

# Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 Fusionsgesetz (2. Teil)

Dr. iur. Sarah Dahinden, Rechtsanwältin\*

## Inhalt

*In der vorangehenden Ausgabe:*

<b>1</b>	<b>Ausgangslage</b>
<b>2</b>	<b>Entstehung von Art. 103 FusG</b>
<b>2.1</b>	<b>Botschaft und Gesetzesentwurf zum FusG vom 13. Juni 2000</b>
<b>2.2</b>	<b>Beratungen in den Eidg. Räten (2001–2003)</b>
<b>2.3</b>	<b>Vorgeschichte zum Erlass von Art. 103 FusG</b>
2.3.1	Grundsatz der Steuerneutralität von Umstrukturierungen
2.3.2	Kantonale Handänderungssteuern und -abgaben bei Umstrukturierungen
<b>3</b>	<b>Bundeskompetenz zum Erlass von Art. 103 FusG</b>
<b>3.1</b>	<b>Kompetenzordnung im Abgabebereich</b>
<b>3.2</b>	<b>Rechtfertigung des Eingriffs in die kantonale Steuerhoheit</b>
3.2.1	Art. 122 Abs. 1 BV
3.2.2	Art. 14 Abs. 3 BankG
<b>3.3</b>	<b>Ergebnis</b>
<b>4</b>	<b>Kantonale und kommunale Handänderungsabgaben gemäss Art. 103 FusG</b>
<b>4.1</b>	<b>Kantonale und kommunale Handänderungsabgaben</b>
<b>4.2</b>	<b>Wortlaut von Art. 103 FusG</b>
<b>4.3</b>	<b>Botschaft zum FusG</b>
<b>4.4</b>	<b>Beratungen in den Eidg. Räten</b>
4.4.1	Begriffsverwendung
4.4.2	Verweis auf das BankG
4.4.3	Verweise auf Böckli und Reich
<b>4.5</b>	<b>Auffassungen in der Lehre</b>
<b>4.6</b>	<b>Ergebnis</b>
<b>5</b>	<b>Verbleibender Auslegungsspielraum der Kantone</b>
<b>5.1</b>	<b>Einführung</b>
<b>5.2</b>	<b>Kostendeckungsprinzip</b>
<b>5.3</b>	<b>Äquivalenzprinzip</b>
<b>5.4</b>	<b>Promilletarife im Besonderen</b>
<b>5.5</b>	<b>Übersicht über die Rechtsprechung</b>
<b>5.6</b>	<b>Ergebnis</b>

*In dieser Ausgabe:*

<b>6</b>	<b>Sachlicher Anwendungsbereich von Art. 103 FusG</b>
<b>6.1</b>	<b>Der Verweis von Art. 103 FusG im Allgemeinen</b>
6.1.1	Überblick
6.1.1.1	Umstrukturierungen von juristischen Personen
6.1.1.2	Umstrukturierungen von Einzelfirmen und Personengesellschaften
6.1.2	Kein Verweis auf Ersatzbeschaffungen
6.1.3	Adressaten von Art. 103 FusG
<b>6.2</b>	<b>Qualität des Verweises von Art. 103 FusG</b>
6.2.1	Inkongruenz zwischen FusG und Steuerrecht
6.2.2	Inkongruenz zwischen dem Verweis auf die direkten Steuern und den Handänderungsabgaben
6.2.3	Grundvoraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung
6.2.3.1	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz
6.2.3.2	Übernahme der bisherigen Werte
6.2.4	Typenspezifische Voraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung
6.2.4.1	Doppeltes Betriebserfordernis bei Auf- und Abspaltung
6.2.4.2	Einfaches Betriebserfordernis bei Ausgliederung und Vermögensübertragung im Konzern
6.2.4.3	Sperrfristverletzung bei Ausgliederung und Vermögensübertragung im Konzern
<b>6.3</b>	<b>Zusammenfassend: Rechtsfolge des Verweises von Art. 103 FusG</b>
<b>6.4</b>	<b>Bemessungsgrundlage</b>
<b>7</b>	<b>Umsetzung und Anwendungsprobleme von Art. 103 FusG</b>
<b>7.1</b>	<b>Übergangsfrist und Grundfragen</b>
<b>7.2</b>	<b>Praktikabilität des Verweises für die einzelnen Abgaben</b>
7.2.1	Bedeutung des Verweises für die Handänderungssteuern
7.2.2	Bedeutung des Verweises für die Grundbuchgebühren
7.2.2.1	Folgen der Abweichungen von Zivil- und Steuerrecht
7.2.2.2	Veranschaulichung der praktischen Probleme am Beispiel der Fusion
7.2.2.3	Rulingzwang?
<b>7.3</b>	<b>Nacherhebung von Handänderungsabgaben bei nachträglichem Entfallen der Voraussetzungen von Art. 103 FusG</b>
<b>8</b>	<b>Schlussbetrachtung</b>
	<b>Literatur</b>
	<b>Materialien und Kreisschreiben</b>

\* Associate bei Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte, Zürich

## 6 Sachlicher Anwendungsbereich von Art. 103 FusG

### 6.1 Der Verweis von Art. 103 FusG im Allgemeinen

#### 6.1.1 Überblick

Gemäss Art. 103 FusG ist die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 (Einzelfirmen und Personengesellschaften) und Art. 24 Abs. 3 sowie Abs. 3<sup>quater</sup> (juristische Personen) StHG – kostendeckende Gebühren ausgenommen – untersagt. Kraft Art. 111 Abs. 3 FusG verbleibt den Kantonen eine Übergangsfrist von fünf Jahren, um Art. 103 FusG umzusetzen.

#### 6.1.1.1 Umstrukturierungen von juristischen Personen

Aufgrund des Verweises von Art. 103 FusG auf Art. 24 Abs. 3 StHG werden stille Reserven einer juristischen Person bei «Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden». Damit umfasst Art. 24 Abs. 3 StHG namentlich folgende Umstrukturierungstatbestände:

- Fusion (Art. 24 Abs. 3 StHG);
- Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung oder in eine andere juristische Person (Art. 24 Abs. 3 lit. a StHG);
- Auf- und Abspaltung einer juristischen Person, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen (Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG);
- Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder fusionsähnlichen Zusammenschlüssen (Art. 24 Abs. 3 lit. c StHG);
- Ausgliederung, d. h. Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft (Mindestbeteiligung 20%), mit fünfjähriger Veräusserungssperrfrist (Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG; vgl. zur Sperrfrist Art. 24 Abs. 3<sup>ter</sup> StHG).

Der Verweis von Art. 103 FusG auf Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG umfasst zudem folgenden Umstrukturierungstatbestand:

- Vermögensübertragung im Konzern, d. h. Übertragung von Beteiligungen von mind. 20%, Betrieben oder Teilbetrieben im Konzern, unter fünfjähriger Sperrfrist (vgl. zur Sperrfrist Art. 24 Abs. 3<sup>quinqies</sup> StHG).

#### 6.1.1.2 Umstrukturierungen von Einzelfirmen und Personengesellschaften

Gestützt auf den Verweis von Art. 103 FusG auf Art. 8 Abs. 3 StHG werden stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma oder Personengesellschaft) bei «Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden». Damit umfasst Art. 8 Abs. 3 StHG namentlich folgende Umstrukturierungstatbestände:

- Fusion, Spaltung und Umwandlung (Art. 8 Abs. 3 StHG);
- Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung (Art. 8 Abs. 3 lit. a StHG)<sup>181</sup>;
- Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person, mit fünfjähriger Veräusserungssperrfrist (Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG; zur Veräusserungssperrfrist s. Art. 8 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG)<sup>182</sup>;
- Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Art. 24 Abs. 3 StHG oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen (Art. 8 Abs. 3 lit. c StHG).

#### 6.1.2 Kein Verweis auf Ersatzbeschaffungen

Der Verweis von Art. 103 FusG umfasst die Ersatzbeschaffungstatbestände nicht (vgl. dazu Art. 8 Abs. 4 bzw. Art. 12 Abs. 4 StHG). Es bleibt den Kantonen freigestellt, Art. 103 FusG bei Ersatzbeschaffungen analog anzuwenden<sup>183</sup>.

#### 6.1.3 Adressaten von Art. 103 FusG

Da Art. 103 FusG umfassend formuliert ist, greift er auch auf der Ebene der Anteilshaber, soweit eine Umstrukturierung eine wirtschaftliche Handänderung bewirkt und

181 Darunter fallen insb. folgende steuerliche Umstrukturierungstatbestände: der Zusammenschluss mit einer anderen Personenunternehmung, die Errichtung einer neuen Personengesellschaft («Spaltung»), die Umwandlung in eine andere Personenunternehmung; s. dazu KS Umstrukturierungen, 18.

182 Unter Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG fallen insb. folgende steuerliche Umstrukturierungstatbestände: der Zusammenschluss mit einer juristischen Person, die Umwandlung einer Personen-

unternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die Umwandlung der schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft; s. dazu KS Umstrukturierungen, 20.

183 Vgl. dazu OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 20.

damit eine Handänderungssteuer auslösen würde. Dies ist beispielsweise denkbar bei der Fusion von Immobilienholdinggesellschaften<sup>184</sup> oder bei der (Vermögens-) Übertragung im Konzern von Beteiligungen an Immobilienholdinggesellschaften.

## 6.2 Qualität des Verweises von Art. 103 FusG

### 6.2.1 Inkongruenz zwischen FusG und Steuerrecht

Art. 103 FusG ist die einzige Norm im Fusionsgesetz, welche sich mit Steuern befasst. Diese Bestimmung knüpft die Untersagung von Transaktionssteuern nicht an die im Fusionsgesetz vorgesehenen Umgestaltungen, sondern an die *steuerrechtlichen Umstrukturierungstatbestände*. Die Kongruenz zwischen den beiden Teilrechtsordnungen «Zivilrecht» (insb.: Fusionsgesetz) und «Steuerrecht» ist aber auch nach Inkraftsetzung des Fusionsgesetzes begrenzt<sup>185</sup>. Im Gegensatz zum Zivilrecht stützt sich das Steuerrecht bei Umgestaltungen aufgrund der steuerspezifischen Zwecksetzung nicht auf einen Numerus clausus von Umgestaltungsmöglichkeiten, sondern auf eine *Generalklausel*<sup>186</sup>. Dabei stellt das Steuerrecht auf den im Fusionsgesetz sonst nicht vorkommenden Begriff der Umstrukturierung ab<sup>187</sup>, welcher teilweise weiter geht als der zivilrechtliche Umgestaltungs begriff. Umgekehrt darf aus dem Gesagten nicht geschlossen werden, dass jede Umgestaltung, welche im Fusionsgesetz geregelt ist, auch eine steuerneutrale Umstrukturierung darstellt<sup>188</sup>. Findet beispielsweise mittels der im Fusionsgesetz vorgesehenen Vermögensübertragung gemäss Art. 67 - 77 FusG ein reguläres Verkaufsgeschäft statt, ohne dass die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Umstrukturierung erfüllt sind (bei der Fusion beispielsweise die Verschmelzung sowie die Liquidation der übertragenden Gesellschaft), liegt kein steuerneutraler Umstrukturierungsvorgang vor<sup>189</sup>.

### 6.2.2 Inkongruenz zwischen dem Verweis auf die direkten Steuern und den Handänderungsabgaben

Art. 103 FusG verweist auf die einkommens- bzw. gewinnsteuerneutralen Umstrukturierungen. Liegen die Voraussetzungen einer steuerneutralen Umstrukturierung vor, dürfen keine Transaktionssteuern erhoben werden. Nachdem eine steuerneutrale Umstrukturierung in gewissen Fällen, wie noch zu zeigen ist, auch nur *teilweise* vorliegen kann – beispielsweise, weil die Steuerpflicht in der Schweiz nach der Umstrukturierung nur teilweise fortbesteht, was zu einer *quotalen* Abrechnung über die stillen Reserven führen kann –, sind die Verhältnisse bei den Transaktionssteuern grundsätzlich anders gelagert. In der Regel kommt nur eine «Alles-oder-Nichts»-Steuerung, nicht aber eine quotalerhebung der Transaktionssteuern in Betracht. Liegt einkommens- oder gewinnsteuerrechtlich nur teilweise eine steuerneutrale Umstrukturierung vor, kann das umfangmässig geringfügige Fehlen der Voraussetzungen für die steuerneutrale Umstrukturierung für die Anwendbarkeit von Art. 103 FusG nicht schädlich sein. Wie in der früheren Praxis für die Spaltungen ist der Schwellenwert, welcher über die Anwendbarkeit von Art. 103 FusG entscheiden soll, bei 50 % zu sehen<sup>190</sup>. Vorbehalten bleiben demgegenüber Fälle, für die das Vorliegen einer steuerneutralen Umstrukturierung nur ganz bejaht oder vollumfänglich verneint werden kann<sup>191</sup>.

### 6.2.3 Grundvoraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung

Steuerrechtlich liegt das Augenmerk bei der Beurteilung, ob eine steuerneutrale oder steuerpflichtige Umstrukturierung vorliegt, grundsätzlich auf dem Fortbestand oder der Realisation der übertragenen stillen Reserven<sup>192</sup>. Eine steuerneutrale Umstrukturierung, welche nicht zur Versteuerung der stillen Reserven führt, ist für die direkten Steuern grundsätzlich zuläs-

184 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1523; Grundbuchgebühren knüpfen dagegen in der Regel nicht an wirtschaftliche Tatbestände an, sondern an zivilrechtliche (grundbuchliche) Vorgänge.

185 SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 305f.; vgl. dazu für die Umwandlung REICH, Grundriss, 9; kritisch zur fehlenden Kongruenz zwischen FusG und steuerlichen Umstrukturierungstatbeständen LOCHER, ASA 71 (2002/03), 681.

186 SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 305f.

187 LOCHER, ASA 71 (2002/03), 681, insb. Fn 43f.; vgl. auch SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 305f. m. Vw. Nach NOBEL ist es bezüglich des FusG «der grösste Fortschritt überhaupt, dass zivilrechtliches und Steuerfragen zusammen behandelt werden» (ZSR I 1998, 356).

188 KS Umstrukturierungen, 11.

189 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1498; OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 21.

190 Ein anderer Ansatz besteht darin, bei nur teilweise steuerneutralen Umstrukturierungen *objekt-mässig* zu beurteilen, ob Art. 103 FusG entfalle. Beim Kriterium «Fortbestand der Steuerpflicht» würde dies bedeuten, dass Art. 103 FusG auch bei teilweise steuerneutralen Umstrukturierungen immer anwendbar bleibt, weil für Grundstücke infolge des Belegheitsprinzips die Steuerpflicht in der Schweiz grundsätzlich fortbesteht (idS wohl OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 18). Diese Betrachtungsweise kann allerdings für die Grundstückgewinnsteuer zu weiteren Fragen in Kantonen mit dem dualistischen Modell führen.

191 Vgl. dazu auch unten, Abschn. 6.3.

192 Vgl. die Hinweise in Fn 37, oben.

sig, wenn kumulativ die folgenden beiden Voraussetzungen erfüllt sind<sup>193</sup>:

- Weiterbestand der Steuerpflicht in der Schweiz («soweit die Steuerpflicht fortbesteht»);
- Übernahme der bisher für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer massgeblichen Werte («Fortführung der Buchwerte»).

Nur wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind bzw. nicht nachträglich entfallen, ist Art. 103 FusG anwendbar<sup>194</sup>. Bestimmte Umstrukturierungsvorgänge erfordern für die Gewährung der Steuerneutralität die Erfüllung weiterer, typenspezifischer Voraussetzungen, welche ebenfalls noch darzulegen sind<sup>195</sup>. Im Folgenden interessieren hauptsächlich die Umstrukturierungstatbestände von juristischen Personen (Art. 24 Abs. 3 sowie Abs. 3<sup>quater</sup> StHG), insb. diejenigen von Kapitalgesellschaften.

### 6.2.3.1 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Der Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz bildet die Voraussetzung für eine steuerneutrale Umstrukturierung gemäss Art. 8 Abs. 3 bzw. Art. 24 Abs. 3 und Abs. 3<sup>quater</sup> StHG. *Soweit*<sup>196</sup> dieses Kriterium nicht (mindestens mehrheitlich) erfüllt ist, liegt grundsätzlich keine steuerneutrale Umstrukturierung vor, und die transaktionssteuerbegrenzende Regelung von Art. 103 FusG ist von vornherein nicht anwendbar<sup>197</sup>. Das Kriterium des Fortbestands der Steuerpflicht in der Schweiz ist bei Sitzverlegungen ins Ausland dann erfüllt, wenn die übertragenen Aktiven und Passiven einer schweizerischen Betriebsstätte zuzurechnen sind<sup>198</sup>. Entsprechendes muss auch für Kapitalanlageliegenschaften in der Schweiz gelten.

### 6.2.3.2 Übernahme der bisherigen Werte

Eine steuerneutrale Umstrukturierung bedingt die Übernahme der bisher für die (Einkommens- bzw.) Gewinnsteuer massgeblichen Werte. Dieses Erfordernis bildet die Voraussetzung für eine steuerneutrale Umstrukturierung gemäss Art. 8 Abs. 3 bzw. Art. 24 Abs. 3 und Abs. 3<sup>quater</sup> StHG. Ist diese Voraussetzung nicht (mindestens überwiegend) erfüllt, liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung vor, und die transaktionssteuerbegrenzende Regelung von Art. 103 FusG ist von vornherein nicht anwendbar<sup>199</sup>.

## 6.2.4 Typenspezifische Voraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung

### 6.2.4.1 Doppeltes Betriebserfordernis bei Auf- und Abspaltung

Für die Steuerneutralität von Spaltungen gilt zusätzlich zum Erfordernis des Fortbestands der Steuerpflicht in der Schweiz und der Weiterführung der bisher massgebenden (Einkommenssteuer- bzw.) Gewinnsteuerwerte das sog. *doppelte Betriebserfordernis*:

- Bei Spaltungen sind ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe zu übertragen;
- die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen müssen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Bei Immobiliengesellschaften stellt das Halten und Verwalten eigener Immobilien nur dann einen Betrieb dar, wenn nebst den oben genannten Grundvoraussetzungen noch die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sind<sup>200</sup>:

- Entweder besteht ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- die Gesellschaft beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- die Mieterträge belaufen sich auf mindestens das 20fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung.

Entsprechend ist bei Immobiliengesellschaften eine Spaltung nur dann steuerneutral möglich, wenn nebst den Grundvoraussetzungen zusätzlich die übertragenen Immobilien einen Betrieb verkörpern und die nach der Spaltung bestehenden Immobiliengesellschaften einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen<sup>201</sup>. Kraft des Verweises von Art. 103 FusG auf die direkten Steuern ist es den Kantonen auch nur unter diesen Voraussetzungen untersagt, auf Eigentumsänderungen von Immobilien Transaktionssteuern zu erheben. Eine vergleichbare Praxis hinsichtlich des Betriebserfordernisses von Immobiliengesellschaften kannte bisher beispielsweise der Kanton Zürich, wonach bei Abspaltungen von fremdverwalteten Kapitalanlageliegenschaften mangels Betriebsqualität die Befreiung von der Handänderungssteuer nicht gewährt wurde<sup>202</sup>.

193 Art. 8 Abs. 3 sowie Art. 24 Abs. 3 StHG.

194 Teilweise a. M. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 16ff.

195 S. dazu unten, Abschn. 6.2.4.

196 Vgl. Wortlaut von Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 StHG: «soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht».

197 A. M. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 18.

198 KS Umstrukturierungen, 50. Dies gilt insb. auch ausschliesslich.

199 A. M. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 17.

200 KS Umstrukturierungen, 62.

201 KS Umstrukturierungen, 62f.

202 Vgl. VGer ZH 16. Dezember 2003, ZStP 2004, 151; s. dazu auch REICH, Grundriss, 123.



Das doppelte Betriebserfordernis bildet bei der Spaltung das Abgrenzungskriterium zu einem reinen Verkauf. Ausserdem bedingt die Steuerneutralität bei der Spaltung, dass mit dem Betrieb auch ein angemessenes Eigenkapital (Aktienkapital und/oder offene Reserven) übertragen wird<sup>203</sup>. Im Übrigen kann eine vertikale Spaltung auch unter dem Fusionsgesetz weiterhin durch verschiedene zivilrechtliche Vorgehensweisen bewirkt werden<sup>204</sup>.

#### 6.2.4.2 Einfaches Betriebserfordernis bei Ausgliederung und Vermögensübertragung im Konzern

Gemäss Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG gilt die Ausgliederung, d.h. die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine mindestens zu 20 % gehaltene inländische Tochtergesellschaft, als steuerprivilegierte Umstrukturierung. Während einer fünfjährigen Sperrfrist dürfen die übertragenen Vermögenswerte oder die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft nicht veräussert werden. Im Fusionsgesetz ist der Tatbestand der Ausgliederung, welcher im Steuerrecht zu den Spaltungstatbeständen zählt, nicht geregelt. Vielmehr erfolgt das Hinunterstossen von Vermögenswerten nach den Regeln der Vermögensübertragung gemäss Art. 69 ff. FusG. Dies wird künftig in vielen Fällen auch für die «Unternehmensaufteilung zur Seite» gelten<sup>205</sup>. Die Übertragung kann zivilrechtlich auch durch eine Sacheinlage oder einen Verkauf abgewickelt werden<sup>206</sup>.

Mit der Vermögensübertragung im Konzern gemäss Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG können, soweit ein Konzernverhältnis (insb. einheitliche Leitung) besteht, massgebliche Beteiligungen von mindestens 20 % oder Betriebe, Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zu den bisherigen Gewinnsteuerwerten auf eine andere inländische Gesellschaft übertragen werden. Zivilrechtlich ist dies beispielsweise durch einen Verkauf an die Schwester- oder die Muttergesellschaft, eine Vermögensübertragung auf die Schwester- oder die Muttergesellschaft (Art. 69 - 77 FusG) oder mittels Abspaltung auf die Schwestergesellschaft (Art. 29 lit. b FusG) möglich<sup>207</sup>.

Die Ausgliederung bzw. die Vermögensübertragung im Konzern ist lediglich dann steuerneutral und unter Art. 103 FusG zu subsumieren, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens (bzw. bei der Vermögensübertragung im Konzern zusätzlich eine Beteiligung von mindestens 20 %) auf eine inländische Tochtergesellschaft bzw. eine Konzerngesellschaft übertragen werden. Grundstücke können unter den für die Spaltung genannten Voraussetzungen zu einem Betrieb oder Teilbetrieb gehören<sup>208</sup>. Als Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens kommen auch Grundstücke in Betracht, wenn sie dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen, was auf Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen nicht zutrifft<sup>209</sup>. Somit können in bestimmten Fällen auch Grundstücke im dargelegten Sinne auf eine inländische Tochtergesellschaft oder Konzerngesellschaft übertragen werden<sup>210</sup>, ohne dass dabei Transaktionssteuern erhoben werden dürfen (vgl. Art. 103 FusG). Auf kantonaler Ebene bleibt die Versteuerung von stillen Reserven bei der Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens – somit auch für entsprechende Grundstücke – auf eine Holding-, Verwaltungs- oder gemischte Gesellschaft infolge steuersystematischer Realisation (Statuswechsel) vorbehalten<sup>211</sup>. Auch hier stellt sich die Frage, ob dem Erfordernis der steuerneutralen Umstrukturierung Genüge getan ist, damit das Transaktionssteuerverbot von Art. 103 FusG greift. Die steuersystematische Realisation ist jedoch zu unterscheiden vom Erfordernis der steuerneutralen Umstrukturierung gemäss Art. 103 FusG, weshalb die Erstere für die Anwendung von Art. 103 FusG nicht schädlich ist.

Werden bei der Vermögensübertragung im Konzern Beteiligungen von mindestens 20 % an einer Immobiliengesellschaft übertragen, ist Art. 103 FusG auch dann anwendbar, wenn bezüglich der Beteiligung nach kantonalem Handänderungssteuerrecht von einer wirtschaftlichen Handänderung auszugehen ist.

Durch den ausdrücklichen Verweis von Art. 103 FusG auf Art. 24 Abs. 3 lit. d und Abs. 3<sup>quater</sup> StHG ist bei der Ausgliederung oder bei der Vermögensübertragung im Konzern die Übertragung von inländischen Grundstücken möglich (welche wohl in den meisten Fällen durch

203 KS Umstrukturierungen, 61.

204 KS Umstrukturierungen, 60.

205 S. dazu REICH, Grundriss, 20 (insb. Fn 33).

206 Vgl. KS Umstrukturierungen, 60; ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1746.

207 KS Umstrukturierungen, 77.

208 Vgl. dazu oben, Abschn. 6.2.4.1; SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 348f.; sowie in Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG den analogen Verweis für das Grundsteuerrecht.

209 KS Umstrukturierungen, 70.

210 SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 348f.

211 Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> lit. b StHG; ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1708.

einen schlichten Kaufvertrag – bei dem der Kaufpreis dem Gewinnsteuerwert der Liegenschaft entspricht – abgewickelt wird)<sup>212</sup>, ohne dass noch echte Gebühren übersteigende Transaktionssteuern zulässig wären<sup>213</sup>.

### 6.2.4.3 Sperrfristverletzung bei Ausgliederung und Vermögensübertragung im Konzern

Weder bei der Ausgliederung noch bei der Vermögensübertragung im Konzern verweist Art. 103 FusG ausdrücklich auf die jeweilige fünfjährige Sperrfrist gemäss Art. 24 Abs. 3<sup>ter</sup> bzw. Art. 24 Abs. 3<sup>quinquies</sup> StHG. Die Anwendung von Art. 103 FusG hängt dennoch von der Beachtung der Veräusserungssperrfrist ab<sup>214</sup>, denn wenn die fünfjährige Sperrfrist nicht eingehalten wird, liegt für die direkten Steuern keine steuerneutrale Umstrukturierung vor. Beim fehlenden Verweis in Art. 103 FusG auf die jeweiligen Sperrfristbestimmungen handelt es sich demnach um ein redaktionelles Versehen. Dass Art. 103 FusG die Kantone noch weitergehend einschränkt, als es mit dem Verweis auf die steuerneutralen Umstrukturierungen bereits der Fall ist, ist nicht vertretbar, nachdem die kantonale Abgabe- und Steuerhoheit mit dem Erlass von Art. 103 FusG bereits strapaziert worden ist.

Bei Verletzung der Sperrfrist erfolgt die Besteuerung der stillen Reserven in der Regel nur anteilmässig, entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte bzw. der übertragenen Vermögenswerte<sup>215</sup>, ausnahmsweise aber auch gesamthaft<sup>216</sup>. Dagegen entfällt das Transaktionssteuerverbot gemäss Art. 103 FusG nur, wenn die steuerneutrale Umstrukturierung nicht mehr überwiegend gegeben ist.

## 6.3 Zusammenfassend: Rechtsfolge des Verweises von Art. 103 FusG

Die Rechtsfolge von Art. 103 FusG besteht darin, dass bei mittels steuerneutraler Umstrukturierungen im Sinne der direkten Steuern übertragenen Grundstücken ausser einer kostendeckenden Gebühr keine Transaktionssteuern erhoben werden dürfen. Dies gilt für die Kantone gemäss Art. 111 Abs. 3 FusG spätestens ab 1. Juli 2009. Dass anlässlich von Umstrukturierungen eine Befreiung von andern Steuern (z. B. der Verrechnungssteuer) erfolgen kann, ist für Art. 103 FusG nicht relevant.

Da der Befreiungstatbestand von Art. 103 FusG auf den steuerrechtlichen Umstrukturierungsbegriff verweist, fallen Umstrukturierungen, welche die Voraussetzungen für die Steuerneutralität bei den direkten Steuern nicht bzw. nicht mehr erfüllen, nicht unter Art. 103 FusG. Im Sinne eines Überblicks ist namentlich an folgende Fälle zu denken:

- kein Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz (keine Steuerneutralität, soweit der Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz nicht mehr gegeben ist);
- Übernahme anderer als der Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwerte;
- ursprüngliche oder nachträgliche Verletzung des doppelten Betriebserfordernisses bei der Auf- und Abspaltung;
- ursprüngliche oder nachträgliche Verletzung des einfachen Betriebserfordernisses bei der Ausgliederung bzw. bei der Vermögensübertragung im Konzern;
- ursprüngliche oder nachträgliche Sperrfristverletzung bei der Ausgliederung und der Vermögensübertragung im Konzern.

Wenn steuerrechtlich insgesamt keine steuerneutrale Umstrukturierung (mehr) vorliegt, entfällt somit auch das Verbot gemäss Art. 103 FusG, wonach die Kantone auf dieser Transaktion keine Transaktionssteuern erheben dürfen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn bei der Vermögensübertragung im Konzern (Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG) die Veräusserungssperrfrist von fünf Jahren nicht eingehalten wird, weil innert dieser Frist die einheitliche Leitung aufgegeben wird. In diesem Fall ist gewinnsteuerlich über die gesamten stillen Reserven abzurechnen<sup>217</sup>, und die Anwendung von Art. 103 FusG entfällt vollumfänglich.

Sind die Kriterien einer steuerneutralen Umstrukturierung *teilweise* erfüllt, so dass nur quotal über die stillen Reserven abgerechnet werden muss, ist Art. 103 FusG anwendbar, wenn überwiegend (zu über 50 %) eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt<sup>218</sup>. Wird im oben stehenden Beispiel nicht die einheitliche Leitung aufgegeben, sondern ein Teil der empfangenen Aktiven innert der Fünfjahresfrist veräussert, bleibt Art. 103 FusG anwendbar, wenn das Kriterium der steuerneutralen Umstrukturierung noch mehrheitlich (d. h. zu über 50 %) erfüllt ist.

212 SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 349.

213 Bezüglich der Vermögensübertragung im Konzern bezeichnen SPORI/MOSER Art. 103 FusG für die Kantone als eine «bittere Pille»; s. SPORI/MOSER, ZBJV 2004, 307, 348 (insb. Fn 240).

214 ALTENBURGER/CALDERAN/LEDERER, N 1524; a. M. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 28ff. sowie hinsichtlich anderer,

indirekter Steuern (Stempelabgabe und Verrechnungssteuer) WEIDMANN, ST 2004, 989 ff.

215 KS Umstrukturierungen, 71, 82.

216 KS Umstrukturierungen, 81f.

217 KS Umstrukturierungen, 81f.

218 Vgl. oben, Abschn. 6.2.2., insb. auch Fn 190.

## 6.4 Bemessungsgrundlage

Der Kaufpreis bildet die Bemessungsgrundlage für die Handänderungssteuer<sup>219</sup>. Ähnliches gilt meist für kantonale Grundbuchgebühren<sup>220</sup>. Daran ändert sich durch den Verweis von Art. 103 FusG auf die direkten Steuern nichts.

## 7 Umsetzung und Anwendungsprobleme von Art. 103 FusG

### 7.1 Übergangsfrist und Grundfragen

Den Kantonen verbleibt eine Übergangsfrist von fünf Jahren ab Inkrafttreten des Fusionsgesetzes<sup>221</sup>, entsprechend bis 1. Juli 2009, um Art. 103 FusG ins kantonale Recht umzusetzen. Bis zu diesem Zeitpunkt bleibt es den Kantonen freigestellt, bestehende Transaktionssteuern auf Umstrukturierungen zu erheben, nicht aber, Verschärfungen einzuführen<sup>222</sup>.

Bezüglich des Stichtags des 1. Juli 2009 – sollte die Übergangsfrist von den Kantonen ausgeschöpft werden – stellt sich die Frage, welche Umstrukturierungshandlung hinsichtlich des Stichtags massgebend ist, ob beispielsweise der Handelsregistereintrag (vor oder nach dem 1. Juli 2009) oder der spätere Grundbucheintrag. Dies hängt nicht zuletzt von der kantonalen Steuer- und Gebührenordnung ab. Die Erhebung von Handänderungssteuern, bei welchen das Stichdatum der Handänderung auf dem Handelsregistereintrag beruht, ist mit Handelsregistereinträgen ab 1. Juli 2009 nicht mehr zulässig. Grundbucheinträge, welche gemäss dem Fusionsgesetz in der Regel innert einer dreimonatigen Frist nach der Umstrukturierung zu erfolgen haben<sup>223</sup>, sind von Transaktionssteuern auszunehmen, wenn der Grundbucheintrag nach dem 1. Juli 2009 erfolgt, selbst wenn der Handelsregistereintrag vor dem 1. Juli 2009 stattfand. Die kantonalen Regelungen sind in diesen Punkten entsprechend zu präzisieren.

Kantone, welche bereits eine selbständige Ausnahme von der Erhebung der Handänderungssteuer bei Umstrukturi-

erungen kennen, müssen den Ausnahmetatbestand, soweit er enger gefasst ist, an den Umstrukturierungsbegriff von Art. 103 FusG anpassen. Wurde bisher bei Umstrukturierungen ein privilegierter Steuersatz gewährt, wird spätestens ab 1. Juli 2009 eine volle Befreiung vorzusehen sein. Bei der Umsetzung gilt es weiter zu beachten, dass Art. 103 FusG weit formuliert ist und deshalb bei Umstrukturierungen auch die Handänderungssteuer für wirtschaftliche Handänderungen auf der Ebene der Anteilinhaber erfasst.

Wird das kantonale Recht nicht fristgerecht umgesetzt, ist Art. 103 FusG aufgrund der derogatorischen Kraft des Bundesrechts direkt anwendbar<sup>224</sup>. Der Kanton Zürich plant dem Vernehmen nach, Art. 103 FusG für die Grundbuchgebühren schon im nächsten Jahr umzusetzen<sup>225</sup>.

### 7.2 Praktikabilität des Verweises für die einzelnen Abgaben

#### 7.2.1 Bedeutung des Verweises für die Handänderungssteuern

Der Verweis von Art. 103 FusG auf die Umstrukturierungstatbestände der direkten Steuern ist für die meisten Kantone nichts Neues, sehen die entsprechenden Erlasse doch für Umstrukturierungstatbestände schon heute vielfach eine teilweise oder volle Befreiung von der Handänderungssteuer vor, meist ebenfalls mit einer weitgehenden Anlehnung an die steuerneutralen Umstrukturierungsvorgänge bei den direkten Steuern<sup>226</sup>.

#### 7.2.2 Bedeutung des Verweises für die Grundbuchgebühren

##### 7.2.2.1 Folgen der Abweichungen von Zivil- und Steuerrecht

Anders als bei den Handänderungssteuern präsentiert sich die Situation bei den Grundbuchgebühren, welche regelmässig an zivilrechtliche (grundbuchliche) Vorgänge anknüpfen. Das zeigt sich insb. darin, dass die im Zusammenhang mit dem Fusionsgesetz revidierte Verordnung betreffend das Grundbuch<sup>227</sup> ausschliesslich diejenigen Umgestaltungen behandelt, welche zivilrechtlich gemäss dem Fusionsgesetz vorgesehen sind. Somit stellt

219 Vgl. STEUERINFORMATIONEN, Die Handänderungssteuer, 25; HÖHN/WALDBURGER I, § 28 N 15 m. Vw.

220 So etwa im Kanton Zürich, vgl. § 25 Abs. 1 NotG sowie § 1 A Ziff. 2.2.1 NotGV.

221 Art. 111 Abs. 3 FusG; das FusG trat am 1. Juli 2004 in Kraft, AS 2004, 2654.

222 Vgl. OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 52 m. Vw.; s. generell für das StHG MEISTER, 77 ff.

223 Vgl. Art. 104 Abs. 1 FusG; eine umgehende Anmeldung ist in den Fällen von Art. 104 Abs. 2 FusG erforderlich.

224 Vgl. zum Ganzen auch OESTERHELT, BS-Komm. Art. 103 FusG Rz 51 ff.

225 Die Handänderungssteuer wurde im Kanton Zürich per 1. Januar 2005 abgeschafft.

226 Vgl. dazu REICH in REICH/DUSS, 259 iVm 214 Fn 64.

227 GBV vom 22. Februar 1910, SR 211.432.10; s. die Änderungen, welche aufgrund des FusG erfolgten, in AS 2004, 2688 ff.

sich bei den Grundbuchgebühren das Problem der Inkongruenz zwischen der Anknüpfung der Gebühren bei zivilrechtlichen Umgestaltungen und des nicht deckungsgleichen Befreiungstatbestands für Transaktionssteuern gemäss Art. 103 FusG, welcher auf den weiteren, steuerrechtlichen Umstrukturierungsbegriff verweist. Das Problem liegt darin, dass die Grundbuchämter bisher kaum gefordert waren zu beurteilen, bei welchen Transaktionen eine steuerprivilegierte Umstrukturierung vorliegt.

### 7.2.2.2 Veranschaulichung der praktischen Probleme am Beispiel der Fusion

Die Implikationen, welche der Verweis von Art. 103 FusG auf die steuerrechtlichen Umstrukturierungen für die Grundbuchgebühren haben kann, soll am Beispiel der Fusion von Kapitalgesellschaften, insb. der Absorption, veranschaulicht werden. Das Fusionsgesetz kennt in Art. 3 f. FusG lediglich die Absorptions- und Kombinationsfusion von verschiedenen Rechtsträgern. Fusionen gemäss Fusionsgesetz erfolgen mittels Universal-sukzession und werden deshalb auch als «echte» Fusion bezeichnet<sup>228</sup>.

Im Steuerrecht ist die Fusion weiter definiert, nämlich als ein Zusammenschluss mit Verschmelzung durch Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven einer oder mehrerer Gesellschaften auf eine andere Gesellschaft unter anschliessender oder gleichzeitiger Auflösung der übertragenden juristischen Person<sup>229</sup>. Somit wird im Steuerrecht unter Fusion nebst der «echten» Fusion, wie sie das Fusionsgesetz ausdrücklich regelt, eine Vielzahl von «unechten» Fusionstatbeständen subsumiert<sup>230</sup>, bei welchen eine Universal-sukzession fehlt, und statt dessen die Vermögensübertragung zivilrechtlich beispielsweise durch Singular-sukzession (Art. 181 OR) oder mittels partieller Universal-sukzession (Art. 67 - 77 FusG) bewerkstelligt wird<sup>231</sup>, unter anschliessender Liquidation der übertragenden Gesellschaft(en)<sup>232</sup>.

### 7.2.2.3 Rulingzwang?

Für die Grundbuchämter bedeutet der Verweis von Art. 103 FusG auf die steuerneutralen Umstrukturierungen, dass bei der Erhebung von Grundbuchgebühren,

welche nicht reinen Gebührencharakter haben, zu prüfen ist, ob die jeweilige Transaktion von Art. 103 FusG erfasst wird. Dies könnte zur Konsequenz haben, dass mit Blick auf die Grundbuchgebühren ein eigentlicher Rulingzwang entsteht. Die Befreiung von der Transaktionssteuer nach Art. 103 FusG wird nur gewährt, wenn mit einem Ruling für die direkten Steuern nachgewiesen wird, dass für die direkten Steuern eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt. Ein solches Szenarium kann bei einem straffen Zeitbudget, wie es bei Umstrukturierungen oft gegeben ist, einen Nachteil bedeuten. Immerhin ist anzumerken, dass der Verweis auf die steuerneutralen Umstrukturierungen der direkten Steuern bei der Grundstücksgewinnsteuer zu funktionieren scheint, wo ebenfalls andere Zuständigkeiten bestehen als bei den direkten Steuern. Viel einfacher und verwaltungsökonomischer ist es jedoch, die Grundbuchgebühren ganz generell als reine Gebühren auszugestalten, so dass im Einzelfall gar nicht mehr geprüft werden muss, ob Art. 103 FusG anzuwenden ist, d. h., ob eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne des Steuerrechts vorliegt oder nicht.

## 7.3 Nacherhebung von Handänderungsabgaben bei nachträglichem Entfallen der Voraussetzungen von Art. 103 FusG

Entfallen die Voraussetzungen von Art. 103 FusG, d. h., ist nachträglich das Kriterium der steuerneutralen Umstrukturierung gemäss Art. 103 FusG (überwiegend) nicht mehr gegeben<sup>233</sup>, kann streng genommen die mit Art. 103 FusG untersagte Handänderungssteuer bzw. der Steueranteil der Grundbuchgebühr nacherhoben werden. Bei der Grundbuchgebühr entfällt diese Möglichkeit, wenn der ganze Tarif als reiner Gebührentarif ausgestaltet wird.

Bei den direkten Steuern werden diesfalls die Einkommens- bzw. Gewinnsteuern im Nachsteuerverfahren erhoben<sup>234</sup>, bei Gefährdung des Steuersubstrats teilweise unter Sicherstellung<sup>235</sup> der und/oder mit einem erweiterten Haftungskreis<sup>236</sup> für die nachzuzahlenden Steuern.

Auch bei der Handänderungssteuer und teilweise bei der Grundbuchgebühr sollten die kantonalen Gesetzgeber

228 KS Umstrukturierungen, 27 f.; REICH, Grundriss, 15.

229 KS Umstrukturierungen, 29.

230 KS Umstrukturierungen, 29 f.; entsprechend ist das Steuerrecht nicht an die zivilrechtliche Würdigung gebunden.

231 KS Umstrukturierungen, 28; s. zur Singular-sukzession auch REICH, Grundriss, 16 f.

232 KS Umstrukturierungen, 29.

233 Vgl. dazu oben, Abschn. 6.1.1.2 sowie Abschn. 6.3.

234 Vgl. dazu beispielsweise KS Umstrukturierungen, 71, 82. Es ist anzunehmen, dass diese für das Bundessteuerrecht vorgesehene Regelung auch in den Kantonen umgesetzt wird. In bestimmten Fällen kann die Gesellschaft die Auflösung der stillen Reserven durch höhere Abschreibungen wettmachen, sofern diese geschäftsmässig begründet sind; vgl. dazu z. B. KS Umstrukturierungen, 82.

235 Vgl. dazu beispielsweise KS Umstrukturierungen, 69.

236 Vgl. dazu beispielsweise KS Umstrukturierungen, 78.



definieren, ob in solchen Fällen eine Nacherhebung der Handänderungssteuer oder des Steueranteils der Grundbuchgebühr möglich ist und wie eine allfällige Nacherhebung – evtl. mit nachträglicher (grundpfändlicher) Sicherung – rechtlich auszugestalten wäre.

## 8 Schlussbetrachtung

Art. 103 FusG untersagt den Kantonen spätestens ab 1. Juli 2009, bei Umstrukturierungen im Sinne der direkten Steuern kantonale oder kommunale Handänderungsabgaben zu erheben, soweit diese höher als kostendeckend sind. Art. 103 FusG erfasst deshalb zweifellos die eigentlichen Handänderungssteuern, welche in einigen Kantonen bei Umstrukturierungen immer noch teilweise oder voll erhoben werden.

Zu den Handänderungsabgaben zählen aber auch Grundbuchgebühren, soweit diese nicht nur kostendeckend sind. Zwar vertritt das Bundesgericht auch in neueren Entscheiden gelegentlich noch die befremdliche Auffassung, dass eine Grundbuchgebühr, welche einen Steueranteil enthält (Gemengsteuer), für den die Gebühr überschüssenden Teil nur dann als Steuer zu qualifizieren sei, wenn das Gemeinwesen tatsächlich beabsichtigte, eine *Steuer* zu erheben – somit bezüglich der Steuererhebung Vorsatz gegeben ist<sup>237</sup>. Doch zeigt die neuere Rechtsprechung ebenfalls eine klare Tendenz, dass Gebühren, welche aufgrund von starren Promilletarifen erhoben werden, mit einem oberen Grenzbetrag versehen werden müssen. Wo dieser Grenzbetrag liegt, wurde soweit ersichtlich vom Bundesgericht noch nie statuiert. Obwohl es Kantone gibt, welche die Grenze bei CHF 50 000 setzen<sup>238</sup>, dürfte eine sachlich gerechtfertigte Obergrenze eher bei CHF 20 000 oder CHF 10 000 liegen. Dies selbst unter Berücksichtigung der Forderung, dass den Kantonen aufgrund von Art. 103 FusG, welcher die kantonale Steuer- und Gebührenhoheit bis zu einem gewissen Grad strapaziert, bei der Festlegung der auch noch künftig (d. h. nach dem 1. Juli 2009) zulässigen Gebühr ein gewisser Gestaltungsspielraum zuzugestehen sei.

Notariatsgebühren gelten – soweit höher als eine reine Gebühr – typischerweise nicht als Transaktionssteuern, welche (nur) beim Handwechsel von Liegenschaften anfallen. Bei Umstrukturierungen wird in der Regel auch kein eigentlicher Veräusserungsvertrag, sondern ein gesellschaftsrechtlicher Vertrag erstellt und öffentlich

beurkundet. Deshalb wird hier die Ansicht vertreten, dass Notariatsgebühren von Art. 103 FusG nicht tangiert werden. Dennoch ist es wünschenswert, dass sich auch die kantonalen Notariatsgebühren vermehrt am Kostendeckungsprinzip orientieren.

Der steuerrechtliche Umstrukturierungsbegriff, auf den Art. 103 FusG verweist, geht zum Teil über die im Zivilrecht, d. h. im Fusionsgesetz, vorgesehenen Umgestaltungen hinaus. Umgekehrt gelten gewisse Transaktionen, welche zivilrechtlich aufgrund des Fusionsgesetzes vollzogen werden können, nicht als steuerneutrale Umstrukturierungen. Diese Inkongruenz zwischen den gemäss Fusionsgesetz zulässigen Umgestaltungen einerseits und den steuerlich neutralen Umstrukturierungen andererseits kann sich vor allem bei den Grundbuchgebühren bemerkbar machen. Die Grundbuchämter waren bisher kaum gefordert festzustellen, in welchen Fällen eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt, wie es Art. 103 FusG nun indirekt erfordert, basieren die grundbuchlichen Eintragungen doch generell auf zivilrechtlichen Vorgängen. Das Problem, dass die Grundbuchämter in Zukunft eruieren müssen, ob eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt, kann dadurch behoben werden, dass der Gebührentarif generell auf das Kostendeckungsprinzip ausgerichtet wird, so dass die Grundbuchgebühren generell keinen Steueranteil mehr beinhalten. Diesfalls ist Art. 103 FusG bei allen grundbuchlichen Geschäften Genüge getan, ohne dass geprüft werden muss, ob eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne des Steuerrechts vorliegt. Andernfalls ist davon auszugehen, dass bei Umstrukturierungen mit Blick auf die Grundbuchgebühren ein eigentlicher Rulingzwang für die direkten Steuern entstehen könnte, was bei einem straffen Zeitbudget, wie es bei Umstrukturierungen oft gegeben ist, einen Nachteil bedeuten würde.

Für die Umsetzung von Art. 103 FusG stellt sich auf Kantonsebene die Frage, wie Umstrukturierungen, deren Steuerneutralität nachträglich (überwiegend) entfällt, zu behandeln sind. Dabei ist beispielsweise bei der Vermögensübertragung im Konzern (Art. 24 Abs. 3<sup>quater</sup> StHG) an eine Verletzung der Sperrfrist oder die Aufgabe der einheitlichen Leitung zu denken. Solche Einschränkungen sind bei den Transaktionssteuern zu berücksichtigen, obschon Art. 103 FusG nicht direkt darauf (bei der Vermögensübertragung: nicht auf Art. 24 Abs. 3<sup>quinquies</sup>) verweist. Bei der Umsetzung gilt es weiter zu beachten, dass Art. 103 FusG weit formuliert ist und deshalb bei Umstrukturierungen auch die Handänderungssteuer für wirtschaftliche Handänderungen auf der Ebene der Anteilsinhaber erfasst.

Das Fusionsgesetz schafft mit Art. 103 FusG gewisse Erleichterungen. Musste der Pflichtige bisher in jedem

237 Wobei der verlangte «Vorsatz» zur Steuererhebung doch bei Promilletarifen zweifellos vorliegt.

238 Vgl. dazu VGer BS 2. November 2001, BJM 2004, 71.

Kanton abklären, welche Handänderungs- und Gemengsteuern bei einer Umstrukturierung erhoben werden, wird er spätestens ab 1. Juli 2009 wissen, dass die Umstrukturierung nebst echten Gebühren weder eine Handänderungssteuer noch eine Grundbuchgebühr oder Grundstückgewinnsteuer auslöst. Die zu erwartenden Steuer ausfälle werden als eher gering eingeschätzt, da davon ausgegangen wird, dass viele Unternehmen bisher auf Umstrukturierungen, welche hohe Transaktionssteuern ausgelöst hätten, verzichtet haben.

## Literatur\*\*

- ALTENBURGER PETER R./CALDERAN MASSIMO/LEDERER WERNER, Schweizerisches Umstrukturierungsrecht, Zürich/Basel/Genf 2004
- BÖCKLI PETER, Fusions- und Spaltungssteuerrecht: Gelöste und ungelöste Probleme, ASA 67 (1998/99), 1 ff.
- CASANOVA HUGO, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2000, Kantonale Abgaben (inkl. Steuerharmonisierung), ASA 71 (2002/03), 7 ff.
- GRIESSHAMMER ERWIN R., Komm. Art. 103 FusG, in: Frank Vischer, Vischer Anwälte und Notare (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zürich/Basel/Genf 2004 (zit.: ZH-Komm. Art. 103 FusG)
- GRIESSHAMMER ERWIN R./HETTICH PETER, Steuerharmonisierungsbedarf bei der Übertragung von Grundstücken im Fusionsgesetz, StR 2003, 258 ff.
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. A., Zürich/Basel/Genf 2002
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Band I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001 (zit.: I)  
– Steuerrecht, Band II, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2002 (zit.: II)
- HUBER HANS, Bundesrechtliche Schranken im Grundstückabgaberecht, ZBGR 49 (1968), 65 ff.
- JAAG TOBIAS, Verwaltungsrecht des Kantons Zürich, 2. A., Zürich 1999, mit Ergänzungsband, Zürich 2003
- KOSLAR FRANO, Komm. Art. 103 FusG, in: Baker & McKenzie (Hrsg.), Fusionsgesetz. Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) sowie die einschlägigen Bestimmungen des IPRG und des Steuerrechts, Bern 2003 (zit.: Komm. FusG Baker & McKenzie, Art. 103)
- LOCHER PETER, Steuerrechtliche Folgen des Fusionsgesetzes im Recht der direkten Steuern, Zur Einführung, ASA 71 (2002/03), 673 ff.
- LUDWIG HUBERTUS, Komm. FusG, Anhang I, 875 ff., in: Frank Vischer, Vischer Anwälte und Notare (Hrsg.), Zürcher Kommentar zum Fusionsgesetz, Zürich/Basel/Genf 2004 (zit.: ZH-Komm. FusG, Anhang I)
- LUTZ BENNO, Komm. Art. 14 BankG, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen vom 8. November 1934 sowie zu der Verordnung (V) vom 17. Mai 1972 und der Vollziehungsverordnung (VV) vom 30. August 1961, begr. von Daniel Bodmer/Beat Kleiner/Benno Lutz, hrsg. von Dieter Zobl/Renate Schwob/Hans Geiger/Christoph Winzeler, Loseblatt (Stand: 15. Nachlieferung 2004), Zürich/Basel/Genf (zit.: Komm. Art. 14 BankG)
- MARTI ARNOLD, Komm. zu Art. 6 ZGB, in: Peter Gauch/Jörg Schmid (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 1. Teilband, Art. 1 - 7 ZGB, Zürich 1998 (zit.: ZH-Komm. Art. 6 ZGB)
- MEISTER THOMAS, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Bern/Stuttgart/Wien 1995
- NOBEL PETER, Der Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Fusion, Spaltung und Umwandlung von Rechtsträgern (Fusionsgesetz), ZSR I 1998, 355 ff.
- OESTERHELT STEFAN, Komm. Art. 103 FusG, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Rudolf Tschäni/Daniel Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Fusionsgesetz, Basel/Genf München 2005 (zit.: Oesterheld, BS-Komm. Art. 103 FusG)
- PFÄFFLI ROLAND, Die Auswirkungen des Fusionsgesetzes auf das Grundbuch, Jusletter vom 7. Juni 2004
- PFENNINGER-BISCHOFBERGER STEPHAN, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Zürich 1995
- REICH MARKUS, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Basel/Genf/München 2000 (zit.: Grundriss)  
– Steuern I (Grundlagen, Fusion und Quasifusion), in: Das neue Fusionsgesetz, ZSR I 2004, 1 ff., insb. 109 ff.  
– Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes, FStR 2001, 4 ff.

\*\* Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil

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

SANSONETTI PIETRO, Droits de mutation, ST 2004, 995 ff.

SCHMID HANS, Komm. Art. 6 ZGB, in: Heinrich Hon-sell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Bas-ler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, 2. A., Basel/Genf/München 2002 (zit.: BS-Komm., ZGB I, Art. 6)

SCHMID JÜRIG, Komm. Art. 954 ZGB, in: Heinrich Hon-sell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Bas-ler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, 2. A., Basel/Genf/München 2003 (zit.: BS-Komm., ZGB II, Art. 954)

SCHMID-TSCHIRREN CHRISTINA, Sachenrechtliche Aspek-te des Fusionsgesetzes, ZBGR 85 (2004), 228 ff.

SPORI PETER/MOSER MARTIN, Fusionsgesetz: Kongruen-zen und Inkongruenzen zwischen Zivil- und Steuer-recht, ZBJV 140 (2004), 301 ff.

WEIDMANN MARKUS, Die Neuregelung der steuerlichen Folgen von Restrukturierungen, Jusletter vom 7. Ju-ni 2004

– Keine Anwendung der Sperrfristenregelung der di-rekten auf die indirekten Steuern, ST 2004, 989 ff.

STEUERINFORMATIONEN, hrsg. von der Schweiz. Steuer-konferenz SSK, D Einzelne Steuern, Die Handände-rungssteuer (Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2004), Informationsstelle für Steuerfragen, Bern 2003

## Materialien und Kreisschreiben\*\*\*

BERICHT DER ARBEITSGRUPPE STEUERN BEI UMSTRUKTU-RIERUNGEN, vom 12. Juni 1996, aktualisierte Fas-sung vom August 1997, Berichterstattung durch Conrad Stockar in ST 1998, 51 ff.

BOTSCHAFT zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusions-gesetz; FusG) vom 13. Juni 2000, BBl 2000, 4337 ff. (auch im Sonderdruck; zit.: Botschaft FusG)

GUTACHTEN des Bundesamtes für Justiz vom 16. Juni 1999, publ. in VPB 63, Nr. 83, 797 ff. (s. auch [www.vpb.admin.ch/deutsch/doc/63/63.83.html](http://www.vpb.admin.ch/deutsch/doc/63/63.83.html); zit.: Gutachten BJ)

KS Umstrukturierungen, Kreisschreiben Nr. 5 der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundes-steuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, be-treffend Umstrukturierungen, vom 1. Juni 2004

---

\*\*\* Gesamtverzeichnis für den 1. und den 2. Teil