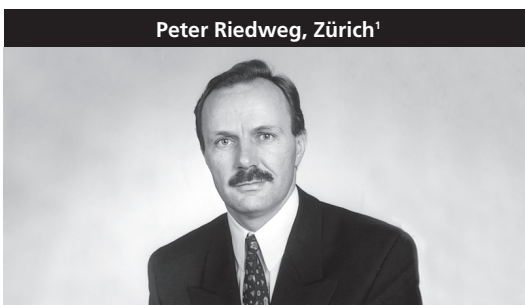


# Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes

Peter Riedweg, Zürich<sup>1</sup>

## 1. Einleitung

Am 1. Juli 2004 ist das Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (Fusionsgesetz, FusG) in Kraft getreten<sup>2</sup>, welches das schweizerische zivilrechtliche Umstrukturierungsrecht grundlegend verändert. Ziel dieses Gesetzes ist die Neuordnung der Fusion, die Einführung der Spaltung und Vermögensübertragung sowie die weitest mögliche Beweglichkeit unter den

### Zusammenfassung:

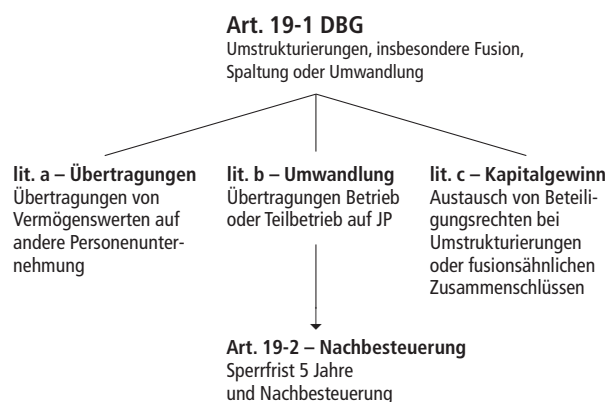
**Das Fusionsgesetz schafft neue, attraktive Steuer-normen für Umstrukturierungen von Unternehmen. Steuerneutrale Übertragungen von einzelnen Vermögenswerten, Spaltungen ohne Sperrfrist, die Einführung eines Teil-Konzernsteuerrechtes sowie Erleichterungen und Befreiungen bei den Stempelabgaben und Handänderungssteuern erweitern den Gestaltungsspielraum erheblich. Etwas Geduld verlangt noch die kantonale Umsetzung dieses modernen, jedoch auch komplexen steuerlichen Umstrukturierungsrechtes.**

Gesellschaftsformen des OR und den juristischen Personen des ZGB<sup>3</sup>. Gleichzeitig traten auch massgebliche Änderungen des schweizerischen Umstrukturierungssteuerrechts in Kraft, von welchem hier die Rede sein soll.

Die im Jahr 1995 vom Bundesrat eingesetzte Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen erarbeitete, basierend auf dem ersten Zivilrechtsentwurf des Fusionsgesetzes von Prof. Frank Vischer, Vorschläge zur Reformierung des Umstrukturierungssteuerrechtes<sup>4</sup>.

Diese wurden nach eingehendem Vernehmlassungsverfahren grösstenteils in die Botschaft des Bundesrates vom 13. Juni 2000 aufgenommen<sup>5</sup>, in den darauf folgenden parlamentarischen Beratungen massgeblich ergänzt und erweitert<sup>6</sup> und schliesslich, nach einem Differenzbereinungsverfahren, welches hauptsächlich der Frage der Handänderungssteuer gewidmet war, am 3. Oktober 2003 durch die beiden Räte verabschiedet. Nachdem kein Referendum ergriffen wurde, hat der Bundesrat diese steuerrechtlichen Änderungen auf den 1. Juli 2004 in Kraft gesetzt. Dazu hat die Eidg. Steuerverwaltung ein umfassendes Kreisschreiben erlassen «Kreisschreiben Nr. 5 Umstrukturierungen vom 1. Juni 2004» (ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004), welches detailliert zu den steuerlichen Konsequenzen von Umstrukturierungen Stellung nimmt. Die steuerrechtlichen Änderungen des Fusionsgesetzes umfassen alle Steuerarten mit Ausnahme der Mehrwertsteuer und der Sozialversicherungen (AHV, IV, EO).

## 2. Einkommenssteuer



### a) Übertragung von Vermögenswerten unter Personenunternehmungen

Vermögenswerte können steuerneutral zum Einkommenssteuerwert auf andere Personenunternehmungen übertragen werden, sofern die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Der Anwendungsbereich von Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 8 Abs. 3 lit. a StHG ist derart umfassend, dass es der spezifischen Regelung der Umstrukturierungsformen Fusion, Spaltung und Umwandlung im Ingress von Art. 19 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 3 StHG gar nicht bedurft hätte. Es bestehen keinerlei Einschränkungen bezüglich der übertragbaren Vermögenswerte wie «betriebsnotwendig» oder «betrieblich» oder «in sich geschlossene Betriebsteile», und es kommt auch keine Veräusserungssperrfrist zur Anwendung. Einzige Voraussetzung ist die Qualifikation als Geschäftsvermögen; solches hat vorzuliegen und weiterzubestehen. Damit ist das neue Recht im Vergleich zum bisherigen deutlich liberaler<sup>7</sup>. Die zivilrechtliche Übertragungsart ist für die steuerliche Würdigung unbeachtlich. Sie kann als Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. FusG, als Kaufvertrag nach Art. 184 ff. OR oder mittels anderer zivilrechtlicher Form entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen<sup>8</sup>.

Ausgleichszahlungen zwischen Gesellschaftern einer Personenunternehmung bei Veränderung des Gesellschafterbestandes (Ein- und Austritt) stellen beim empfangenden Gesellschafter wie nach bisherigem Recht steuerbare Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit dar. Die Steuerneutralität ist weiter bei Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen eingeschränkt. Privatentnahmen gelten als systematischer Realisationstatbestand und führen wie nach bisherigem Recht zur Besteuerung der stillen Reserven (Art. 18 Abs. 2 DBG bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG).

### b) Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person

Die steuerneutrale Umwandlung wird – neben den allgemeinen Voraussetzungen des Fortbestands der Steuerpflicht und der Übernahme der Einkommenssteuerwerte – davon abhängig gemacht, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird. Diesbezüglich ergibt sich gegenüber dem bisherigen Recht, welches die «unveränderte Weiterführung des übertragenen Geschäftsbetriebes» verlangte, keine materiell wesentliche Änderung. Der Anwendungsbereich der neuen Umwandlungsnorm wurde auf alle juristischen Personen erweitert und lässt neu auch die Übertragung von Verlustvorträgen der Personenunternehmung auf

die juristische Person zu<sup>9</sup>. Weiter wird wie nach bisherigem Recht die Einhaltung einer fünfjährigen, objektivierte Veräusserungssperrfrist vorausgesetzt<sup>10</sup>, welche neu in Art. 19 Abs. 2 DBG und Art. 8 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG gesetzlich verankert ist<sup>11</sup>. Objektiviert bedeutet, dass die Steuerumgehungsabsicht nicht Voraussetzung ist und somit die Gründe der Sperrfristverletzung unbeachtlich sind. Infolge der Verwendung der Konjunktion «soweit» im Gesetzestext erfolgt die steuerliche Abrechnung bei Verletzung der Veräusserungssperrfrist bloss quotaal im Umfang der tatsächlich veräuserten Beteiligungsrechte.

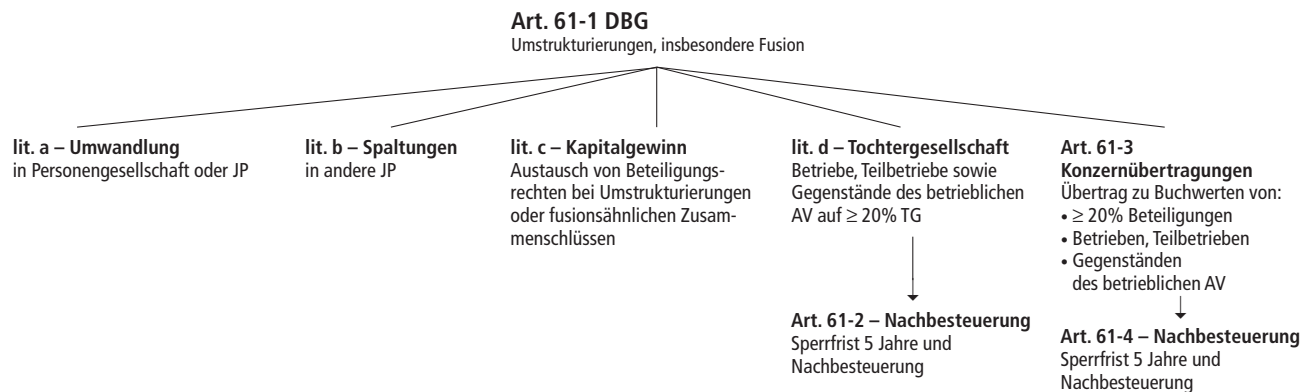
### c) Austausch von Beteiligungsrechten Geschäftsvermögen

Der Austausch von Beteiligungsrechten anlässlich von Umstrukturierungen juristischer Personen führt für Anteilsinhaber, welche die Beteiligungsrechte in ihrem Geschäftsvermögen halten, nicht zu einer Realisation, sofern deren Einkommenssteuerwert beibehalten wird. Die Besteuerung richtet sich ausschliesslich nach der buchmässigen Behandlung. Dies entspricht dem bisherigen Recht, wurde jedoch neu in Art. 19 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 8 Abs. 3 lit. c StHG gesetzlich fixiert. Damit ist auch der grenzüberschreitende Aktientausch steuerneutral, was früher von der ESTV zeitweise in Frage gestellt wurde.

### Privatvermögen

Befinden sich die Beteiligungsrechte im Privatvermögen, erzielt der Anteilsinhaber mittels Austausch der Beteiligungsrechte kein steuerbares Einkommen. Als Einkommen steuerbar sind jedoch der Nennwertzuwachs sowie Ausgleichszahlungen, Abfindungen und andere geldwerte Vorteile zulasten der Reserven der umstrukturierten Gesellschaft<sup>12</sup>.

Verwendet die umstrukturierende Gesellschaft für die Abgeltung der Anteilsinhaber eigene Aktien, welche bei deren Rücknahme nicht bereits besteuert wurden<sup>13</sup>, soll nach Ansicht der ESTV die Differenz zwischen Verkehrswert der eigenen Aktien und deren Nennwert wie eine steuerbare Barabfindung behandelt werden<sup>14</sup>. Diese neue Verwaltungspraxis, welche für Fusionen und Spaltungen, nicht jedoch für Quasifusionen zur Anwendung kommen soll, ist umstritten<sup>15</sup>.



### 3. Gewinnsteuer

#### a) Fusion

Die Fusion erfolgt gewinnsteuerneutral, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden<sup>16</sup>. Die übernommene Gesellschaft muss keinen Betrieb führen, und es ist auch keine Sperrfrist zu beachten. Allfällige Verlustvorträge können von der übernehmenden Gesellschaft übernommen und mit eigenen Gewinnen verrechnet werden.

Bezüglich der Absorptionsfusion einer Tochter- durch deren Muttergesellschaft ändert sich im neuen Recht materiell (leider) nichts. Nach wie vor gilt der Fusionsgewinn als steuerbar und der Fusionsverlust als nicht abzugsfähig<sup>17</sup>. Demgegenüber übernimmt die ESTV neu für so genannte Reverse oder Down-Stream Mergers, bei welchen die Tochtergesellschaft die Muttergesellschaft übernimmt, das Konzept der Kapitaleinlage. Bei der aufnehmenden Tochtergesellschaft stellt der empfangene Aktivenüberschuss eine steuerneutrale Einlage der Anteilhaber dar<sup>18</sup>.

#### b) Umwandlung

Die Umwandlung juristischer Personen kann gewinnsteuerneutral erfolgen, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisherigen Gewinnsteuerwerte übernommen werden. Weitere Voraussetzungen werden nicht verlangt.

Neu hingegen ist die rechtsformübergreifende, steuerneutrale Umwandlung einer juristischen Person in eine Personengesellschaft<sup>19</sup>. Die Gewinnsteuerpflicht der übertragenden juristischen Person wird abgelöst durch die Einkommenssteuerpflicht der übernehmenden Personengesellschafter. Die neue Gesetzesbestimmung verlangt weder die Fortführung der Personenunternehmung noch den unveränderten Gesellschafterbstand (z. B. Veräusserungssperrfrist von fünf Jahren)<sup>20</sup>. Gestützt auf den Grundsatz der Unternehmens-

fortführung können noch nicht verrechnete Verluste der juristischen Person auf die Personengesellschafter übertragen und gegen deren künftiges, steuerbares Einkommen verrechnet werden<sup>21</sup>. Die vorteilhafte Steuerneutralität auf Unternehmensebene wird stark getrübt durch die Besteuerung der Anteilhaber der übertragenden juristischen Person. Der Gesetzgeber geht für diese von einer steuerbaren Liquidation der juristischen Person aus und erfasst die Liquidations- bzw. Naturaldividende (zu Verkehrswerten) als steuerbaren Vermögensertrag<sup>22</sup>, was eine Umwandlung von profitablen juristischen Personen in Personengesellschaften praktisch verunmöglicht<sup>23</sup>. Andererseits besteht für weniger erfolgreiche Unternehmungen (allenfalls mit Verlustvorträgen) durchaus Gestaltungsspielraum.

#### c) Spaltung

Die Spaltung juristischer Personen (bisher bloss Kapitalgesellschaften und Genossenschaften) kann gewinnsteuerneutral erfolgen, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisherigen Gewinnsteuerwerte übernommen werden. Spaltungsspezifisch muss zudem ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden, und die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen haben einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterzuführen<sup>24</sup>. Das doppelte Betriebs- und Weiterführungserfordernis soll die funktionelle betriebliche Verknüpfung der stillen Reserven mit den Wirtschaftsgütern gewährleisten und die Spaltung damit von einer verkappten Liquidationshandlung abgrenzen. Wie bisher wird unter einem Betrieb jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, welcher im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet, verstanden, während der neue Begriff des Teilbetriebs als «kleinster für sich lebensfähiger Organismus» bezeichnet wird<sup>25</sup> und damit gegenüber dem bisherigen Recht eine Milderung herbeiführt. Die Beurteilung des

Vorliegen eines Betriebs oder Teilbetriebs bedarf einer umfassenden qualitativen Beurteilung aller objektiven und subjektiven wirtschaftlichen und unternehmerischen Aspekte. Dabei können quantitative Elemente wie eine bestimmte Anzahl eigenen oder beauftragten Personals sowie Aufwand- und Ertragsrelationen im Einzelfall herangezogen werden, sind jedoch für das Vorliegen eines Betriebs oder Teilbetriebs genauso wenig konstituierend wie die Frage, ob die juristische Person ihre Leistungen und Güter am Markt oder an verbundene Unternehmen absetzt. Demgegenüber stützt sich die ESTV insbesondere bei Vermögensverwaltungs-, Holding-, Finanz-, Immaterialgüterverwaltungs- sowie Immobiliengesellschaften auf quantitative Anforderungen<sup>26</sup>.

Nach neuem Recht hat das Verhalten der Anteilseigner keine Auswirkungen auf die Steuerneutralität der Spaltung, und entsprechend entfällt die bisher von der Verwaltungspraxis auferlegte Sperrfrist. Entsprechend können die Anteilsinhaber unmittelbar im Anschluss

an die Spaltung ihre Beteiligungsrechte veräußern und einen steuerfreien, privaten Kapitalgewinn vereinnahmen. Dieser Wegfall der Veräußerungssperrfrist eröffnet den Steuerpflichtigen einen ungeahnten Gestaltungsspielraum.

#### **d) Ausgliederung**

Nach neuem Recht wird nicht mehr zwischen horizontaler und vertikaler Spaltung unterschieden, sondern zwischen Spaltung und Ausgliederung. Als Ausgliederung bezeichnet man die steuerneutrale Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebs oder von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft<sup>27</sup>. Dabei qualifiziert nach neuem Recht bereits eine Beteiligung von mindestens 20% als Tochtergesellschaft. Im Gegensatz zur Spaltung ist das doppelte Betriebs- und Weiterführungserfordernis nicht massgebend, jedoch ist die Ausgliederung einer fünfjährigen, objektivierten Sperrfrist unterworfen<sup>28</sup>.

Demgegenüber können wie nach bisherigem Recht Beteiligungen von mindestens 20% als verdeckte Kapitalanlage ohne Inanspruchnahme der steuerlichen Umstrukturierungsnormen steuerneutral auf in- und ausländische Tochtergesellschaften zum Gewinnsteuerwert übertragen werden<sup>29</sup>. Es liegt keine steuerliche Gewinnrealisation vor, und entsprechend kommt auch keine Veräusserungssperrfrist zur Anwendung<sup>30</sup>.

#### e) Konzernübertragung

Gänzlich neu wurde mit dem Fusionsgesetz ein Teil-Konzernsteuerrecht geschaffen. Mit der Konzernübertragung können direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20%, Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zwischen inländischen Gesellschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Gesellschaft zusammengefasst sind, steuerneutral übertragen werden<sup>31</sup>. So können künftig Liegenschaften, Immaterialgüter, Maschinen oder andere betriebliche Vermögenswerte steuerneutral zum Gewinnsteuerwert auf die Mutter- oder auf Schwestergesellschaften transferiert werden, ohne die Steuerfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung auszulösen. Damit eröffnen sich ungeahnte Gestaltungsmöglichkeiten für Unternehmensgruppen. Vorbehalten bleibt im kantonalen Recht die Übertragung auf eine privilegiert besteuerte Holding-, Domicil- oder gemischte Gesellschaft<sup>32</sup>.

Konzernübertragungen unterstehen einer fünfjährigen Sperrfrist<sup>33</sup>. Die Veräusserung der übertragenen Vermögenswerte oder die Aufgabe der einheitlichen Leitung während der Sperrfrist führen zur nachträglichen Besteuerung der übertragenen stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft. Zudem haften die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung unter einheitlicher Leitung zusammengefassten inländischen Gesellschaften für die Nachsteuer solidarisch.

#### f) Austausch von Beteiligungsrechten

Der Tausch von Beteiligungsrechten anlässlich von Umstrukturierungen juristischer Personen bewirkt für juristische Personen als Anteilseigner keine Gewinnsteuerfolgen, vorausgesetzt der Gewinnsteuerwert der Beteiligungsrechte werde beibehalten. Dies entspricht dem bisherigen Recht, wurde jedoch neu in Art. 61 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 24 Abs. 3 lit. c StHG gesetzlich fixiert und beinhaltet insbesondere auch den grenzüberschreitenden Beteiligungstausch.

## 4. Grundstücksgewinnsteuer

Erfassen Kantone Grundstücksgewinne bei juristischen Personen nicht mit der Gewinnsteuer, sondern einer gesonderten Grundstücksgewinnsteuer (sgn. monistisches System), kann die Übertragung eines Grundstücks im Rahmen einer steuerlichen Umstrukturierung gestützt auf Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG steuerneutral erfolgen. Die aufnehmende Gesellschaft tritt in die grundstücksgewinnsteuerlichen Fussstapfen der übertragenden Gesellschaft und übernimmt die Anlagekosten und die latente Steuerlast auf dem aufgelaufenen Mehrwert des Grundstückes, kann sich im Gegenzug jedoch eine allfällige Haltedauer anrechnen lassen.

## 5. Handänderungssteuer

Die meisten Kantone (oder allenfalls Gemeinden) erheben eine Handänderungssteuer. Da sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes für die Steuerharmonisierung nicht auf die indirekten Steuern wie die Handänderungssteuern bezieht, kam es im Rahmen der parlamentarischen Beratungen zu einer intensiven Auseinandersetzung in dieser Angelegenheit. Schliesslich einigten sich die Räte, die Befreiung von der Handänderungssteuer auf das Zivilrecht abzustützen, da Handänderungssteuern wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen unnötig behindern und so zu einer Vereitelung der Ziele des FusG führen können. Art. 103 FusG schliesst die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungssteuern bei Umstrukturierungen<sup>34</sup> aus. Einzig Gebühren, welche das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip einhalten, dürfen künftig bei Umstrukturierungen erhoben werden.

Dabei gilt es zu beachten, dass die Mehrzahl der Kantone bereits heute eine Befreiung von der Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen vorsieht. Keine oder nur einschränkende Befreiungstatbestände kennen demgegenüber die Kantone Genf, Wallis, Basel-Landschaft, Jura, Waadt, Schwyz, Neuenburg und Freiburg sowie viele Gemeinden im Kanton Graubünden. Ausser den Handänderungssteuern sind die Grundbuchabgaben zu berücksichtigen. Die Kantone Glarus, Tessin und Uri erheben anstelle von Handänderungssteuern Grundbuchabgaben mit Gemengsteuercharakter ohne Befreiungstatbestand bei Umstrukturierungen, und in den Kantonen Schaffhausen und Zug wird die Grundbuchabgabe bei Umstrukturierungen lediglich reduziert<sup>35</sup>. Zudem erheben die Kantone Genf, Wallis, Basel-Landschaft, Jura, Neuenburg,



Waadt, Schwyz, Appenzell-Innerrhoden, Basel-Stadt, Luzern, Obwalden, Thurgau, Zürich und Graubünden nebst ihren Handänderungssteuern auch bei Umstrukturierungen Grundbuchabgaben mit Gemengsteuercharakter. All diese Kantone haben nun bis zum Inkrafttreten von Art. 103 FusG am 1. Juli 2009 Zeit, ihre kantonale Gesetzgebung entsprechend anzupassen, und somit bleibt uns das unzeitgemässe Ärgernis der Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen noch einige Zeit erhalten.

## 6. Verrechnungssteuer

Der geänderte Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG bestimmt, dass Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Umstrukturierung nach Art. 61 DBG in die Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, von der Verrechnungssteuer ausgenommen sind. Diese neue, erweiterte Formulierung bringt eine zu begrüssende Harmonisierung der Verrechnungssteuer mit der Gewinnsteuer. Kein Steueraufschub wird demgegenüber gewährt, wenn Reserven in verrechnungssteuerfrei rückzahlbares Nennkapital übergehen (Schaffung von Gratisaktien, Nennwertprinzip) oder wenn Ausschüttungen (Ausgleichszahlungen, Abfindungen) vorgenommen werden.

Die Anwendung von Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG unterliegt keiner Sperrfrist. Eine solche ist auch nicht erforderlich, weil die Reserven weiterhin der Verrechnungssteuer unterworfen sind. Die Verwaltungspraxis will allerdings bei Konzernübertragungen die Sperrfristenregelung anwenden<sup>36</sup>.

## 7. Stempelabgaben

### a) Emissionsabgabe

Art. 9 Abs. 1 lit. e StG bringt eine sehr interessante und wohl auch überraschende Neuerung. Bei Umwandlungen von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften wird die Emissionsabgabe nur noch auf dem neu

geschaffenen Nennwert und nicht mehr wie bis anhin auf dem Verkehrswert des Nettoaktivenüberschusses erhoben. Voraussetzung hierzu ist, dass die Personenunternehmung im Zeitpunkt der Umwandlung bereits fünf Jahre bestand und die neuen Beteiligungsrechte während den der Umstrukturierung folgenden fünf Jahren nicht veräussert werden. Andernfalls wird die Emissionsabgabe anteilmässig nacherhoben.

### b) Umsatzabgabe

Gemäss dem neu gefassten Art. 14 Abs. 1 lit. b StG ist auch die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung ausländischer Beteiligungsrechte von der Umsatzabgabe ausgenommen, während sich nach bisherigem Recht diese Ausnahme nur auf die Begründung inländischer Beteiligungsrechte bezog.

Werden im Rahmen einer Umstrukturierung<sup>37</sup> steuerbare Urkunden übertragen, greift neu infolge von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG die Ausnahme von der Umsatzabgabe. Die lästige Erhebung der Umsatzabgabe bei teilentgeltlichen Übertragungen von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Umstrukturierungen gehört somit der Vergangenheit an<sup>38</sup>. Nach anfänglichem Zögern der ESTV kommt im Weiteren die Sperrfristenregelung der direkten Steuern für die Umsatzabgabe nicht zur Anwendung<sup>39</sup>.

Gleich zwei Befreiungstatbestände umfasst der neue Art. 14 Abs. 1 lit. j StG für Übertragungen von steuerbaren Urkunden innerhalb eines Konzerns. Zunächst nimmt der erste Halbsatz dieser Bestimmung den Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Konzernübertragungen<sup>40</sup> aus. Im Weiteren befreit der zweite Halbsatz jegliche Übertragungen von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent auf in- oder ausländische Konzerngesellschaften, und zwar unabhängig davon, ob die Übertragung zum Gewinnsteuer- oder Verkehrswert erfolgt. Für beide Ausnahmen kommt ebenfalls keine Sperrfrist zur Anwendung<sup>41</sup>.

## 8. Kantonale Umsetzung

Den Kantonen wurde eine dreijährige Frist zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an die geänderten Vorschriften des Steuerharmonisierungsgesetzes eingeräumt<sup>42</sup>. Diese Frist läuft am 1. Juli 2007 ab (bezüglich Handänderungssteuer vgl. Ziff. 5 oben). Nach Ablauf dieser Frist findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Recht widerspricht. Da die Änderungen in den kantonalen Steuergesetzen nicht zeitgleich mit den neuen Normen des Bundesrechtes umgesetzt werden, kann dies dazu führen, dass die mit dem Fusionsgesetz angestrebten steuerlichen Erleichterungen bei Umstrukturierungen erst mit Verzögerung von zwei bis drei Jahren praktische Bedeutung erlangen. Während beispielsweise die Kantone Basel-Stadt, Bern, Freiburg, Luzern, Obwalden, St. Gallen, Thurgau, Tessin und Zürich dem Vernehmen nach bestrebt sind, ihre Steuergesetzgebungen baldmöglichst (möglicherweise bereits per 1.1.2005) anzupassen, wollen andere Kantone wie Aargau, Graubünden, Schwyz und Wallis die Anpassungsfrist möglichst ausschöpfen.

<sup>1</sup> Peter Riedweg, dipl. Steuerexperte und Wirtschaftsprüfer, Partner Homburger Rechtsanwälte, Zürich, ehem. Mitglied der vom Bundesrat eingesetzten Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen (Fusionsgesetz), Leiter Vernehmlassung zum Kreisschreiben Nr. 5 Umstrukturierungen (Fusionsgesetz) der Treuhänd Kammer, Mitautor Steuerrechtsteil des im Herbst 2004 erscheinenden Basler Kommentars zum Fusionsgesetz.

<sup>2</sup> SR 221.301.

<sup>3</sup> FRANK VISCHER in: Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zürich/Basel/Genf, 2004, Einleitung, RZ 1.

<sup>4</sup> Bericht der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen, Aktualisierte Fassung (August 1997).

<sup>5</sup> BBl 2000, 4337 ff.

<sup>6</sup> Amtl. Bull. SR 2001, 142 ff.; Amtl. Bull. NR 2003, 227 ff.

<sup>7</sup> Vgl. das illustrative Beispiel zur Übertragung von Geschäftsvermögen in Bsp. 1, Anhang I, ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004.

<sup>8</sup> ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 3.1.1.

<sup>9</sup> ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 3.2.3.3 und Anhang I, Nr. 3.

<sup>10</sup> Vgl. zum bisherigen Beispiel von 28.12.1998 in ASA 68 (1999/2000), 71 ff.; die objektivierte Sperrfrist nimmt auf die subjektiven Beweggründe der Sperrfristverletzung keine Rücksicht und stützt sich auch nicht auf die Steuerumgehung.

<sup>11</sup> Zur Befreiung von der Emissionsabgabe nach Art. 9 Abs. 1 lit. e StG siehe unten Ziff. 7a).

<sup>12</sup> ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.1.2.3.1 ff. Dieser Ertrag unterliegt ebenfalls der Verrechnungssteuer, vgl. unten Ziff. 6.

<sup>13</sup> Der Rückkauf eigener Aktien zwecks Kapitalherabsetzung, der Erwerb von mehr als 10 Prozent eigener Aktien sowie das Halten eigener Aktien während mehr als sechs Jahren führen zur Besteuerung eines Liquidationsüberschusses (Art. 7 Abs. 1<sup>ter</sup> StHG und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG i.V.m. Art. 4a Abs. 1/2 VStG).

<sup>14</sup> ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.1.2.3.7.

<sup>15</sup> Vgl. Ausführungen zur Fusion von SAUPPER/WEIDMANN (vor Art. 3 N 93) sowie zur Spaltung von RIEDWEG/GRÜNBLATT (vor Art. 29 N 87 ff.) in dem im Herbst 2004 erscheinenden Basler Kommentar zum Fusionsgesetz.

<sup>16</sup> Fusionen sind im Ingress von Art. 61 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 3 StHG geregelt.

<sup>17</sup> Art. 61 Abs. 5 DBG; ESTV-DVS, KS 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.4.1b; ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.1.5.2.2.

<sup>18</sup> Art. 60 lit. a DBG (bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG); ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.1.6.2 und Anhang I, Beispiel Nr. 6.

<sup>19</sup> Art. 61 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 24 Abs. 3 lit. a StHG.

<sup>20</sup> GURTNER, ASA 71 (2002/2003), 755; RIEDWEG/GRÜNBLATT (Teil 1 vor Art. 69 N 38) in dem im Herbst 2004 erscheinenden Basler Kommentar zum Fusionsgesetz; a.M. ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.2.6.3.2.

<sup>21</sup> ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.2.6.2.2.

<sup>22</sup> Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG; ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.2.6.4.

<sup>23</sup> GURTNER, ASA 71 (2002/2003), 752 ff.

<sup>24</sup> Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG.

<sup>25</sup> ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.3.2.5.

<sup>26</sup> ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.3.2.6 ff. verlangt kumulativ, dass der Betrieb bzw. Teilbetrieb Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen erbringt, über Personal verfügt, wobei in gewissen Fällen mindestens eine Vollzeitstelle verlangt wird, und der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zu seinem Ertrag steht. Vgl. auch ausführliche Darstellung in RIEDWEG/GRÜNBLATT (vor Art. 29 N 53 ff.) in dem im Herbst 2004 erscheinenden Basler Kommentar zum Fusionsgesetz.

<sup>27</sup> Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG und Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG.

<sup>28</sup> In der Literatur wird diese unterschiedliche Sperrfristenregelung als fragwürdig kritisiert (BEHNISCH, ASA 71 [2002/03], 730; LOCHER/AMONN, ASA 71 [2002/03], 774 f.; REICH, Festschrift Forstmoser, 740 f.; RIEDWEG/GRÜNBLATT [vor Art. 29 N 82 f.] in dem im Herbst 2004 erscheinenden Basler Kommentar zum Fusionsgesetz).

<sup>29</sup> ESTV-DVS, KS 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3e.

<sup>30</sup> ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.4.2.2.4.

<sup>31</sup> Art. 61 Abs. 3 DBG bzw. Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG.

<sup>32</sup> Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG. Es bleibt den Kantonen vorbehalten, ihre für den Fall eines Statuswechsels vorgesehenen Übergangsregelungen entsprechend anzupassen (z.B. § 75 Abs. 1 und 2 StG ZH) bzw. solche einzuführen.

<sup>33</sup> Art. 61 Abs. 4 DBG bzw. Art. 24 Abs. 3<sup>quintus</sup> StHG.

<sup>34</sup> Einkommens- bzw. gewinnsteuerneutrale Umstrukturierungen von Personengesellschaften und juristischen Personen sowie die konzerninternen Übertragungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3<sup>quater</sup> StHG.

<sup>35</sup> Vgl. OESTERHELT in dem im Herbst 2004 erscheinenden Basler Kommentar zum Fusionsgesetz zu Art. 103 FusG N 60 ff. für einen detaillierten kantonalen Überblick.

<sup>36</sup> Sperrfristenregelung bei Konzernübertragungen nach Art. 61 Abs. 4 DBG (ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.5.3.4), vgl. auch RIEDWEG/HEUBERGER, (Teil 2 vor Art. 69 N 124) in dem im Herbst 2004 erscheinenden Basler Kommentar zum Fusionsgesetz.

<sup>37</sup> Diese Tatbestandsvoraussetzung der Umstrukturierung ist gleich wie Art. 19 Abs. 1 Ingress DBG (bzw. Art. 8 Abs. 3 Ingress StHG) und Art. 61 Abs. 1 Ingress DBG (bzw. Art. 24 Abs. 3 Ingress StHG) für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuern formuliert.

<sup>38</sup> Sie bleibt aber bestehen, wenn bei einer Spaltung die Voraussetzungen für die Steuerneutralität, insbesondere das Betriebserfordernis, nicht erfüllt sind (ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.3.6).

<sup>39</sup> ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 2.4.2; anders noch der Entwurf vom 11. Februar 2004, Ziff. 2.4.2.

<sup>40</sup> Art. 61 Abs. 3 DBG.

<sup>41</sup> Vgl. auch ESTV-DVS, KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.5.5.

<sup>42</sup> Art. 72e StHG.