall liegt eine positive Differenz (sog. Fusionsgewinn) vor. Die Gründe für das Auftreten dieser Differenzen können indessen verschiedenartig sein. Trotz buchmässigem Fusionsverlust liegt wirtschaftlich keine Verlustrealisation vor, wenn mindestens im Ausmass der Buchwertdifferenz stille Reserven der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft übergehen (unechter Fusionsverlust). Sind indessen keine oder zuwenig stille Reserven vorhanden, so war die Beteiligung bereits vor der Fusion überbewertet und hätte wertberichtigt werden müssen, was nunmehr (aufwandwirksam) nachzuholen ist. Auch der Fusionsgewinn kann von verschiedenen Ursachen herrühren. So kann er seinen Grund darin haben, dass sich früher auf der Beteiligung vorgenommene Abschreibungen als übersetzt erweisen oder durch einen späteren Wertzuwachs wieder kompensiert werden. Damit zusammenhängend oder nicht, kann er auch aus thesaurierten Gewinnen herrühren, die als offene Reserven im Zuge der Fusion übertragen werden. Die Arbeitsgruppe ist zum Schluss gekommen, dass sowohl Fusionsgewinn als auch Fusionsverlust grundsätzlich buchmässige Uebernahmedifferenzen sind, die lediglich die Bilanz der übernehmenden Muttergesellschaft und an sich nicht die Erfolgsrechnung betreffen³⁵. Eine erfolgswirksame Buchung ist lediglich dann gerechtfertigt, wenn sie durch besondere Ursachen der Uebernahmedifferenz begründet ist.

Zum Fall des *Fusionsverlustes* bestimmt Art. 61 Abs. 3 DBG zu Recht, dass ein Buchverlust auf der Beteiligung steuerlich nicht abgezogen werden kann. Die Arbeitsgruppe schlägt mit Blick auf den unechten Fusionsverlust vor, die zitierte Vorschrift in dem Sinn zu ergänzen, dass der Buchverlust nicht abgezogen werden kann, soweit er nicht auf echte Wertverluste zurückzuführen ist.

Was den *Fusionsgewinn* angeht, bestimmt Art. 61 Abs. 3 DBG, dass der entsprechende Buchgewinn zu besteuern ist. Die Arbeitsgruppe erblickt darin eine sachfremde Regelung. Beim Fusionsgewinn handelt es sich wie ausgeführt grundsätzlich bloss um eine in der Bilanz ausgewiesene Grösse, während für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns vom Saldo der Erfolgsrechnung auszugehen ist (Art. 58 Abs. 3 DBG). Auf der andern Seite kann der Fusionsgewinn wie erwähnt darauf zurückzuführen sein, dass die übernehmende Muttergesellschaft zu Lasten der

³⁵ zum Teil anderer Meinung Känzig, aaO, S. 86.

Erfolgsrechnung Abschreibungen auf der Beteiligung vornahm, die mit der Fusion nachträglich wieder eingebracht werden. Die Arbeitsgruppe schlägt deshalb vor, Art. 61 Abs. 3 DBG in dem Sinn zu ändern, dass ein allfälliger Buchgewinn auf der Beteiligung - ohne Gewährung des Beteiligungsabzugs - insoweit besteuert wird, als auf der Beteiligung Abschreibungen steuerwirksam vorgenommen wurden.

44 Besteuerung der Aktionäre

441 *Natürliche Personen mit Geschäftsvermögen und juristische Personen*

Sowohl bei der Fusion als auch beim fusionsähnlichen Zusammenschluss geben die Inhaber der Beteiligungsrechte ihre Beteiligungspapiere hin, um als Gegenleistung Beteiligungspapiere der übernehmenden juristischen Person zu erhalten. Damit stellt sich die Frage, ob ein allfälliger Mehrwert als steuerbarer Gewinn zu erfassen ist. Da der *Beteiligungstausch* eine zwangsläufige Folge der Umstrukturierung darstellt, wird in der Steuerpraxis die Steuerneutralität des Beteiligungstausches in der Regel anerkannt, sofern die Umstrukturierung auf der Gesellschaftsebene steuerneutral zugelassen wird³⁶. Die Arbeitsgruppe schlägt vor, diesen auch für die Spaltung und die Umwandlung gültigen Grundsatz in Art. 19 Abs. 1 Bst. c und Art. 61 Abs. 1 Bst. c DBG sowie in Art. 8 Abs. 3 Bst. c und Art. 24 Abs. 3 Bst. c StHG explizit festzuschreiben.

442 *Nennwerterhöhungen und Ausgleichszahlungen*

Ein unterschiedliches Wertverhältnis kann es bei einer Fusion notwendig machen, dass die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft mit einen höheren Nennwert aufweisenden Aktien der übernehmenden Gesellschaft abgefunden werden oder dass ihnen ein Spitzenausgleich vergütet wird (vgl. Art. 7 Abs. 2 VE FusG)^{37 38}. In beiden Fällen wird nach der geltenden Gesetzgebung und Praxis die Verrechnungssteuer erhoben, damit der entsprechende Betrag beim privaten Aktionär als Einkommen erfasst werden kann. Damit Umstrukturierungen nicht an diesem steuerlichen Hindernis scheitern, schlägt die Arbeitsgruppe vor, solche Nennwertgewinne und Ausgleichszahlungen sowohl von den Einkommenssteuern als auch von der Verrechnungssteuer auszunehmen (vgl. die Vorschläge der Arbeitsgruppe betreffend

³⁶ Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 59; M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 364.

³⁷ vgl. dazu das Beispiel in der Beilage 1 (Auszug aus: P. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich 1996, S. 186 ff.); ferner C. Stockar, Uebersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 1993, Fallbeispiel 31.

³⁸ Gemäss Art. 91 VE FusG kann eine Ausgleichszahlung auch vom Gericht festgesetzt werden, wenn bei einer Umstrukturierung die Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte nicht angemessen gewahrt sind.

Art. 20 Abs. 3 DBG, Art. 7 Abs. 5 StHG und Art. 5 Abs. 1 Bst. f VStG im Anhang zu diesem Bericht). Die Arbeitsgruppe geht bei diesem Vorschlag davon aus, dass sich bei einer Fusion von Schwestergesellschaften weder Nennwerterhöhungen noch Ausgleichszahlungen aufdrängen. Die vorgeschlagene, vom sonst geltenden Nennwertprinzip abweichende Gesetzesänderung lässt sich dadurch rechtfertigen, dass - je nach dem Wert der Beteiligungsrechte - in der Praxis auch der umgekehrte Fall vorkommt, in dem die Aktionäre der übernommenen Gesellschaft gegen Hingabe von Aktien mit einem Nennwert von z.B. 100 Franken von der übernehmenden Gesellschaft mit Aktien abgefunden werden, welche einen tieferen Nennwert aufweisen. In solchen Fällen profitiert der Fiskus davon, dass ein Teil des Kapitals der übernommenen Gesellschaft in (offene) Reserven der übernehmenden Gesellschaft transformiert wird.

443 Gewährung einer Abfindung anstelle von Beteiligungsrechten

Nach Art. 8 Abs. 1 VE FusG kann der Fusionsvertrag vorsehen, dass den Anteilsinhabern oder Mitglieder des übernommenen Unternehmens *wahlweise* anstelle von Anteilen oder Mitgliedschaftsrechten eine *Abfindung* angeboten wird. Gemäss Art. 8 Abs. 2 VE FusG kann der Fusionsvertrag auch vorsehen, dass nur eine Abfindung ausgerichtet wird.

In der Arbeitsgruppe wurde angeregt, für solche Abfindungen die Befreiung von der Verrechnungssteuer und von der Einkommenssteuer einzuführen.

Aus steuerlicher Sicht sind die erwähnten Abfindungen insofern problematisch, als sie (soweit sie die Aktiennennwerte übersteigen) nicht nur eine Kapitalreduktion, sondern auch eine Schmälerung von offenen Reserven bewirken, deren Ausschüttung im Normalfall die Verrechnungssteuer- und die Einkommenssteuerpflicht auslöst.

Für eine Befreiung der Abfindungen mag das Argument sprechen, dass der Aktionär der übernommenen Gesellschaft einen steuerfreien Kapitalgewinn erzielen würde, wenn er die ihm gehörenden Beteiligungsrechte nicht der übernehmenden Gesellschaft, sondern einem Dritten verkaufen würde.

Gegen die Befreiung der Abfindungen spricht jedoch, dass die Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft im Verhältnis zu den Aktionären der übernommenen Gesellschaft nicht in der Hingabe von Beteiligungsrechten besteht. Dieser Umstand lässt eine Befreiung der Abfindungen gemäss Art. 8 VE FusG nicht zu.

45 Uebertragung von Beteiligungen oder Betrieben im innerschweizerischen Konzernverhältnis

Wirtschaftlich sinnvolle Motive können dazu führen, dass ein Konzern seine Struktur ändert, indem er die zum Konzern gehörenden Beteiligungen beispielsweise nach Branchen und nicht mehr nach bestimmten Regionen zusammenfasst. Solche Strukturanpassungen, welche die Vielfalt der Umstrukturierungssachverhalte widerspiegeln, sind durch die Uebertragung von Beteiligungen oder von Betrieben charakterisiert und lassen sich kaum unter die geltenden Vorschriften des DBG und des StHG subsumieren³⁹, weshalb es die Arbeitsgruppe als wünschenswert erachtet, die Steuerneutralität solcher Vorgänge im DBG (Art. 61 Abs. 2) und im StHG (Art. 24 Abs. 3^{ter}) klar zu verankern. Für die Definition des Konzerns stützt sich der Gesetzesentwurf der Arbeitsgruppe auf Art. 663e Abs. 1 OR. Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass der *grenzüberschreitende Austausch von Beteiligungen* nicht unter die von der Arbeitsgruppe vorgeschlagene neue Bestimmung fällt. Zur Umsetzung des in der *Motion Cottier* formulierten Begehrens bedürfte es anderer Massnahmen, von denen unter Ziffer 74 hienach die Rede sein soll.

³⁹ vgl. das Beispiel in der Beilage 2.

5 Vorschläge der Arbeitsgruppe betreffend Spaltungen

51 Einleitung

Das harmonisierte Bundessteuerrecht regelt sowohl die Spaltung von Personenunternehmungen als auch die Spaltung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Der VE FusG dagegen sieht die Spaltung (in Art. 40) nur für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie (im Zusammenhang mit solchen Spaltungen) für Personalvorsorgeeinrichtungen vor. Art. 41 VE FusG bestimmt ferner, dass die Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft oder Genossenschaft Anteilsinhaber oder Mitglieder des übernehmenden Rechtsträgers werden, sodass sich der Kreis der Mitglieder oder Anteilsinhaber im typischen Fall nicht verändert ⁴⁰.

52 Spaltung von Personenunternehmungen

Nach den gleichlautenden Vorschriften von Art. 19 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 8 Abs. 3 Bst. c StHG setzt die Steuerneutralität der Spaltung von Personenunternehmungen u.a. voraus, dass *"in sich geschlossene Betriebsteile"* übertragen werden und dass *"die übernommenen Geschäftsbetriebe unverändert weitergeführt werden"*. Diese Umschreibungen vermögen aus den folgenden Gründen nicht zu befriedigen:

- ◆ Zum einen besteht wenig Klarheit darüber, was man unter einem "in sich geschlossenen Betriebsteil" zu verstehen hat. In Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Bereich der Emissionsabgabe ⁴¹ schlägt die Arbeitsgruppe vor, die Steuerneutralität der Spaltung zu bejahen, *wenn selbständige Betriebe oder Betriebsteile übertragen werden*.
- ◆ Zum andern scheint die gesetzliche Auflage der "unveränderten Weiterführung der übernommenen Geschäftsbetriebe" insofern sachfremd, als die modifizierte Weiterführung eines Geschäftsbetriebs im Falle einer Umstrukturierung wesentlich sinnvoller erscheinen kann als

⁴⁰ Die Alternative einer Abfindung ist in Art. 39 Bst. c VE FusG nur für den Fall der Ausgliederung vorgesehen.

⁴¹ Danach verlangt die Praxis der ESTV für die Anerkennung einer Spaltung zu Recht, dass eine Teilung in zwei oder mehrere selbständige Betriebe vorliegt, welche als solche weitergeführt werden können (ASA 53 438).

eine unveränderte Weiterführung⁴². Die Arbeitsgruppe schlägt daher vor, sich mit der Auflage der *Weiterführung der betrieblichen Tätigkeit* zu begnügen.

Werden im Zuge einer Spaltung Betriebe oder Betriebsteile von Personenunternehmungen auf Kapitalgesellschaften übergeführt, soll die unter Ziffer 3 dargestellte Neuregelung der *Sperrfrist* ebenfalls Anwendung finden.

53 Spaltung von juristischen Personen

Aus den im Zusammenhang mit der Fusion bereits genannten Gründen regt die Arbeitsgruppe an, die Möglichkeit der steuerneutralen Spaltung für alle juristischen Personen gesetzlich zu verankern. Damit soll insbesondere auch die in Art. 40 Abs. 3 VE FusG vorgesehene Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen ermöglicht werden, wobei hier daran zu erinnern ist, dass die Steuerneutralität auch die Grundstückgewinnsteuern einschließen soll.

Wie bei der Spaltung von Personenunternehmungen soll nach den Vorschlägen der Arbeitsgruppe auch bei der Spaltung von juristischen Personen das Kriterium der "in sich geschlossenen Geschäftsbetriebe" durch *selbständige Betriebe oder Betriebsteile* ersetzt werden.

In der steuerrechtlichen Literatur wird zumeist von der *horizontalen und von der vertikalen Spaltung* gesprochen. Bei der (als unproblematisch geltenden) *horizontalen Spaltung* geht es um den Tatbestand, dass eine bestehende Gesellschaften bestimmte Aktiven und Passiven, welche einen Betrieb darstellen, auf eine *Tochtergesellschaft* überträgt. Das Ziel der *vertikalen Spaltung* dagegen besteht darin, dass ein Betrieb auf eine *Schwester- oder Parallelgesellschaft* übergeführt wird.

Der VE FusG sieht neben den vorerwähnten Tatbeständen verschiedene Spaltungen vor, die sich in das überlieferte Denk-

⁴² Auch die Kommission Steuerharmonisierung vermag der Bedingung der unveränderten Weiterführung des Geschäftsbetriebs "einen tieferen Sinn nur schwer zu entnehmen" und hält dafür, dieses Erfordernis sollte nicht eng ausgelegt werden (Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 67).

schema des Steuerfachmannes nicht auf Anhieb einfügen lassen. Zu erwähnen sind in diesem Zusammenhang insbesondere:

- ◆ Die Aufspaltung durch Errichtung von Nachfolgegesellschaften, die mit der Auflösung der abspaltenden Gesellschaft verbunden ist, womit die Aktionäre der sich aufspaltenden Gesellschaft zu Aktionären der neu errichteten Gesellschaften werden (Aufspaltung im Sinn von Art. 39 Bst. a VE FusG);
- ◆ Die der horizontalen Spaltung vergleichbare Ausgliederung, bei der ein Betrieb auf eine andere Gesellschaft übergeführt wird und die abspaltende Gesellschaft als Gegenleistung Beteiligungsrechte der übernehmenden Gesellschaft erhält (Ausgliederung gemäss Art. 39 Bst. c VE FusG);
- ◆ Die mit der vertikalen Spaltung vergleichbare "*Spaltung zur Uebernahme*", bei der ein Betrieb auf eine andere Gesellschaft übergeführt wird und die Aktionäre der abspaltenden Gesellschaft mit Aktien der übernehmenden Gesellschaft abgefunden werden (Abspaltung im Sinn von Art. 39 Bst. b VE FusG).

Der Vorschlag der Arbeitsgruppe für die Revision von Art. 61 Abs. 1 DBG und von Art. 24 Abs. 3 StHG zielt darauf, dass auch die soeben erwähnten Spaltungsformen steuerneutral durchgeführt werden können. Dabei soll die Steuerneutralität nach dem Vorschlag der Arbeitsgruppe auch den Fall des *Joint Venture* einschliessen, in welchem zwei voneinander unabhängige Unternehmen je einen Betrieb in eine neu errichtete, von ihnen gemeinsam beherrschte Gesellschaft einbringen. Nicht zu den steuerbegünstigten Spaltungen gehört demgegenüber die unter Ziffer 41 bereits erwähnten *Veräusserungsgeschäfte*, bei der die Uebertragung eines Betriebs oder eines Betriebsteils nicht gegen Anteile der übernehmenden juristischen Person, sondern gegen Geld oder eine andere Vermögensleistung erfolgt.

54 Sperrfrist

Die geltenden Bestimmungen des DBG und des StHG äussern sich zur Frage der "gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse" nicht explizit, womit sich die Frage stellt, inwieweit eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse die Steuerneutralität der Spaltung einer juristischen Person (insbes. einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft) zu gefährden vermag. Die Arbeitsgruppe schliesst sich der Ansicht an, wonach es möglich ist, eine Aktien-

gesellschaft in der Weise aufzuteilen, dass mehrere bisherige Aktionäre je eine neue Gesellschaft mit einem Betrieb übernehmen und so das Gegenstück zu einem Zusammenschluss verwirklichen. Die Arbeitsgruppe teilt aber die Ansicht der Kommission Steuerharmonisierung, wonach die *Steuerneutralität der vertikalen Spaltung* (mit Einschluss der "Spaltung zur Uebernahme") davon abhängig gemacht werden muss, dass die Beteiligten im Anschluss an die Spaltung nicht zum Beteiligungsverkauf schreiten und dass die Beteiligungsrechte mithin während einer bestimmten Sperrfrist nicht veräussert werden sollten^{43 44}. Da es allerdings um die Abgrenzung der Unternehmensumstrukturierung im Hinblick auf die Weiterführung von der in die Form einer Umstrukturierung gekleideten Veräusserung geht, sind je nach Unternehmenstyp gewisse Unterschiede auszumachen. Die Abgrenzungsproblematik stellt sich hauptsächlich bei Unternehmen, deren Willensbildung durch den persönlichen Willen der Inhaber der Beteiligungsrechte stark und ausschliesslich geprägt werden kann, d.h. bei personenbezogenen Unternehmen. Wird jedoch der Umstrukturierungsentscheid im wesentlichen aus der Sicht der Unternehmung getroffen und bleiben den Inhabern der Beteiligungsrechte kaum Möglichkeiten, abweichende persönliche Interessen in der Generalversammlung durchzusetzen, tritt auch die Gefahr der verkappten Unternehmens- oder Betriebsveräusserung (die immer aus der Sicht der Beteiligten zu beurteilen ist) in den Hintergrund. Diesen sachlichen Unterschieden vermag die Neuregelung der Sperrfrist besser Rechnung zu tragen. Für die Neuregelung der Sperrfrist verweist die Arbeitsgruppe auf die Ausführungen unter Ziffer 3 des vorliegenden Berichts.

Die Arbeitsgruppe hat in diesem Zusammenhang festgestellt, dass der Gesetzgeber auf Sperrfristen weitgehend verzichten

⁴³ Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 89; ebenso M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 707.

⁴⁴ vgl. hiezu auch Bundesgericht in ASA 53 271 und 61 825. In diesen die Emissionsabgabe betreffenden Urteilen hat das Bundesgericht klar festgehalten, dass auch bei der emissionsabgaberechtlichen Aufspaltung der Kreis der am (bisherigen und nunmehr aufgeteilt weiterbestehenden) Gesamtunternehmen Beteiligten im Zusammenhang mit der Aufspaltung keine wesentliche Aenderung erfahren dürfe. Wohl sollten wirtschaftlich begründete Umstrukturierungen in Form von Aufspaltungen nicht übermässig erschwert werden; sie seien aber nicht in jedem Fall und ohne Rücksicht auf deren Zweck privilegiert. Es bestünden mithin keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass auch Umstrukturierungen zum Zwecke der Teilliquidation oder der Veräusserung an Dritte begünstigt werden sollten.

könnte, wenn für massgebenden Beteiligungen die *Kapitalgewinnbesteuerung* eingeführt würde. Verwirklichen liesse sich eine derartige Massnahme dadurch, dass *massgebende Beteiligungen* von z.B. 20 Prozent in Art. 18 Abs. 2 DBG und in Art. 8 Abs. 2 StHG explizit dem *Geschäftsvermögen* gleichgestellt werden⁴⁵. Eine entsprechende Gesetzesänderung liesse sich insbes. damit begründen, dass die auf Praktikabilitätsabwägungen basierende Freistellung der von den natürlichen Personen realisierten Kapitalgewinne mit den Grundsätzen der Rechtsgleichheit und der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht ohne weiteres vereinbar ist⁴⁶. Eine solche Massnahme könnte sich indessen als zweischneidig erweisen, da sie dem davon betroffenen Steuerpflichtigen den Weg zum Abzug von Abschreibungen und von Beteiligungsverlusten öffnen würde. Auch hätte die Massnahme insofern einen willkürlichen Charakter, als sie (gleichmässige Beteiligungsquoten vorausgesetzt) nur dann greifen würde, wenn ein Unternehmen von vier oder fünf Personen beherrscht wird. Bei einer grösseren Aktionärszahl könnte der bei einer Beteiligungsveräusserung realisierte Gewinn nicht erfasst werden. Davon abgesehen müsste mit Umgehungsmanövern gerechnet werden, die etwa darin bestehen könnten, dass ein Unternehmer Teile seiner massgeblichen Beteiligung fraktioniert, um sie auf seine Ehefrau und auf seine Kinder zu übertragen. Auch gilt es zu beachten, dass die Massnahme zu weiteren erheblichen Belastungen (Stichwort AHV-Beiträge) führen dürfte. Ein weiterer Nachteil der Massnahme bestünde sodann darin, dass sie die Erfassung der aus derivativen Produkten in Form von Kapitalgewinnen realisierten Einkünfte nicht ermöglichen würde. Nach gewalteter Diskussion sieht die Arbeitsgruppe deshalb bewusst davon ab, eine Änderung von Art. 18 Abs. 2 DBG und von Art. 8 Abs. 2 StHG im oben umschriebenen Sinn vorzuschlagen, zumal eine solche Massnahme das Thema der Umstrukturierungen sprengen würde. Dementsprechend ist damit zu rechnen, dass die Bundessteuer auch in Zukunft in den Fällen des "Verkaufs an sich selbst" (Transponierung) und der

⁴⁵ Diese Idee wurde von den Autoren Zuppinger/Böckli/Locher/Reich (Steuerharmonisierung, S. 114 ff.) im Zusammenhang mit der Steuerharmonisierung als eventuelle Alternative zur seinerzeit diskutierten Beteiligungsgewinnsteuer zur Diskussion gestellt.

⁴⁶ vgl. P. Locher, Praktikabilität im Steuerrecht in Cagianut/Vallender (Hrsg.): Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts (Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn), Bern/Stuttgart/Wien 1995, S. 190 ff., insbes. S. 205; B. Scherrer, Praktische Steuergerechtigkeit, in Baumgartner und Schuhmacher (Hrsg.): Recht, Macht und Gesellschaft, Zürich 1995, S. 131 ff., insbes. S. 134 ff.

indirekten Teilliquidation intervenieren und beim Veräusserer zur Einkommensbesteuerung schreiten wird.

55 Spaltung von Immobilien- und von Holdinggesellschaften

Nach der bisherigen Praxis ist die Aufteilung vom Immobilien- und von Holdinggesellschaften nicht steuerneutral möglich, weil diese nach herkömmlichem Verständnis keine Betriebe besitzen⁴⁷.

Die Arbeitsgruppe hält dafür, dass auf diese Restriktionen verzichtet werden könnte. Falls nämlich ein Unternehmer seine Immobilien- oder Holdinggesellschaft mit dem Hintergedanken der anschliessenden Veräusserung vertikal spalten sollte, so kann der Fiskus seine Ansprüche gestützt auf die Missachtung der Sperrfrist geltend machen. Aus dieser Erwägung schlägt die Arbeitsgruppe vor, die Spaltung von Immobilien- und Holdinggesellschaften inskünftig - unter dem Vorbehalt der Sperrfrist - ebenfalls als steuerneutrale Vorgänge zu behandeln⁴⁸. Dieser Vorschlag steht der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer natürlich nicht entgegen, falls der Unternehmer - vor oder nach Ablauf der Sperrfrist - zur Veräusserung von Aktien der Immobiliengesellschaft schreitet. Dasselbe gilt für die ordentlichen Gewinnsteuern, wenn eine Holdinggesellschaft im Anschluss an eine horizontale Spaltung zur Veräusserung der Beteiligung an der im Zuge der Spaltung neu errichteten Tochtergesellschaft schreitet und auf diese Weise einen Kapitalgewinn realisiert⁴⁹.

56 Erwerb des Holdingstatus

Wenn eine gemischte Gesellschaft vom Stammhaus- zum Holdingkonzept wechselt, indem sie ihren angestammten Betrieb im Zug einer horizontalen Spaltung auf eine Tochtergesellschaft

⁴⁷ Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts erfüllt auch die Trennung eines Betriebes von einem Immobilienkomplex die Voraussetzungen der steuerneutralen Spaltung in der Regel nicht (vgl. ASA 58 676).

⁴⁸ Diese Aenderung soll nur für die Spaltung von juristischen Personen gelten.

⁴⁹ Ein solches Vorgehen hat die Sandoz AG im Jahre 1995 gewählt, indem sie einen Industriebereich (im Sinn einer horizontalen Spaltung) auf die neu gegründete Firma Clariant überführte, um die Aktien der Clariant anschliessend an der Börse zu veräussern.

überträgt, so erwirbt die spaltende Gesellschaft damit den Status einer reinen Holding, welche gemäss Art. 28 Abs. 2 StHG auf dem Reingewinn keine Steuer zu entrichten hat. Der Erwerb des Holdingstatus kann aber auch darauf beruhen, dass eine gemischte Holdinggesellschaft ihren angestammten Betrieb still legt oder veräussert. In solchen Fällen tendierten verschiedene Kantone bisher dazu, den Wechsel des Steuerstatus zum Anlass einer (steuersystematischen) Erfassung der stillen Reserven zu nehmen⁵⁰. In neuerer Zeit hat die Bereitschaft der Kantone, aufgrund neu geschaffener Gesetzesbestimmungen oder aufgrund sogenannter Reverslösungen einen Steueraufschub bis zur tatsächlichen oder buchmässigen Realisation der stillen Reserven zu gewähren, zugenommen. Die Arbeitsgruppe schlägt vor, den Steueraufschub in Art. 28 Abs. 3^{bis} StHG explizit zu verankern. Die von der Arbeitsgruppe vorgeschlagene neue Bestimmung ist der entsprechenden Vorschrift des Steuergesetzes des Kantons Zürich nachgebildet.

57 Nennwerterhöhungen und Ausgleichszahlungen

Die Notwendigkeit, den Beteiligten Aktien mit einem höheren Nennwert auszuhändigen oder ihnen einen Spitzenausgleich zu vergüten (vgl. Art. 41 Abs. 1 VE FusG) kann sich bei der *"Spaltung zur Uebernahme"* ergeben, wenn die spaltende und die aufnehmende Gesellschaft nicht von den gleichen Personen beherrscht werden. Für diese Fälle schlägt die Arbeitsgruppe die gleiche Ausnahme von der Einkommensbesteuerung vor wie für die Fusionen (vgl. Ziff. 442 hievore).

⁵⁰ Diese Besteuerung wurde vom Bundesgericht (im Rahmen einer Willkürbeschwerde) im Jahre 1966 geschützt (ASA 36 120).

6 Vorschläge der Arbeitsgruppe betreffend Umwandlungen

61 Einleitung

Das DBG und das StHG regeln - unter dem Vorbehalt der unveränderten Weiterführung des Geschäftsbetriebs und der grundsätzlich gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisse - einmal die Umwandlung einer Einzelfirma, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft in eine andere Personenunternehmung oder in eine juristische Person (Art. 19 Abs. 1 Bst. a DBG; Art. 8 Abs. 3 Bst. a StHG). Ebenfalls geregelt ist die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Art. 61 Abs. 1 Bst. a DBG; Art. 24 Abs. 3 Bst. a StHG). Nicht explizit geregelt sind die folgenden, im VE FusG vorgesehenen Tatbestände der

- ◆ Umwandlung einer Genossenschaft ohne Anteilsscheinkapital in einen Verein,
- ◆ Umwandlung eines Vereins in eine Genossenschaft,
- ◆ Umwandlung eines öffentlichrechtlichen Instituts in einen Verein, eine Stiftung, Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

Der bereits erwähnte Vorschlag der Arbeitsgruppe, die Möglichkeit der steuerneutralen Umstrukturierung allen juristischen Personen zu gewähren, bezweckt auch, die Steuerneutralität auf die soeben erwähnten Umwandlungstatbestände auszudehnen.

Vom DBG und vom StHG nicht explizit geregelt ist sodann die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung (vgl. Ziff. 62 hienach).

62 Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung

Wird eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aufgelöst, so führt dies in Normalfall

- ◆ auf der Stufe der *Gesellschaft* oder Genossenschaft zur Besteuerung des *Liquidationsgewinns* (der in der Regel dem Total der stillen Reserven, d.h. der Differenz zwischen dem Buchwert und dem Verkehrswert der Aktiven und Passiven entspricht) und
- ◆ auf der Stufe des *Aktionärs* oder Genossenschafters zur Besteuerung der *Liquidationsdividende*.

Die Praxis zur direkten Bundessteuer und die Praxis einiger Kantone erblickten in der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung einen Realisationsvorgang und erhoben die Liquidationsgewinnsteuer auf der Stufe der Gesellschaft oder Genossenschaft, während andere Kantone dazu tendierten, die dem Aktionär oder Genossenschafter zufließende Liquidationsdividende als Einkommen zu besteuern ⁵¹.

Unglücklicherweise hat es der Gesetzgeber unterlassen, den Tatbestand in Art. 61 DBG und in Art. 24 StHG zu erwähnen. Aus diesem Umstand ist in der Literatur der Schluss gezogen worden, der Gesetzgeber habe die Frage, ob die übertragenen Reserven auf der Stufe der Gesellschaft oder auf Aktionärebene zu erfassen sind, zugunsten eines *"sowohl-als-auch"* gelöst ⁵².

Die Arbeitsgruppe gelangt zum Schluss, dass sich eine am Prinzip des *"sowohl-als-auch"* orientierte Besteuerung auf der Stufe der Gesellschaft und auf der Stufe des Aktionärs nicht vertreten lässt. Wohl ist eine Besteuerung unerlässlich, um zu verhindern, dass der die Liquidation des Unternehmens planende Aktionär die Aktiengesellschaft in eine Personenunternehmung umwandelt, um die beabsichtigte Liquidation erst im Anschluss an diese Umwandlung durchzuführen. Zu Recht wird heute überwiegend die Meinung vertreten, dass die stillen Reserven unbesteuert auf den neuen Rechtsträger, d.h. den Personenunternehmer, übergehen können, dass aber bei diesem über die in Form der empfangenen Vermögensobjekte erhaltene Liquidations- bzw. Naturaldividende abzurechnen sei ⁵³. Die Arbeitsgruppe schlägt dementsprechend vor, die Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung in Art. 61 Abs. 1 DBG und in Art. 24 Abs. 3 StHG explizit zu regeln, um solcherweise klarzustellen, dass die Besteuerung nicht auf der Stufe der juristischen Person, sondern (ausschliesslich) auf der Ebene des Aktionärs vorzunehmen ist.

⁵¹ Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 83 f.

⁵² M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 386.

⁵³ M. Reich, aaO, Rz CH 307 und 386.

7 Grenzüberschreitende Umstrukturierungen

71 Die Situation in der Europäischen Union

Da die Verhältnisse in der EU im Bereich der Steuern oft als fortschrittlich bezeichnet werden, während die Situation in der Schweiz weniger gelobt wird, schien es der Arbeitsgruppe angezeigt, sich einen Ueberblick über die für die direkten Steuern geltende Fusionsrichtlinie der EU zu verschaffen⁵⁴. Aufgefallen ist der Arbeitsgruppe dabei nicht nur, dass die Richtlinie den EU-Mitgliedern die *Besteuerung von Ausgleichszahlungen* nicht untersagt. Speziell aufgefallen ist der Arbeitsgruppe, dass die EU-Mitglieder mit Argusaugen darauf achten, dass ihnen durch eine Umstrukturierung *kein Steuersubstrat entzogen* wird. Dies sei anhand des folgenden *Beispiels* näher illustriert: Wird ein französisches Produktionsunternehmen durch Fusion von einer deutschen Gesellschaft übernommen, so muss der französische Fiskus nur dann von einer Besteuerung der stillen Reserven absehen, wenn die übernehmende Gesellschaft den Produktionsbetrieb in Frankreich als Betriebsstätte weiterführt. Entschliesst sich die übernehmende Gesellschaft dagegen, den Produktionsbetrieb in Frankreich zu schliessen und die Produktion nach Deutschland zu verlagern, so kann und darf der französische Fiskus zur Erhebung der Wegzugssteuer schreiten. Wenn man die für den europäischen Wirtschaftsraum geltende EU-Richtlinie mit der für den schweizerischen Wirtschaftsraum geltenden Ordnung des StHG vergleicht, so verdient die EU-Richtlinie das Prädikat "fortschrittlich" entschieden nicht (vgl. Ziff. 72 hienach).

72 Regelung des StHG für Umstrukturierungen über die Kantonsgrenze

Das StHG kennt - im Gegensatz zur EU-Richtlinie - *keine sog. Betriebsstätteklausele*. Für Fusionen über die Kantonsgrenze ergibt sich mithin folgendes: Wird eine Unternehmung mit Sitz im Kanton Bern von einer Unternehmung mit Sitz im Kanton Zürich fusionsweise übernommen, so darf der Kanton Bern auf den stillen Reserven der übernommenen Unternehmung keine Wegzugssteuer erheben, selbst wenn die Uebernehmerin im Kanton Bern keine

⁵⁴ vgl. dazu das Arbeitspapier in Beilage 3 sowie den Text der EU-Richtlinie in Beilage 4.

Betriebsstätte unterhält. Die analoge Regelung gilt für den Fall der Spaltung: Wenn eine Gesellschaft mit Sitz im Kanton Genf einen Teil ihrer Aktiven zu Buchwerten auf eine Tochtergesellschaft mit Sitz in Lausanne überführt, so darf der Kanton Genf die damit übertragenen stillen Reserven nicht besteuern. Mit Bezug auf die Umstrukturierungen über die Kantonsgrenze bringt das StHG mithin einen beachtlichen Fortschritt.

73 Regelung des DBG und des StHG für Umstrukturierungen über die Landesgrenze

Verlegt eine im Inland domizilierte juristische Person ihren Sitz ins Ausland, so führt dies zur Erhebung der Liquidationsgewinnsteuer auf den stillen Reserven. Dasselbe gilt, wenn die in der Schweiz steuerbaren Werte wegfallen (vgl. Art. 54 Abs. 2 DBG). Wenn eine schweizerische Gesellschaft fusionsweise von einer ausländischen Gesellschaft übernommen wird (vgl. Art. 163c IPRG im Anhang zum VE FusG), so löst die Uebernahme folglich die Besteuerung des Liquidationsgewinnes aus⁵⁵. Die Arbeitsgruppe sieht keinen Anlass, in diesem Bereich eine Gesetzesänderung vorzuschlagen; denn die Gewährung eines Steueraufschubes würde zwingend in einen Besteuerungsverzicht ausmünden.

Schreitet eine inländische Gesellschaft zu einer (horizontalen oder vertikalen) Spaltung, indem sie bestimmte Aktiven zu Buchwerten auf eine ausländische (Tochter- oder Schwester-)Gesellschaft überträgt, so sind die damit ins Ausland transferierten stillen Reserven nach geltendem Recht ebenfalls zu besteuern. Auch in diesem Bereich sieht die Arbeitsgruppe keinen Anlass zur Vornahme einer Gesetzesänderung.

74 Grenzüberschreitender Austausch von Beteiligungen (Motion Cottier)

Aus den Hinweisen unter Ziffer 73 hievor ergibt sich, dass eine Besteuerung der stillen Reserven auch dann zu erfolgen hat, wenn eine inländische Gesellschaft Beteiligungen zu Buchwerten

⁵⁵ Von der Liquidationsbesteuerung kann nur insoweit abgesehen werden, als die übernehmende Gesellschaft in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhält.

auf eine ausländischer (Tochter- oder Schwester-)Gesellschaft überführt.

Mit der *Motion Cottier* vom 16. Dezember 1993 wird die Beseitigung von steuerlichen Hindernissen bei grenzüberschreitenden Beteiligungsumstrukturierungen verlangt. Das Begehren des Motionärs will konkret, dass *eine schweizerische Holding eine Beteiligung an einer ausländischen (Tochter-)Gesellschaft im Sinn einer horizontalen Spaltung zum Buchwert auf eine ausländische Sub-Holding übertragen kann, ohne dass diese Uebertragung zur Erhebung direkter Steuern führt. Nach seinen eigenen Worten verlangt der Motionär mit dieser Massnahme keine (endgültige) Steuerbefreiung, sondern nur einen Steueraufschub bis zum Zeitpunkt, in dem die auf die Sub-Holding übertragenen stillen Reserven tatsächlich realisiert werden. Entsprechend solle die Schweiz anderen Staaten kein Steuersubstrat überlassen* ⁵⁶.

Die Problematik des Begehrens von Herrn Cottier liegt darin, dass der im Fall einer Veräusserung der ins Ausland transferierten Beteiligung anfallende Gewinn nicht in der schweizerischen Gesellschaft, sondern in der ausländischen Sub-Holding realisiert wird. Zur "Repatriierung" dieses Gewinns in die Schweiz würde es genügen, dass die ausländische Sub-Holding ihrer inländischen Mutter eine ausserordentliche Dividende überweist, welche in der Schweiz wegen des der Mutter zustehenden *Beteiligungsabzugs* de facto nicht besteuert werden könnte ⁵⁷.

741 Ausdehnung des Beteiligungsabzugs?

Die Arbeitsgruppe ist darüber informiert, dass ein bei der WAK-N deponierter *Vorstoss Fischer-Sursee* die *Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Beteiligungsgewinne* verlangt. Der von der ESTV auf Verlangen der WAK-N redigierte Entwurf für eine Aenderung von Art. 70 Abs. 1 DBG lautet wie folgt:

1 Der Nettoertrag aus Beteiligungen nach Artikel 69 entspricht dem Ertrag dieser Beteiligungen abzüglich der darauf entfallenden Finanzierungskosten und eines Beitrages von fünf Pro-

⁵⁶ vgl. Amtliches Bulletin (S) vom 26. Januar 1995, S. 77 ff., Voten Cottier, Rüesch und Coutau.

⁵⁷ vgl. M. Reich, Unternehmensumstrukturierungen im schweizerischen Steuerrecht, Rz CH 384.

zent zur Deckung der Verwaltungsspesen. Zu den Beteiligungserträgen gehören auch Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen sowie die Erlöse aus dem Verkauf von zugehörigen Bezugsrechten. Als Finanzierungskosten gelten Schuldzinsen sowie weitere Kosten, die wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen sind. Abschreibungen und Kapitalverluste auf Beteiligungen dürfen nur von der Summe der Nettoerträge aus Beteiligungen in Abzug gebracht werden.

Eine solche Gesetzesänderung würde die Begehren von Herrn Cottier mehr als erfüllen, da sie eine Freistellung der Beteiligungsgewinne zur Folge hätte.

Entschieden widersprechen muss die Arbeitsgruppe in diesem Zusammenhang der These, wonach eine Ausdehnung des Beteiligungsabzugs im DBG *die Steuerharmonisierung und das StHG nicht tangieren soll*. Wohl sind die reinen Holdinggesellschaften nach Art. 28 Abs. 2 StHG von der Gewinnsteuer befreit. Für die gemischten Holdinggesellschaften sieht jedoch auch das StHG den Beteiligungsabzug vor, und der Beteiligungsabzug ist im StHG nur für die Beteiligungserträge vorgesehen (Art. 28 Abs. 1 StHG). Unzutreffend ist daher auch die These, wonach es den Kantonen frei stünde, den Beteiligungsabzug auch auf Beteiligungsgewinne auszudehnen. Die Unrichtigkeit dieser Behauptung ergibt sich e contrario aus Art. 28 Abs. 3 Bst. a StHG.

742 Rückstellungslösung als Alternative

Bei ihren Arbeiten ging es der Arbeitsgruppe vor allem darum, nach einer Alternativlösung zu suchen, welche nicht auf einen Besteuerungsverzicht hinausläuft. Der entsprechende Vorschlag der Arbeitsgruppe zur Aenderung von Art. 61 DBG sieht für die auf eine ausländische Sub-Holding übertragenen stillen Reserven einen Besteuerungsaufschub vor und lautet wie folgt:

DBG Art. 61 Abs. 4 (neu)

⁴Wird eine Beteiligung durch eine juristische Person zum Buchwert auf eine ausländische Tochtergesellschaft übertragen, so wird die Differenz zwischen dem Buch- und dem Verkehrswert zum steuerbaren Reingewinn geschlagen. Gleichzei-

tig wird der juristischen Person für diese Differenz eine Wertberichtigung in Form einer Rückstellung gewährt. Diese Rückstellung ist steuerwirksam aufzulösen, wenn die auf eine ausländische Tochtergesellschaft übertragene Beteiligung von dieser Tochtergesellschaft veräussert wird oder auf die juristische Person zurückübertragen wird. Dasselbe gilt für den Fall, dass die Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte auf eine ausländische Tochtergesellschaft übertragen wurden, aufgelöst wird.

Der von der Motion Cottier geforderte Steueraufschub liesse sich damit wie folgt verwirklichen: Die schweizerische Holdinggesellschaft hat zwar die beim grenzüberschreitenden Beteiligungsaustausch realisierten Reserven auszuweisen. Sie wird indessen dazu ermächtigt, eine entsprechende Rückstellung zu bilden, womit die Besteuerung aufgeschoben wird. Diese Rückstellung ist dann steuerwirksam aufzulösen, wenn die auf die ausländische Sub-Holding übertragene Beteiligung von dieser Sub-Holding veräussert oder auf die schweizerische Holdinggesellschaft zurückübertragen wird. Ebenfalls aufzulösen ist die Rückstellung, wenn die Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte auf die ausländische Sub-Holding übertragen wurden, aufgelöst wird.

Speziell für den Fall, dass eine *gemischte Beteiligungsgesellschaft* eine Beteiligung auf eine ausländische Subholding überträgt, würde es die Umsetzung der Motion Cottier erfordern, dass der Text des neuen Art. 61 Abs. 4 DBG auch *in Art. 24 StHG* eingefügt wird.

8 Finanzielle Auswirkungen

Die Arbeitsgruppe ist nicht in der Lage, die finanziellen Auswirkungen der von ihr vorgeschlagenen Änderungen des DBG, des StHG, des StG, des VStG und der MWSTV zahlenmässig zu beziffern. Die Arbeitsgruppe möchte jedoch betonen, dass die Mehrzahl ihrer Vorschläge dem Bund, den Kantonen und den Gemeinden keinen Besteuerungsverzicht, sondern lediglich einen Besteuerungsaufschub zumuten wollen. Dies gilt speziell für den Bereich der *Grundstückgewinnsteuern*.

Die Arbeitsgruppe ist sich bewusst, dass einzelne Vorschläge insofern Folgen haben, als die Gewinnsteuer der Vereine und Stiftungen in der Regel zu einem tieferen Satz berechnet wird als die Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. In diesem Sinn kann die Uebernahme einer Genossenschaft ohne Anteilsscheinkapital durch einen Verein wie auch die Umwandlung einer Genossenschaft ohne Anteilsscheinkapital in einen Verein die Fiskaleinnahmen tendenziell etwas schmälern. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass der VE FusG auch das umgekehrte Procedere vorsieht, indem er die Uebernahme eines Vereins durch eine Genossenschaft wie auch die Umwandlung eines Vereins in eine Genossenschaft explizit vorsieht. Zu berücksichtigen ist ferner, dass der schweizerische Fiskus von anderen Umstrukturierungsvorgängen klar profitiert, speziell im Bereich der Privatisierungen. So führen sowohl die Uebernahme einer öffentlich-rechtlichen Anstalt durch eine Aktiengesellschaft als auch die Umwandlung einer öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine Aktiengesellschaft (wie z.B. die Privatisierung einer Kantonbank) dazu, dass ein zuvor steuerbefreites Unternehmen neu im Rechtskleid eines normal steuerpflichtigen Unternehmens weitergeführt wird⁵⁸.

Einzuräumen ist, dass die Vorschläge der Arbeitsgruppe betreffend die *Nennwertgewinne* und die *Ausgleichszahlungen* zu gewissen Ausfällen bei den direkten Steuern und bei der Verrechnungssteuer führen dürften. Es sei hier aber nochmals daran erinnert, dass in der Praxis auch Umstrukturierungen

⁵⁸ Auch der Gesetzgeber des Fürstentums Liechtenstein hat bei der Umwandlung der (als öffentlich-rechtliche Anstalt konstituierten) liechtensteinischen Landesbank in eine Aktiengesellschaft sämtliche Steuerbefreiungen abgeschafft, welche dieser Landesbank früher zustanden.

durchgeführt werden, bei denen die Beteiligten Nennwertverluste erleiden.

Was die *Stempelabgaben* angeht, lässt sich nicht in Abrede stellen, dass die vorgeschlagene Änderung von Art. 9 StG zu gewissen Ausfällen bei der *Emissionsabgabe* führen wird, weil die ESTV die sog. *Apportmehrwerte* nach dem Vorschlag der Arbeitsgruppe nicht mehr mit der Emissionsabgabe belegen kann. Auch die für die *Umsatzabgabe* vorgeschlagene Änderung von Art. 14 StG wirkt sich auf den Ertrag der Stempelabgaben aus; der Ausfall bei der Umsatzabgabe dürfte jedoch eher marginal sein.

9 Schlussbemerkungen

Wie bereits angetönt, teilt die Arbeitsgruppe die Auffassung, wonach der Text der Umstrukturierungsbestimmungen im DBG wie auch im StHG in verschiedener Hinsicht missglückt ist. Inwieweit der Gesetzestext den gern zitierten "wirklichen Willen des Gesetzgebers" nur mangelhaft zum Ausdruck bringt, lässt sich insofern schwer verifizieren, als die Umstrukturierungsvorschriften des DBG und des StHG nie Gegenstand einer ausführlichen Debatte in den eidg. Räten bildeten. Das Hauptanliegen der Arbeitsgruppe besteht folglich darin, die missglückten Vorschriften zu verbessern.

Ein weiterer Wunsch der Arbeitsgruppe richtet sich an die Adresse der Kantone. Die Arbeitsgruppe wäre den Kantonen zu grossem Dank verpflichtet, wenn sie die für die direkten Steuern (einschliesslich die Grundstückgewinnsteuern) geltenden Steuerzuschubstatbestände auch in das *Handänderungssteuerrecht* übernehmen würden.

Die animierten Diskussionen der Arbeitsgruppe haben bestätigt, dass es sich beim Umstrukturierungsrecht sowohl um eine interessante als auch um eine schwierige Materie handelt. Dem Präsidenten der Arbeitsgruppe ist es daher ein grosses und ein echtes Anliegen, allen Mitgliedern der Arbeitsgruppe für ihre stets anregende und konstruktive Mitwirkung herzlich zu danken.

Anhang: Gesetzesentwurf der Arbeitsgruppe

Beilagen:

1. Auszug aus P. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich 1996
2. Fallbeispiel 9 aus dem Kammer-Seminar "Steuerliche Aspekte der Umstrukturierung" vom 8. November 1994/24. Januar 1995
3. Ueberblick über die Fusionsrichtlinie der EU
4. Wortlaut der Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen

Gesetzesentwurf der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen**a) Änderungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)**

Art. 19 Abs. 1 und 2

¹Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) werden bei Umstrukturierungen wie Fusion, Spaltung oder Umwandlung nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden, bei:

- a. Uebertragung auf Personenunternehmungen, wenn selbständige Betriebe oder Betriebsteile mit den zugehörigen stillen Reserven übertragen werden und die betriebliche Tätigkeit weitergeführt wird;
- b. Uebertragung auf juristische Personen, wenn selbständige Betriebe oder Betriebsteile mit den zugehörigen stillen Reserven übertragen werden, die betriebliche Tätigkeit weitergeführt wird und die Gegenleistung der übernehmenden juristischen Person im wesentlichen in der Gewährung von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten besteht;
- c. Austausch von Beteiligungsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b und von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.

²Bei einer Umstrukturierung nach Absatz 1 Buchstabe b werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den Artikeln 151 - 153 nachträglich besteuert, wenn während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungen veräussert werden und die Veräusserer nicht nachweisen können, dass die Umstrukturierung nicht zum Zweck der späteren Veräusserung durchgeführt wurde.

Art. 20 Abs. 3 (neu)

³Auf Ausgleichszahlungen im Sinn der Artikel 7 Absatz 2, 41 und 91 des Fusionsgesetzes findet Absatz 2 sinngemäss Anwendung. Dasselbe gilt für die Erhöhung des Nennwertes, wenn bei einer Fusion zwischen zwei unabhängigen Gesellschaften Reserven der übernommenen Gesellschaft zur Erzielung eines angemessenen Umtauschverhältnisses in Grundkapital der übernehmenden Gesellschaft übergeführt werden oder wenn bei einer Spaltung Reserven in Grundkapital der übernehmenden Gesellschaft übergeführt werden, sofern die spaltende und die übernehmende Gesellschaft zuvor nicht miteinander verbunden waren.

Art. 61 Abs. 1, 1^{bis}, 2 und 3

¹Stille Reserven einer juristischen Person werden bei Umstrukturierungen wie Fusion, Spaltung oder Umwandlung nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden, bei:

- a. Uebertragung auf Personenunternehmungen, wenn selbständige Betriebe oder Betriebsteile mit den zugehörigen stillen Reserven übertragen werden und die betriebliche Tätigkeit weitergeführt wird;
- b. Uebertragung auf andere juristische Personen, wenn selbständige Betriebe oder Betriebsteile mit den zugehörigen stillen Reserven übertragen werden, die betriebliche Tätigkeit weitergeführt wird und die Gegenleistung der übernehmenden juristischen Person im wesentlichen in der Gewährung von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten besteht; sind bei einer Spaltung die an der spaltenden juristischen Person beteiligten Personen mit Beteiligungsrechten der aufnehmenden juristischen Person abgefunden worden und werden während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungen veräussert, so werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den Artikeln 151 - 153 nachträglich besteuert, wenn die Veräusserer nicht nachweisen können, dass die Umstrukturierung nicht zum Zweck der späteren

Veräusserung durchgeführt wurde. Die Besteuerung der Veräusserer bleibt vorbehalten;

- c. Austausch von Beteiligungsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne der Buchstaben a und b sowie von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.

¹bis Auf Umstrukturierungen von Immobilien- und von Holdinggesellschaften ist Absatz 1 Buchstabe b sinngemäss anwendbar; das Vorliegen selbständiger Betriebe oder Betriebsteile ist nicht erforderlich.

²Für die Uebertragung von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften oder von Betrieben aus Anlass einer Umstrukturierung zwischen inländischen Kapitalgesellschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer andern Kapitalgesellschaft zusammengefasst sind, gilt Absatz 1 sinngemäss.

³Entsteht durch die Uebernahme der Aktiven und Passiven einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gehören, ein Buchverlust auf der Beteiligung, so kann dieser steuerlich nicht abgezogen werden, soweit er nicht auf echte Wertverluste zurückzuführen ist; ein allfälliger Buchgewinn auf der Beteiligung wird ohne Gewährung des Beteiligungsabzuges besteuert, soweit auf der Beteiligung Abschreibungen vorgenommen wurden.

b) Änderungen des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung (StHG)

Art. 7 Abs. 5 (neu)

⁵Auf Ausgleichszahlungen im Sinn der Artikel 7 Absatz 2, 41 und 91 des Fusionsgesetzes findet Absatz 4 Buchstabe a sinngemäss Anwendung. Dasselbe gilt für die Erhöhung des Nennwertes, wenn bei einer Fusion zwischen zwei unabhängigen Gesellschaften Reserven der übernommenen Gesellschaft zur Erzielung eines angemessenen Umtauschverhältnisses in Grundkapital der übernehmenden Gesellschaft

übergeführt werden oder wenn bei einer Spaltung Reserven in Grundkapital der übernehmenden Gesellschaft übergeführt werden, sofern die spaltende und die übernehmende Gesellschaft zuvor nicht miteinander verbunden waren.

Art. 8 Abs. 3 und 3^{bis}

³Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) werden bei Umstrukturierungen wie Fusion, Spaltung oder Umwandlung nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden, bei:

- a. Uebertragung auf Personenunternehmungen, wenn selbständige Betriebe oder Betriebsteile mit den zugehörigen stillen Reserven übertragen werden und die betriebliche Tätigkeit weitergeführt wird;
- b. Uebertragung auf juristische Personen, wenn selbständige Betriebe oder Betriebsteile mit den zugehörigen stillen Reserven übertragen werden, die betriebliche Tätigkeit weitergeführt wird und die Gegenleistung der übernehmenden juristischen Person im wesentlichen in der Gewährung von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten besteht;
- c. Austausch von Beteiligungsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 24 Absatz 3 sowie von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.

^{3bis} Bei einer Umstrukturierung nach Absatz 3 Buchstabe b werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach Artikel 53 nachträglich besteuert, wenn während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungen veräussert werden und die Veräusserer nicht nachweisen können, dass die Umstrukturierung nicht zum Zweck der späteren Veräusserung durchgeführt wurde.

Art. 12 Abs. 4 Bst. a

⁴Die Kantone können... In beiden Fällen gilt:

- a. die in den Artikeln 8 Absätze 3 und 4 und 24 Absatz 3 genannten Tatbestände sind bei der Grundstückgewinnsteuer als steueraufschiebende Veräusserung zu behandeln;

Art. 24 Abs. 3, 3bis und 3ter

³Stille Reserven einer juristischen Person werden bei Umstrukturierungen wie Fusion, Spaltung oder Umwandlung nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden, bei:

- a. Uebertragung auf Personenunternehmungen, wenn selbständige Betriebe oder Betriebsteile mit den zugehörigen stillen Reserven übertragen werden und die betriebliche Tätigkeit weitergeführt wird;
- b. Uebertragung auf andere juristische Personen, wenn selbständige Betriebe oder Betriebsteile mit den zugehörigen stillen Reserven übertragen werden, die betriebliche Tätigkeit weitergeführt wird und die Gegenleistung der übernehmenden juristischen Person im wesentlichen in der Gewährung von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten besteht; sind bei einer Spaltung die an der spaltenden juristischen Person beteiligten Personen mit Beteiligungsrechten der aufnehmenden juristischen Person abgefunden worden und werden während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungen veräussert, so werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach Artikel 53 nachträglich besteuert, wenn die Veräusserer nicht nachweisen können, dass die Umstrukturierung nicht zum Zweck der späteren Veräusserung durchgeführt wurde. Die Besteuerung der Veräusserer bleibt vorbehalten;
- c. Austausch von Beteiligungsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Buchstaben a und b sowie von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.

^{3bis} Auf Umstrukturierungen von Immobilien- und von Holdinggesellschaften ist Absatz 3 Buchstabe b sinngemäss anwendbar; das Vorliegen selbständiger Betriebe oder Betriebsteile ist nicht erforderlich. Werden im Anschluss an die Umstrukturierung Beteiligungsrechte an einer Immobiliengesellschaft veräussert, bleibt die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer vorbehalten.

3ter Für die Uebertragung von Beteiligungen an Betriebsgesellschaften oder von Betrieben aus Anlass einer Umstrukturierung zwischen inländischen Kapitalgesellschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer andern Kapitalgesellschaft zusammengefasst sind, gilt Absatz 3 sinngemäss.

Art. 28 Abs. 3bis

3bis Werden Beteiligungen, die zu Buchwerten in eine nach Absatz 2 oder Absatz 3 besteuerte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt sind, innert zehn Jahren veräussert oder aufgewertet, wird der Gewinn besteuert. Auf diesem Gewinn werden keine Abzüge gewährt.

Art. 72a (neu): Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an die Gesetzesänderung vom ...

¹Die Kantone passen ihre Gesetzgebung innert drei Jahren nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung vom ... den geänderten Vorschriften der Titel 2 und 3 an.

²Nach Ablauf dieser Frist gilt die Regelung gemäss Artikel 72 Absatz 2.

c) Änderungen des Verrechnungssteuergesetzes (VStG)

Art. 5 Abs. 1 Bst. f (neu)

¹Von der Steuer sind ausgenommen:

f. Ausgleichszahlungen im Sinn der Artikel 7 Absatz 2, 47 und 91 des Fusionssgesetzes. Dasselbe gilt für die Erhöhung des Nennwertes, wenn bei einer Fusion zwischen zwei unabhängigen Gesellschaften Reserven der übernommenen Gesellschaft zur Erzielung eines angemessenen Umtauschverhältnisses in Grundkapital der übernehmenden Gesellschaft übergeführt werden oder wenn bei einer Spaltung Reserven in Grundkapital der übernehmenden Gesellschaft übergeführt werden, sofern die spaltende und die übernehmende Gesellschaft zuvor nicht miteinander verbunden waren.

d) Aenderungen des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG)

Art. 9 Abs. 1 Bst. e (neu)

¹Die Abgabe beträgt:

- e. auf Beteiligungsrechten, die in Durchführung von Beschlüssen über die Fusion, Spaltung oder Umwandlung von Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, Vereinen, Stiftungen oder Unternehmen des öffentlichen Rechts begründet oder erhöht werden: 2 Prozent des Nennwertes.

Art. 14 Abs. 1 Bst. i (neu)

¹Von der Abgabe sind ausgenommen:

- i. die mit einer Fusion, Aufspaltung oder Umwandlung verbundene Uebertragung steuerbarer Urkunden von der übernommenen, spaltenden oder umwandelnden Unternehmung auf die aufnehmende oder umgewandelte Unternehmung.

e) Aenderungen der Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV)

Art. 5 Abs. 5

⁵Bei der entgeltlichen oder unentgeltlichen Uebertragung von Gegenständen oder Dienstleistungen eines Steuerpflichtigen an einen andern Steuerpflichtigen, die im Rahmen einer Umstrukturierung wie einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung erfolgt, hat der Steuerpflichtige seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen; diese Meldung ist binnen 30 Tagen nach Uebertragung der Gegenstände oder Dienstleistungen schriftlich der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu erstatten. Artikel 8 Absatz 3 bleibt vorbehalten.