

Internationale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht (2. Teil)

Ein Vergleich des Schweizer Rechts – einschliesslich der vom Ständerat im März 2001 im Rahmen des Fusionsgesetzes beschlossenen Änderungen – mit den entsprechenden Bestimmungen des EU-Steuerrechts

Dr. iur. Pascal Hinny



Rechtsanwalt und
dipl. Steuerexperte, Zürich

Inhalt

In der letzten Ausgabe:

1	Einführung
1.1	Zweck und Umfang der Untersuchung
1.2	Definitionen
1.3	EU-Steuerrecht im Überblick
2	Gesellschaftsrecht
2.1	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
3	Einkommenssteuerrecht
3.1	Realisationskonzept bei grenzüberschreitenden Umstrukturierungen
3.2	Einfluss der Unternehmenssteuerreform 1997 und der Botschaft zum Fusionsgesetz auf die grenzüberschrei- tenden Umstrukturierungen
3.3	Neuerungen im Rahmen des Fusionsgesetzes
3.4	Vergleich mit der EU-Fusionsrichtlinie
3.5	Gesellschaftsebene
3.5.1	Grenzüberschreitende Fusion
3.5.1.1	Geltendes Recht
3.5.1.2	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
3.5.1.3	Europakompatibilität
3.5.1.3.1	Echte Fusion und Spaltung
3.5.1.3.2	Ausgleichsleistungen
3.5.1.3.3	Fusionsgewinn bei Absorption
3.5.2	Grenzüberschreitende Spaltung
3.5.2.1	Geltendes Recht
3.5.2.2	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
3.5.2.2.1	Grenzüberschreitende Tochterausgliederung
3.5.2.2.2	Teilbetrieb
3.5.2.2.3	Wegfall Sperrfrist
3.5.2.3	Europakompatibilität
3.5.2.3.1	Begrenzter Anwendungsbereich der Fusions- richtlinie
3.5.2.3.2	Teilbetrieb
3.5.2.3.3	Ausgleichsleistungen

3.5.2.3.4	Veräusserungssperrfrist
3.5.3	Grenzüberschreitende Quasifusion
3.5.3.1	Geltendes Recht
3.5.3.2	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
3.5.3.2.1	Quasifusion
3.5.3.2.2	Ersatzbeschaffung
3.5.3.3	Europakompatibilität
3.5.4	Übertragung einer ausländischen Betriebstätte
3.5.4.1	Europakompatibilität
3.5.5	Übertragung einer Schweizer Betriebstätte
3.5.5.1	Europakompatibilität

3.6	Anteilshaber
3.6.1	Beteiligung im Privatvermögen
3.6.2	Beteiligung im Geschäftsvermögen
3.6.2.1	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
3.6.3	Europakompatibilität
3.7	Verrechnungssteuer
3.7.1	Emigrationstransaktionen
3.7.1.1	Europakompatibilität
3.7.2	Immigrationstransaktionen

In dieser Ausgabe:

4	Emissionsabgabe
4.1	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
4.2	Europakompatibilität
5	Umsatzabgabe
5.1	Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung im Ständerat
5.2	Europakompatibilität
6	Mehrwertsteuer
6.1	Europakompatibilität (des Meldeverfahrens)
7	Ergebnis und Postulate
7.1	Generelles Postulat
7.2	Einkommenssteuern, einschliesslich Verrechnungssteuer
7.2.1	Beurteilung
7.2.2	Postulate
7.3	Stempelabgaben
7.3.1	Beurteilung
7.3.2	Postulate
7.4	Mehrwertsteuer
7.4.1	Beurteilung
7.4.2	Postulate
	Literatur
	Botschaften, Kreisschreiben und Merkblätter

4 Emissionsabgabe

Bei Gründung oder Kapitalerhöhung ist eine 1%-ige Emissionsabgabe auf der der Gesellschaft zufließenden Gegenleistung geschuldet¹⁴². Art. 6(1)(h) StG sieht eine Freigrenze bis zu einer Gegenleistung von CHF 250 000 und Art. 6(1)(a^{bis}) eine Ausnahme von der Steuerpflicht bei qualifizierten Umstrukturierungen vor.

Art. 6(1)(a^{bis}) nimmt Beteiligungsrechte, die im Rahmen von Fusionen, Quasifusionen, Umwandlungen und Aufspaltungen geschaffen werden, von der Emissionsabgabe aus. Die ESTV hat im Merkblatt Art. 6(1)(a^{bis}) StG ihre Praxis ausführlich dargestellt, zuletzt am 23. Mai 2001.

Zusammengefasst und vereinfacht will die ESTV die Abgabebefreiung neu unter den folgenden Umständen gewähren:

- Übertragung (i) aller Aktiven und Passiven (Fusion), (ii) einer oder mehrerer Beteiligungen (Zusammenführen mindestens zweier aktiver betrieblicher Einheiten), die zu einer stimmrechtmässigen Beherrschung von 66⅔ % führt (Quasifusion), oder (iii) eines Betriebs (Spaltung), als Sacheinlage auf die Übernehmerin;
- im Austausch gegen (i) Aktien, (a) deren Nennwert denjenigen der untergehenden Gesellschaft(en) [Fusion], (b) denjenigen der eingebrachten Beteiligungen bzw. – bei ausländischen Beteiligungen mit geringem Nennwert und hohem Agio – 30 % des Buchwertes der übertragenen Beteiligung(en) [Quasifusion] oder (c) das Mindestkapital für Zwecke des verdeckten Eigenkapitals [Spaltung] nicht übersteigt und (ii) – bei der Quasifusion – eine zusätzliche Barzahlung von maximal 50% des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligungen;
- im Falle einer Spaltung ist zusätzlich hinsichtlich einer stimmrechtmässigen Beteiligung von mindestens 66⅔ % eine fünfjährige Veräusserungssperrfrist einzuhalten.

Ein diese Maximallimite übersteigendes neu geschaffenes Nennkapital soll vorbehaltlich Art. 6(1)(h) StG (Freigrenze von CHF 250 000¹⁴³) und Art. 6(1)(d) StG (Vorbehalt hinsichtlich früher versteuerter Aufgelder

und Zuschüsse, gemäss Auffassung der ESTV allerdings nur bei Fusionen und Umwandlungen und insbesondere nicht bei Quasifusionen¹⁴⁴) der ordentlichen 1%-igen Emissionsabgabe unterliegen. Eine zusätzliche Agiobilidung bleibt i.d.R. aber von der Emissionsabgabe befreit.

4.1 Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung Ständerat

Im Rahmen der Beratungen zum Fusionsgesetz hat der Ständerat am 21. März 2001 eine Empfehlung der ständerätlichen Kommission für Rechtsfragen angenommen¹⁴⁵. Demnach sollen die Definitionen und Anwendungen der Begriffe in den Vollzugsbestimmungen zum Verrechnungs- und Stempelsteuerrecht entsprechend denjenigen bei der Gewinnsteuer verwendet werden. Insbesondere im Merkblatt zu Art. 6(1)(a^{bis}) StG sollen für die Emissionsabgabebefreiung «auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Fusionsgesetzes dieselben Massstäbe angewendet [werden], wie bei der direkten Bundessteuer, insbesondere bezüglich der Sperrfristen». Diese Anpassung an die Voraussetzungen der Gewinnsteuer würde insbesondere den Wegfall der Veräusserungssperrfrist bei der Spaltung sowie bei der Quasifusion vermutlich die Herabsetzung des erforderlichen Umfangs der einzubringenden Beteiligung von 66⅔ % auf 50,1% bedeuten.

4.2 Europakompatibilität¹⁴⁶

Der Bereich der Emissionsabgabe wird in der EU von der Kapitaleinbringungsrichtlinie abgedeckt. Hinsichtlich der hier interessierenden Reorganisationen verlangt die Richtlinie seit dem 1. Januar 1986 eine Befreiung von Abgaben auf der Kapitaleinbringung bei Fusionen, Spaltungen und Quasifusionen unter den folgenden Bedingungen¹⁴⁷:

- *Fusion und Spaltung*: «wenn eine oder mehrere Kapitalgesellschaften ihr gesamtes Gesellschaftsvermögen oder einen oder mehrere Zweige ihrer Tätigkeit in eine oder mehrere Kapitalgesellschaften einbringen, die gegründet werden oder bereits bestehen» im Austausch gegen Gesellschaftsanteile und (optional¹⁴⁸) eine bare Zuzahlung von nicht mehr als 10 % des Nennbetrages¹⁴⁹;

142 Art. 5 und 8(1)(a) Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG) vom 27. Juni 1973, SR 641.10.

143 Die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates schlägt vor, die Freigrenze auf CHF 1 Mio. zu erhöhen: Pressemitteilung des Parlamentsdienstes vom 24. April 2001.

144 Merkblatt Art. 6(1)(a^{bis}) StG, Ziff. I.b., II.b. und V.A.b.

145 Empfehlung der Kommission für Rechtsfragen 01.3015, Fusionsgesetz, Anpassung der Vollzugsbestimmungen zum Verrechnungssteuer- und Stempelsteuerrecht, vom 2. März 2001, vom Ständerat am 21. März 2001 angenommen.

146 Eine eingehende Gegenüberstellung mit den entsprechenden Bestimmungen der EG-Kapitaleinbringungsrichtlinie und der dazu ergangenen EuGH-Rechtsprechung findet sich bei HINNY, 2001, 562 ff.

147 Vgl. etwa FARMER, 1999, 50 f.

148 Wahlrecht der Mitgliedstaaten.

149 Art. 7(1)(b) Richtlinie 69/335/EWG i.V.m. Anhang 2 der Richtlinie 85/303/EWG.

- *Quasifusion*: wenn eine Kapitalgesellschaft, im Austausch gegen Gesellschaftsanteile und (optional¹⁵⁰) eine bare Zuzahlung von nicht mehr als 10% des Nennbetrages, eine kapitalmässige Beteiligung von mindestens 75% erwirbt und diese anschliessend während mindestens fünf Jahren hält. Unschädlich sind jedoch weitere als Quasifusion, Fusion oder Spaltung sich für die Privilegierung qualifizierende Übertragungen während der Sperrfrist. Wird die Beteiligung von mindestens 75% in mehreren Vorgängen erreicht, so gilt die Abgabebefreiung nur für den Vorgang, durch den dieser Schwellenwert erreicht oder überschritten wird, sowie für anschliessende Vorgänge, durch die dieser Beteiligungssatz weiter erhöht wird¹⁵¹.

Analog der FRL¹⁵² setzt die Kapitaleinbringungsrichtlinie einen Mindeststandard, den die Gesetzgebung der Mitgliedstaaten erreichen muss. Entsprechend dem Ziel und Geist der Richtlinie, wonach Steuern auf der Kapitaleinbringung am besten vollständig abzuschaffen sind¹⁵³ (was verschiedene Mitgliedstaaten zwischenzeitlich auch getan haben), sind die Mitgliedstaaten frei, liberalere Lösungen zu finden, d.h. die Befreiung von der Abgabe an weniger weit gehende Voraussetzungen zu knüpfen.¹⁵⁴

Entsprechend dem bei Einführung der steuerlichen Privilegierung von Parlament¹⁵⁵ und Bundesrat¹⁵⁶ mehrfach geäusserten und vom Bundesgericht anerkannten¹⁵⁷ Wunsch ist die Regelung in Art. 6(1)(a^{bis}) StG bzw. die entsprechende ESTV-Praxis weitgehend EU-kompatibel: Insbesondere bei der Quasifusion ist die Schweizer Lösung teilweise wesentlich liberaler, indem keine Veräusserungssperrfrist vorgesehen ist, «nur» eine stimmrechtmässige Beherrschung von 66⅔% erreicht werden muss und den Veräusserern bis zu 50% des übernommenen Beteiligungswertes ausbezahlt oder gutgeschrieben werden darf. Über die Erfordernisse der Kapitaleinbringungsrichtlinie hinausgehend, schränkt die Praxis der ESTV die Abgabebefreiung wie folgt ein:

- Sperrfristenerfordernis für Spaltungen;
- Beschränkung des abgabefrei emittierbaren Nennwertes (über das für ein angemessenes Umtauschverhältnis Notwendige hinaus). Wie das neue Merkblatt zeigt, führt dies nun zu komplizierten Abgrenzungsfragen zwischen Ausgliederung und Quasifusion. Die Nennwertbeschränkung ist ausserdem bei Immigrationstransaktionen für den Unternehmensstandort Schweiz nachteilig;
- Ausschluss der Einbringung von zusätzlichen Beteiligungsrechten (nachdem in einer früheren Transaktion die 66⅔%-Schwelle erreicht wurde) von der Abgabebefreiung.

Die vom Ständerat auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Fusionsgesetzes verlangte Anpassung der Massstäbe für die steuerliche Privilegierung an diejenigen der direkten Bundessteuer wird zu einer weiteren Angleichung an das Recht der EG führen. Dies, da sich die DBG-Änderungen in verschiedenen Punkten ausdrücklich auf das EG-Recht beziehen¹⁵⁸. Schliesst sich der Nationalrat den vom Ständerat beschlossenen Änderungen des DBG an, sind damit spätestens mit Inkrafttreten des Fusionsgesetzes gegenüber der heutigen Regelung (zusätzlich) die folgenden Anpassungen der ESTV-Praxis zu Art. 6(1)(a^{bis}) StG erforderlich:

- *Spaltung*: Wegfall der Veräusserungssperrfrist;
- *Vertikale Spaltung*: nach der Spaltung bestehende Beteiligungsrechte sollen einen oder mehrere «Betriebe oder Teilbetriebe» i.S.d. FRL (und indirekt der Kapitaleinbringungsrichtlinie) verkörpern; massgebend ist damit nicht, was übertragen wird, sondern das «Spaltungsprodukt»;
- *Horizontale Spaltung*: kein Betriebserfordernis;
- *Quasifusion*: Herabsetzung der Einbringungserfordernis auf eine stimmrechtmässige Beherrschung und Privilegierung auch der Beteiligungsaufstockung, wenn der 50%-Schwellenwert bereits früher überschritten wurde.

150 Wahlrecht der Mitgliedstaaten.

151 Art. 7(1)(bb) Richtlinie 73/79/EWG i.V.m. Anhang 2 der Richtlinie 85/303/EWG.

152 TUMPEL, 1994, 101.

153 Präambel der Richtlinie 85/303/EWG: «Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Gesellschaftssteuer sind für den Zusammenschluss und die Entwicklung der Unternehmen ungünstig. Besonders negativ sind sie bei der derzeitigen Konjunktur, in der die Belebung von Investitionen als vordringlich zu gelten hat. Um dies zu erreichen, erscheint als beste Lösung die Abschaffung der Gesellschaftssteuer; [...]»

154 Für eine Darstellung der Umsetzung der Reorganisationsbestimmungen in der Kapitaleinbringungsrichtlinie in den verschiedenen Mitgliedstaaten vgl. BROOD ET. AL, 1993, 98 ff. und hinsichtlich Belgiens im Besonderen, VANISTENDAEL, 1999, 58 f.

155 So etwa Amtl. Bull. 1973 SR 228, 232, 239: Luder, Berichterstatter des Ständerates: «Der Gesetzesentwurf [...] entspricht übrigens, wie schon Herr Bundesrat Celio beim Eintreten erklärt hat, der von den EWG-Staaten getroffenen Regelung», und Amtl. Bull. 1973 NR 593, 603, 605.

156 So Botschaft Stempelabgaben, 1972, 1281: «Die neue Stempelsteuergesetzgebung des Bundes sollte deshalb in den wichtigen Teilen nicht zu weit von der EWG-Lösung abweichen», sowie 1284: «Der Vorschlag [zum damaligen Art. 9(1)(a) aStG] hält sich grundsätzlich an die EWG-Regelung».

157 BGE vom 12. April 1984, ASA 53 (1984/85), 442 und BGE vom 12. Dezember 1997, StR 1998, 360.

158 Dies gilt insbesondere für den Begriff der Quasifusion und des Teilbetriebs entsprechend Art. 2(d) und (i) FRL.

Neben den vom Ständerat geforderten Änderungsvorschlägen wäre, im Sinne der Stärkung des Holdingstandortes Schweiz, vorab noch die restriktive Nennwertbeschränkung insbesondere bei Immigrationstransaktionen zu überdenken. Bringt nämlich ein ausländischer Einbringer im Rahmen einer Immigrationstransaktion Aktiven als Agio in eine Schweizer Gesellschaft ein, so unterliegen spätere Ausschüttungen dieses Agios unter dem Nennwertprinzip der Verrechnungssteuer. Insoweit als ausländische Einbringer diese Verrechnungssteuer nicht unter einem DBA zurückfordern können, wird mit der Einbringung von Agio «definitives» Verrechnungssteuersubstrat geschaffen¹⁵⁹. Ein ausländischer Einbringer hat damit die Wahl, später eine Sockelquellensteuer oder aber sogleich die Emissionsabgabe hinzunehmen.

5 Umsatzabgabe

Die entgeltliche Übertragung von steuerbaren Urkunden (z.B. Aktien, GmbH-Anteile etc.) unterliegt der Schweizer Umsatzabgabe (UA), sofern ein Effekthändler beteiligt ist¹⁶⁰. Die UA wird auf dem Entgelt berechnet und beträgt 0,3% (wenn die Urkunde von einem Ausländer ausgegeben ist) oder 0,15%, wenn der Emittent ein Inländer ist¹⁶¹. Als Effekthändler gelten u.a. eine Schweizer Aktiengesellschaft, GmbH oder Genossenschaft, sofern ihre Bilanz für mehr als CHF 10 Mio. steuerbare Urkunden enthält¹⁶². Von der UA ausgenommen sind die Emission und die Rückgabe zur Tilgung von Urkunden sowie die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung von inländischen Aktien¹⁶³. Auch die Übertragung von Urkunden im Rahmen einer Umstrukturierung gilt als steuerbare, entgeltliche Übertragung, soweit Drittverpflichtungen übernommen werden¹⁶⁴. Abgesehen von Spezialfällen sind bei einer Umstrukturierung v.a. die UA auf übernommenen Drittverpflichtungen sowie auf Sacheinlagen von Titeln durch einen Effekthändler zwecks Liberierung ausländischer Aktien (Emigrationsquasifusion) ein Erschwernis bei Umstrukturierungen.

5.1 Änderungen im Rahmen des Fusionsgesetzes: Stand der Beratung Ständerat

StG gültige Fassung

Art. 14(1): Von der Abgabe sind ausgenommen:

b. die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung inländischer Aktien ...

E-StG Fassung Ständerat, März 2001

Art. 14(1): Von der Abgabe sind ausgenommen:

b. die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung in- oder ausländischer Aktien ...

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

j. der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Umstrukturierungen nach den Artikeln 61 Absatz 2 und 207a Absatz 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer.

Mit den Änderungen in Art. 14(1)(b) und (i) E-StG werden die oben unter Ziff.5 genannten hauptsächlichen Problemfälle behoben. Die neue Bestimmung in Art. 14(1)(i) E-StG wirft aber auch neue Fragen auf: So weicht die abschliessende Aufzählung von «Fusion, Spaltung oder Umwandlung» (bewusst oder unbewusst) vom weitergehenden Wortlaut in Art. 61(1) E-DBG ab, wo von «Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung», die Rede ist. Eine Vereinheitlichung wäre sicherlich auch hier wünschbar.

Offenbar soll mit Art. 14(1)(j) die entgeltliche konzerninterne Beteiligungsübertragung im In- und Ausland von der UA befreit werden. Bei den in Art. 207a(3) DBG geregelten (und hier nun zu befreienden) Beteiligungsübertragungen geht es um die steuerneutrale Übertragung/Veräusserung von vor dem 1. Januar 1997 erworbenen Beteiligungen (sog. Altbeteiligungen) auf eine ausländische Konzerngesellschaft. Art. 207a(3) ist eine Übergangsbestimmung zu Art. 70(4), welcher den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen regelt: Gemäss Art. 207a(3) darf die übertragende Gesellschaft anstelle des Beteiligungsabzuges eine Rückstellung im Umfange des Kapitalgewinnes geltend machen. Es ist nun nicht einzusehen, weshalb Veräusserungen von Altbeteiligungen an eine ausländische Konzerngesellschaft von der Umsatzabgabe befreit werden sollen, nicht aber ebensolche Veräusserungen von Neubeteiligungen. Zudem unterliegt nicht nur die entgeltliche Übertragung von steuerbaren Urkunden ins Ausland, sondern auch die entgeltliche Übertragung vom Ausland ins Inland der UA, sofern eine Effekthändlerin beteiligt ist. Auch dieser Vorgang ist vom vorgeschlagenen Art. 14(1)(j) E-StG nicht erfasst, was sich aber hinblicklich der Förderung des Holdingstandortes Schweiz empfehlen würde. Ausserdem stellt sich die Frage, ob nicht konsequenterweise auch die Umstrukturierungen mittels Ersatzbeschaffung i.S.v. Art. 64(1^{bis}) E-DBG von der UA befreit werden sol-

159 Siehe oben, 198.

160 Art. 13(1) StG.

161 Art. 16(1) StG.

162 Art. 13(3)(d) StG.

163 Art. 14(1)(a), (b) und (e) StG.

164 BGE vom 22. Dezember 1982, ASA 52 (1983/84) 374 ff.; Merkblatt betreffend die Umsatzabgabe: Weisung für Fusionen, fusionsähnliche Tatbestände, Umwandlungen und Abspaltungen mit steuerbaren Urkunden vom April 1993, S-02.134 (4/93).

len. Vorzuziehen wäre daher in Art. 14(1)(j) E-StG die folgende Formulierung:

«j. der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Umstrukturierungen nach den Artikeln 61 Absatz 2 und 64 Absatz 1^{bis} ~~und 207a Absatz 3~~ des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie bei der Übertragung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft.»

5.2 Europakompatibilität

Art. 11 Kapitaleinbringungsrichtlinie verbietet es den Mitgliedstaaten, auf der Ausfertigung, Ausgabe, Börsenzulassung, Inverkehrbringung oder dem Handel mit Aktien und anderen Wertpapieren eine Steuer zu erheben. Abweichend von Art. 11 erlaubt dann aber Art. 12(1)(a) nicht nur Börsenumsatzsteuern, wie dies der deutsche Text der Richtlinie besagt, sondern allgemein Umsatzabgaben auf der Übertragung von Wertpapieren («duties on the transfer of securities»)¹⁶⁵. Die heute erhobene UA ist dementsprechend europakompatibel. Aufgrund des Diskriminierungsverbotes unzulässig wäre demgegenüber vermutlich der höhere Satz der Umsatzabgabe für von Ausländern ausgegebene Wertpapiere¹⁶⁶.

6 Mehrwertsteuer¹⁶⁷

Die Übertragung von Vermögenswerten durch eine mehrwertsteuerpflichtige Person¹⁶⁸ im Rahmen von Umstrukturierungen unterliegt der MWST¹⁶⁹. Die Übertragung von Beteiligungen ist von der MWST ausgenommen, einhergehend mit einem Ausschluss des Vorsteuerabzugs¹⁷⁰. Dies kann insbesondere hinsichtlich von Leistungsbezügen bei Quasifusionen zu Vorsteuerabzugskürzungen führen. Die Übertragung von Vermögenswerten ins Ausland ist grundsätzlich von der MWST befreit (bzw. im Falle von Dienstleistungen z.T. nicht Gegenstand der MWST)¹⁷¹.

Bei Emigrationsfusionen oder -spaltungen überträgt eine Schweizer Unternehmung (oder allenfalls deren aus-

ländische Betriebstätte) Vermögenswerte in eine Schweizer Betriebstätte der Übernehmerin oder aber an deren ausländischen Hauptsitz. Erfolgt die Übertragung von der Schweizer Unternehmung in die (allenfalls neu in die MWST-Pflicht eintretende) Schweizer Betriebstätte, handelt es sich um einen reinen Inlandsachverhalt, üblicherweise zwischen zwei Schweizer MWST-Subjekten. Hier können u.U. Gruppenbesteuerung oder das Meldeverfahren zum Tragen kommen (siehe nachfolgend). Übertragungen an den ausländischen Hauptsitz gelten i.d.R. als Exporte (bei Dienstleistungen eventuell als Dienstleistungserbringung im Ausland). Übertragungen von der ausländischen Betriebstätte an den ausländischen Hauptsitz betreffen die Schweizer MWST i.d.R. nicht. Dasselbe gilt im umgekehrten Verhältnis bei Immigrationsfusionen oder -spaltungen.

Bewirkt eine Umstrukturierung Umsätze innerhalb einer MWST-Gruppe, so liegen mehrwertsteuerlich unbeachtliche Innenumsätze vor¹⁷². Zu einer Gruppe können dabei nicht nur inländische Personen, sondern auch Schweizer Betriebstätten von Ausländern gehören¹⁷³. Eine Immigrationsabsorption der ausländischen Tochtergesellschaft durch die Schweizer Mutter würde sich damit, im Umfange der Übertragung der Schweizer Betriebstätteaktivitäten der ausländischen Tochter, als Innenumsatz qualifizieren. Analoges gilt z.B. bei einer Emigrationsausgliederung, sofern die neue Schweizer Betriebstätte der ausländischen Tochtergesellschaft und die ausgliedernde Mutter zur selben MWST-Gruppe gehören.

Soweit keine Gruppenbesteuerung anwendbar ist, muss die MWST-Deklarations- und -Entrichtungspflicht mittels Meldung erfüllt werden, sofern bei einer Umstrukturierung ein Gesamt- oder Teilvermögen zwischen einer steuerpflichtigen (oder steuerpflichtig werdenden¹⁷⁴) Schweizer Gesellschaft und einer steuerpflichtigen (oder steuerpflichtig werdenden) Schweizer Betriebstätte einer ausländischen Übernehmerin oder Überträgerin übertragen wird¹⁷⁵. Liegt kein Gesamt- oder Teilvermögen vor, erfolgen die steuerbaren Umsätze nicht zwischen zwei Schweizer MWST-Subjekten oder werden nur ausgenommene Umsätze erbracht, ist das Meldever-

165 Siehe Skatteministeriet v. Aktieselskabet Forsikringselskabet Codan, C-236/97, Ziff. 30 f.

166 OBERSON, 1996/97, 245.

167 Der Verfasser dankt seinem Kollegen Dr. oec. publ. IVO P. BAUMGARTNER, dipl. Steuerexperte, für wertvolle Hinweise.

168 Art. 21 ff. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 2. September 1999, SR 641.20. Auch die Schweizer Betriebstätte eines Ausländers kann MWST-Subjekt sein. Zur Subjektdefinition siehe BAUMGARTNER, 2001, 39 f.

169 Art. 5 MWSTG.

170 Art. 18(19)(e) und 17 MWSTG; BAUMGARTNER, 2001, 49.

171 Art. 19(2)(1) und 14(3) MWSTG.

172 Art. 22 MWSTG.

173 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 286 f.; MB Gruppenbesteuerung, Ziff. 2 und 8.

174 Vgl. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 426.

175 Art. 47(3) MWSTG: Zu den Einzelheiten der Regelung siehe das nächste Kapitel.

fahren nicht anwendbar¹⁷⁶. Es kommen dann die allgemeinen Grundsätze für inländische und grenzüberschreitende Transaktionen zur Anwendung.

6.1 Europakompatibilität (des Meldeverfahrens)

Wie in keinem anderen Steuerrechtsgebiet hat sich der Gesetzgeber bei der MWST an die MWST-Gesetzgebung der EU angelehnt¹⁷⁷. Im Bereich der Umstrukturierungen, wo vielfach ein Gesamt- oder Teilvermögen übertragen wird, ist insbesondere das Meldeverfahren i.S.v. Art. 47(3) MWSTG von grosser Bedeutung. Es orientiert sich an Art. 5(8) und 6(5) Sechste Umsatzsteuerrichtlinie¹⁷⁸. Die EU räumt dabei den Mitgliedstaaten folgendes Wahlrecht ein: «Die Mitgliedstaaten können die Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens, die entgeltlich oder unentgeltlich oder durch Einbringung in eine Gesellschaft erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung von Gegenständen vorliegt, und den Begünstigten der Übertragung als Rechtsnachfolger des Übertragenden ansehen».¹⁷⁹ Demnach können die Mitgliedstaaten bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens für die Behandlung als «Nicht-Umsatz» optieren. Das Schweizer Meldeverfahren ist zwar von dieser Regelung inspiriert, geht aber einen völlig anderen Weg¹⁸⁰: Die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens wird nämlich in jedem Fall als steuerbarer Umsatz und nicht als «Nicht-Umsatz» behandelt. Erst bei der Erfüllung der Steuerpflicht wird anstelle der Zahlung zwingend eine Meldung vorgesehen.

Neben dieser Frage der Regelungstechnik ist aber v.a. entscheidend, ob ein Steuerpflichtiger mit dem Meldeverfahren steuerlich anders behandelt wird, als er es mit einer «Nicht-Umsatz»-Regelung entsprechend Art. 5(8) würde. Der EuGH hat sich kürzlich mit dieser Frage befasst. Dabei ging es um den Vorsteuerabzug auf Leistungsbezügen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Pachtnahmevertrages mit den entsprechenden «Unter»-Mietverträgen. Massgebend war dabei eine Art. 5(8) entsprechende Regelung des englischen Mehrwert-

steuerrechts. Der EuGH entschied, dass die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens den Vorsteuerabzug der übertragenden Gesellschaft auch hinsichtlich solcher Leistungsbezüge nicht tangiert; dies unabhängig davon, ob die Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens ganz oder partiell als steuerbarer, steuerbefreiter oder ausgenommener Umsatz qualifiziert wird. Der Steuerpflichtige kann die Vorsteuer¹⁸¹ auf den im Zusammenhang mit der Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens anfallenden Kosten entsprechend seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit oder allenfalls des entsprechenden Unternehmensteils zum Abzug bringen; unabhängig vom «Umsatz» bei der Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens, der eben ein «Nicht-Umsatz» ist¹⁸².

Nicht so in der Schweiz: Hier sieht Art. 47(3) MWSTG die Erfüllung der Steuer- und Deklarationspflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung und Dienstleistung vor. Die Qualität des Umsatzes bei der Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens muss dabei konsequent den Vorsteuerabzug beeinflussen. Werden ausgenommene Umsätze erbracht (z.B. bei Übertragung von Beteiligungen), wird entweder der Vorsteuerabzug auf den zurechenbaren Leistungsbezügen (effektive Methode) oder aber pauschal der gesamte Vorsteuerabzug gekürzt¹⁸³. Die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens ist damit, anders als nach der Regelung der EU, hinsichtlich des Anspruchs auf Vorsteuerabzug der Leistenden nicht neutral. Sie kann sich je nach Sachlage positiv, negativ (oder zufällig gar nicht) auf den Anspruch auf Vorsteuerabzug der Überträgerin auswirken. Damit ist eine Umstrukturierung trotz Meldeverfahrens mehrwertsteuerlich nicht neutral und kann eine für die Umstrukturierung hinderliche Steuerbelastung mit sich bringen. Die neutrale Behandlung als «Nicht-Umsatz» wäre daher vorzuziehen.

Gemäss BAUMGARTNER wird im EU-Raum der Begriff des mehrwertsteuerlichen «Gesamt- oder Teilvermögens» bedeutungsgleich mit dem Einkommenssteuerrecht verwendet. Die Schweiz verwendet demgegenüber bei der MWST einen eigenständigen, gegenüber den di-

176 MB Meldeverfahren, Ziff. 2.; CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 425.

177 CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 22 f.

178 Parlamentarische Initiative, Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Dettling), Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 28. August 1996, BBl. 1996, 573 ff., 20.

179 Art. 5(8) Sechste Umsatzsteuerrichtlinie. Hinsichtlich Dienstleistungen gilt Art. 6(5).

180 Dazu sowie zu weiteren Details und Verweisungen, BAUMGARTNER, 2001, 50 f.

181 Gemäss Art. 17 Sechste Umsatzsteuerrichtlinie.

182 EuGH-Entscheidung Abbey-National, C-408/98 vom 22. Februar 2001, Ziff. 33–42.

183 «Bei gemischten Vermögen nimmt die eidg. Steuerverwaltung eine Aufteilung vor. Das Meldeverfahren betrifft zwar sämtliche Umsätze (Abrechnungspflicht), wobei die Befreiung von der Entrichtung der Steuer nur die steuerpflichtigen (Teil-) Umsätze betreffen kann.» (BAUMGARTNER, 2001, 51); vgl. auch REICH, 2000, 173. Werden gar nur ausgenommene Umsätze erbracht, kann das Meldeverfahren nicht zur Anwendung kommen (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 425).

rekten Steuern wesentlich weitergehenden Begriffsinhalt, ohne dass dies sachlich gerechtfertigt wäre¹⁸⁴. Ähnliches gilt für die Voraussetzung des sich qualifizierenden Reorganisationstatbestandes¹⁸⁵. Auch in diesem Bereich wäre eine Vereinheitlichung und damit Klärung der Begriffe und der Begriffsinhalte in Anlehnung an die direkten Steuern wünschbar¹⁸⁶. Das Meldeverfahren bringt zwar einen Liquiditätsvorteil, aber keine eigentliche steuerliche Privilegierung (weder Abgabebefreiung noch Steueraufschub), dafür aber einige Unsicherheiten und Administrativaufwand mit sich. Eine etwas engere Auslegung zumindest des Begriffs des Gesamt- oder Teilvermögens wäre damit nicht wirtschaftsfeindlich. Vielmehr würde damit die Rechtssicherheit erhöht. In vielen Fällen ist nämlich höchst ungewiss, ob ein bestimmter Wirtschaftsvorgang sich tatsächlich für das obligatorische Meldeverfahren qualifiziert.

7 Ergebnis und Postulate

Das Schweizer internationale Umstrukturierungsrecht ist in vielen Bereichen wesentlich liberaler als die EU-Fusionsrichtlinie (*FRL*); hierbei ist allerdings der zurzeit stark beschränkte Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie zu berücksichtigen. Vorab die Erhebung der Verrechnungssteuer bei Emigrationstransaktionen und daneben die fünfjährige Verässerungssperrfrist bei Spaltungen scheinen der *FRL* am offensichtlichsten zu widersprechen. Daneben fallen insbesondere die uneinheitliche Begriffsverwendung und die Verschiedenheit der Voraussetzungen für Steuerneutralität bei den verschiedenen Steuerarten auf. Abgesehen davon erscheinen die Schweizer Regelungen aber durchaus wettbewerbsfähig. Insbesondere die Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne ist für den Holdingstandort Schweiz ein wichtiger Pluspunkt. Beachtet werden muss, wie gesagt, dass die Schweizer Regelung der grenzüberschreitenden Umstrukturierungen gegenüber jedem Staat gilt und nicht auf eine bestimmte Staatengruppe beschränkt ist.

Es darf aber nicht vergessen werden, dass die Schweiz eine verhältnismässig kleine Ökonomie ausserhalb von grossen Wirtschaftsunionen ist. Investitionen aus dem Ausland erfolgen damit nur, wenn diese Nachteile durch andere Vorteile aufgewogen werden. Dabei muss beach-

tet werden, dass andere Staaten ihre Konkurrenzfähigkeit ebenfalls laufend verbessern. So sind beispielsweise in den vergangenen zehn Jahren die Gewinnsteuersätze in den europäischen Staaten erheblich zurückgegangen. Staaten – wie z.B. Grossbritannien, welches absoluter Spitzenreiter in der Anzahl abgeschlossener DBA ist – versuchen sich etwa verstärkt als Holdingstandort zu etablieren. (Grossbritannien hat am 24. Juli 2001 mit den USA ein neues DBA unterzeichnet, welches den 0%-Satz auf qualifizierten Dividenden vorsieht, und erhofft sich dabei eine Art Brückenkopf-Funktion für Europa-Holdinggesellschaften von US-Konzernen.) Es gilt damit nach wie vor, dass die Schweiz «ein Interesse daran haben [muss], den schweizerischen Unternehmen bei den direkten Steuern vorteilhaftere Bedingungen zu bieten als jene, welche im Ausland für die ausländische Konkurrenz gelten»¹⁸⁷.

Die nachfolgenden Postulate sollen einen Ansatz für die Verbesserung der festgestellten Unebenheiten im steuerlichen Umstrukturierungsrecht aufzeigen und damit der weiteren Verbesserung des Wirtschaftsstandortes Schweiz dienen.

7.1 Generelles Postulat

Die Voraussetzungen für die steuerneutrale Behandlung von Umstrukturierungen sowie die verwendeten Begriffe sind bei den verschiedenen Steuerarten sehr verschieden. Daraus ergeben sich die folgenden Postulate:

- Soweit sachlich gerechtfertigt, sollen die Voraussetzungen für die steuerneutrale Behandlung von Umstrukturierungen bei den verschiedenen Steuerarten vereinheitlicht werden¹⁸⁸; einzuschliessen ist explizit auch das Meldeverfahren gemäss Art. 47(3) MWSTG.
- Soweit sachlich gerechtfertigt, sollen die Begriffe und deren Bedeutung vereinheitlicht werden.

7.2 Einkommenssteuern, einschliesslich Verrechnungssteuer

7.2.1 Beurteilung

Grosses Hindernis für Emigrationstransaktionen ist die Verrechnungssteuer, welche, unabhängig von einem Steueraufschub bei der direkten Steuer, eine Liquidations- bzw. Wegzugsbesteuerung vorsieht. Werden die

184 BAUMGARTNER, 2001, 53. ROUVINEZ, Kommentar MWSTG, 2000, 780 bedauert die Ungenauigkeit des Begriffs des Gesamt- oder Teilvermögens.

185 BAUMGARTNER, 2001, 53; REICH, 2000, 174.

186 G.I.M. BAUMGARTNER, 2001, 55. A.A. CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, 2000, 426, welche sich für eine weite Auslegung des Begriffs aussprechen.

187 HÖHN, 1990, 337.

188 Vgl. dazu auch die Empfehlung der Kommission für Rechtsfragen 01.3015, Fusionsgesetz, Anpassung der Vollzugsbestimmungen zum Verrechnungssteuer- und Stempelsteuerrecht, vom 2. März 2001, vom Ständerat am 21. März 2001 angenommen.

vom Ständerat beschlossenen Massnahmen auch vom Nationalrat übernommen, so wird die Veräusserungssperrfrist bei Spaltungen fallen, womit vorab die VSt im Widerspruch zur FRL steht¹⁸⁹.

7.2.2 Postulate¹⁹⁰

– Soweit bei Emigrationsfusionen oder -spaltungen die Vermögenswerte auf eine Schweizer Betriebstätte der ausländischen Übernehmerin übergehen und die bisherigen Gewinnsteuerwerte unverändert weitergeführt werden, ist bezüglich der übrigen Vermögenswerte die Möglichkeit zu eröffnen, die abzuziehende Verrechnungssteuer festzustellen. In diesem Umfang ist eine für den Fall der Aufgabe der Betriebstätte suspensiv bedingte, zinslose Zahlungsverpflichtung der (Betriebstätte der) Übernehmerin zu begründen. Dementsprechend wäre Art. 12 VStG durch den folgenden Absatz zu ergänzen:

«1^{ter} Soweit bei einer Umstrukturierung im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer Vermögenswerte und steuerbare Reserven im Sinne von Artikel 4 dieses Gesetzes auf eine wirtschaftlich zugehörige Person übertragen werden, entsteht die Steuerforderung mit der Veräusserung der übertragenen Vermögenswerte, spätestens aber mit der Beendigung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit dieser Person. Die Person hat jeder Steuererklärung ein Verzeichnis der Vermögenswerte beizulegen, für die ein Steueraufschub im Sinne dieses Artikels besteht.»

– Bei Emigrationstransaktionen ist ausdrücklich auf die Anwendung der Direktbegünstigungstheorie zu verzichten.

– Die Praxis, die Steuerneutralität einer Spaltung an eine objektive Veräusserungssperrfrist zu knüpfen, ist aufzugeben (wie dies vom Ständerat bereits vorgesehen wird). Falls die vom Ständerat vorgeschlagene Variante zum Gesetz erhoben wird, ist auch die Umkehr der Beweislast, wie dies der Bericht Umstrukturierungen vorsieht, unzulässig. In Anlehnung an die von HÖHN/WALDBURGER vertretene Auffassung ist demgegenüber im konkreten Fall zu prüfen, ob die Spaltung zwecks Veräusserung erfolgt(e) oder ob andere wirtschaftliche Gründe vorliegen (business-purpose test). Bei dieser Beurteilung ist zu berücksichtigen, dass auch die durch die Reorganisation herbeigeführte Neustrukturierung der Unternehmung an sich bereits ein vernünftiger wirtschaftlicher Grund

sein kann, unabhängig davon, ob sich die Beteiligungsverhältnisse anschliessend ändern.

- Die Ausscheidungsregeln für die Ergebnisse ausländischer Betriebstätten in Art. 52(3) DBG sollen sich klarer für eine quoten- oder objektmässige Ausscheidung aussprechen. Dabei soll auch die Frage geklärt werden, ob bei Übertragung der Betriebstätte früher verrechnete Betriebstätteverluste im Zeitpunkt der Übertragung, unabhängig von einer Gewinnrealisation und Verlustverrechnung im Ausland, in der Schweiz aufgerechnet werden sollen.
- Schliesslich soll ein vermutlich redaktionelles Versehen verhindert werden, indem im vom Ständerat nicht veränderten Art. 19(1)(c) E-DBG die beschlossene Änderung in Art. 61(1)(b) E-DBG (welcher sich neu nur noch auf «Auf- und Abspaltungen» und nicht mehr auf Fusionen bezieht) berücksichtigt wird. Dabei ist die Passage «Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b» durch «Auf- oder Abspaltungen von juristischen Personen, Fusionen» zu ersetzen. Ähnliches gilt für Art. 61(1)(c) E-DBG, wo entsprechend «[...] von Fusionen [...]» durch «[...] von Auf- oder Abspaltungen von juristischen Personen, Fusionen [...]» ersetzt werden soll.

7.3 Stempelabgaben

7.3.1 Beurteilung

Im ESTV-Merkblatt zur Anwendung von Art. 6(1)(a^{bis}) StG fallen die gegenüber den übrigen Steuerarten abweichenden Kriterien für die Steuerneutralität auf. Daneben ist insbesondere bei Immigrationstransaktionen die restriktive Limitierung des abgabefrei emittierbaren Aktienkapitals stossend. Zudem widerspricht die Veräusserungssperrfrist bei Spaltungen dem gesetzgeberischen Willen, der eine Angleichung an die EU-Kapitaleinbringungsrichtlinie beabsichtigte.

Bei den vom Ständerat eingefügten, an sich wünschbaren Änderungen bei der Umsatzabgabe haben sich unnötige begriffliche Divergenzen zur direkten Bundessteuer eingeschlichen. Zudem ist nicht einsehbar, weshalb Alt- und Neubeteiligungen ungleich behandelt und nur Beteiligungsübertragungen ins Ausland, nicht jedoch solche ins Inland, von der UA befreit werden sollen. Gerade die Befreiung von Beteiligungsübertragungen ins Inland würde sich zur Attraktivierung des Schweizer Holdingstandortes empfehlen. Ausserdem

189 Weniger ins Gewicht fällt demgegenüber die steuerliche Behandlung von Fusionsgewinnen.

190 Die Vorschläge gelten auch für die entsprechenden Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, SR 642.14.

drängt sich in diesem Zusammenhang die Befreiung von Umstrukturierungen mittels Ersatzbeschaffung i.S.v. Art. 64(1^{bis}) E-DBG auf.

7.3.2 Postulate

- Die von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) des Nationalrates vorgeschlagene Erhöhung der *Emissionsabgabefreigrenze* von jetzt CHF 250 000 auf CHF 1 Mio. ist insbesondere für KMU erfreulich¹⁹¹. Es ist zudem insgesamt zu beachten, dass nur noch wenige Staaten eine solche Abgabe auf der Zuführung von Eigenkapital (unabhängig von jeglicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit) erheben. Mittelfristig ist sicherlich eine Abschaffung dieser antiquierten Abgabe zu prüfen. Im gegenwärtig hinsichtlich steuerlicher Privilegierungen sensiblen internationalen Umfeld (schädlicher Steuerwettbewerb (OECD), EU-Verhaltenskodex und unzulässige Beihilfen i.S.v. Art. 87 EGV¹⁹²) wäre dies unproblematisch.
- Die von Parlament und Bundesrat im Zusammenhang mit der Einführung der steuerlichen Privilegierung mehrfach geforderte und vom Bundesgericht anerkannte Forderung nach einer europakompatiblen Ausgestaltung der Emissionsabgabebefreiung bei Umstrukturierungen ist umzusetzen. Dabei widerspricht die heutige ESTV-Praxis der EU-Kapitaleinbringungsrichtlinie in den folgenden Bereichen:
 - Veräusserungssperrfrist bei Spaltungen;
 - Beschränkung des abgabefrei emittierbaren Nennwertes (über das für ein angemessenes Umtauschverhältnis Notwendige hinaus) und
 - Ausschluss der Einbringung von zusätzlichen Beteiligungsrechten (nachdem in einer früheren Transaktion die 66⅔ %-Schwelle erreicht wurde) von der Abgabebefreiung.
- Die von der ständerätlichen Kommission für Rechtsfragen empfohlene Anpassung der Begriffsverwendung und Praxis bei der Verrechnungssteuer und Stempelabgabe an diejenige der Gewinnsteuer ist zu begrüssen. Bei der Stempelabgabe betrifft dies ausdrücklich die Voraussetzung zur steuerlichen Privilegierung unter Art. 6(1)(a^{bis}) StG. Diese Anpassung an die Voraussetzungen der Gewinnsteuer würde insbesondere Folgendes mit sich bringen:
 - *Spaltung*: Wegfall der Veräusserungssperrfrist;
 - *Vertikale Spaltung*: Nach der Spaltung bestehende Beteiligungsrechte sollen einen oder mehrere

«Betriebe oder Teilbetriebe» i.S.d. FRL (und indirekt der Kapitaleinbringungsrichtlinie) verkörpern. Massgebend ist damit nicht, was übertragen wird, sondern das «Spaltungsprodukt»;

- *Horizontale Spaltung*: kein Betriebserfordernis;
- *Quasifusion*: Herabsetzung des Einbringungserfordernisses auf eine stimmrechtmässige Beherrschung und Privilegierung auch der Beteiligungsaufstockung, wenn der 50 %-Schwellenwert bereits früher überschritten wurde.
- Im Sinne der Stärkung des Holdingstandortes ist im Übrigen die restriktive Nennwertbeschränkung bei Immigrationstransaktionen zu überdenken. Es kann nicht im Sinne dieses vom Parlament hochgehaltenen Postulates sein, den ausländischen Einbringer vor die Wahl zu stellen, entweder heute die Emissionsabgabe zu entrichten oder aber später eine Sockelquellensteuer auf den eingebrachten Reserven zu tragen.
- Bei der *Umsatzabgabe* sollen Art. 14(1)(i) und (j) E-StG im Sinne einer begrifflichen Vereinheitlichung und einer konsequenten UA-Befreiung von Umstrukturierungen wie folgt geändert werden:
 - «i. die mit einer *Umstrukturierung*, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden von der übernommenen, spaltenden oder umwandelnden Unternehmung auf die aufnehmende oder umgewandelte Unternehmung.
 - j. der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Umstrukturierungen nach den Artikeln 61 Absatz 2 und 64 Absatz 1^{bis} ~~und 207a Absatz 3~~ des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sowie bei der Übertragung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft.»

7.4 Mehrwertsteuer

7.4.1 Beurteilung

Das bei der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens zwingend anwendbare Meldeverfahren (Art. 47(3) MWSTG) geht einen völlig anderen Weg als Art. 5(8) und 6(5) Sechste Umsatzsteuerrichtlinie. Während die Richtlinie den Mitgliedstaaten erlaubt, von einem «Nicht-Umsatz» auszugehen, geht Art. 47(3) von einem

191 Pressemitteilung der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK) des Nationalrates vom 24. April 2001.

192 Vgl. etwa die am 11. Juli 2001 von der EU-Kommission beschlossene Überprüfung von 15 Steuerregeln in 12 Mitgliedstaaten hinsichtlich multinationalen Konzernen gewährten Steuervergünstigungen: NZZ vom 12. Juli 2001, 19.

steuerbaren Umsatz aus. Anstelle der Deklaration und Steuerentrichtung muss dann der Schweizer Steuerpflichtige aber die Übertragung melden. Anders als die EU-Regelung beeinflusst die Schweizer Regelung konsequent den Vorsteuerabzug der übertragenden Person und ist damit diesbezüglich nicht steuerneutral.

Die Begriffe des «Gesamt- oder Teilvermögens» sowie der sich für das Meldeverfahren qualifizierenden Reorganisationsvorgänge sind unklar und unterscheiden sich stark von denjenigen bei den direkten Steuern. Die daraus folgende Rechtsunsicherheit ist insbesondere angesichts des Meldeobligatoriums problematisch.

7.4.2 Postulate

- Die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens soll analog Art. 5(8) und 6(5) Sechste Umsatzsteuer-richtlinie als «Nicht-Umsatz» behandelt werden. Art. 47(3) MWSTG ist zu streichen.
- Zumindest hinsichtlich des Begriffs des «Gesamt- oder Teilvermögens» ist eine Begriffsvereinheitlichung geboten: Der bei der direkten Bundessteuer vorgeschlagene Begriff des «Betriebs oder Teilbetriebs» ist auch bei der MWST ausdrücklich oder sinngemäss zu verwenden.

Literatur

- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRIG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, Art. 6 und Art. 52 DBG, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1–82, Basel/Genf/München 2000
- BAKER PHILIP, The Implementation in the United Kingdom of the Mergers Directive, *Luiss International Journal* 2000, No. 2, 7 ff.
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Zürich 2001
- BAUMGARTNER IVO P., Umstrukturierungen und Vermögensübertragungen im Mehrwertsteuerrecht, *FStR* 2001, 37 ff.
- BEHNISCH URS R., Die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften, Basel 1996
- BIRK DIETER (Hrsg.), *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts*, Berlin 1995
- BÖCKLI PETER, Unternehmens-Umstrukturierungen, *ASA* 61 (1992/93) 373 ff.
- Fusions- und Spaltungssteuerrecht: Gelöste und ungelöste Probleme, *ASA* 67 (1998/99) 1 ff.
- BOGENSCHÜTZ EUGEN, Steuerliche Probleme bei europäischen Unternehmenszusammenschlüssen, *IStR* 2000, 609 ff.
- BRAMWELL RICHARD/HARDWICK MICHAEL/JAMES ALUN/KINGSTONE MARK, *Taxation of Companies and Company Reconstructions*, 7th Ed., London 1999
- BROOD EDGAR A./GUIJARRO ZUBIZARRETA FRANCISCO/BERRETEAGA SOTO JAVIER, Capital Contribution Tax in the EC, *EC Tax Review* 1993, 96 ff.
- BÜHLER CHRISTOPH B., Die grenzüberschreitende Fusion von Kapitalgesellschaften in der Europäischen Union, Zürich 2000
- DAVID EUGEN, Holdingbesteuerung – zurück zur internationalen Wettbewerbsfähigkeit, *ST* 1996, 355 ff.
- DUSS MARCO, in: Reich Markus/Duss Marco, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996
- DUSS MARCO/ALTORFER JÜRIG, Art. 207a DBG, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 83–222, Basel/Genf/München 2000
- FARMER PAUL, An outline of the case law of the European Court of Justice on the capital duty legislation, *EC Tax Review* 1999, 45 ff.
- FARMER PAUL/LYAL RICHARD, *EC Tax Law*, Oxford 1994
- FÖRSTER JUTTA/SCHOLLMEIER ANDRES, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung, in: *Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgaberechts*, Berlin 1995, 813 ff.
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, *Schweizerisches Aktienrecht*, Bern 1996
- GASSER URS/EGGENBERGER CHRISTIAN, Vorentwurf zu einem Fusionsgesetz – Grundzüge und ausgewählte Einzelfragen, *AJP* 1998, 457 ff.
- HINNY PASCAL, Emissionsabgabebefreiung bei Umstrukturierungen, Eine Untersuchung hinsichtlich der vom Gesetzgeber verlangten Europakompatibilität, *StR* 2001, 562 ff.

- HOCHREUTENER HANS PETER, Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen: Lockerung der Direktbegünstigungstheorie, ST 2001, 87 ff.
- HOENJET FRANÇOIS, The Leur-Bloem judgment: the jurisdiction of the European Court of Justice and the interpretation of the anti-abuse clause in the Merger Directive, EC Tax Review 1997, 206 ff.
- HÖHN ERNST, Fiskalrecht, in: Die Europaverträglichkeit des schweizerischen Rechts, Zürich 1990, 323 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht Band I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001
- Steuerrecht Band II, 8. A., Bern/Stuttgart/Wien 1999
- HOSSON FRED C. DE, A Europe crowded with branches?, Intertax 1991, 352 ff.
- IBFD, Survey of the implementation of the EC corporate tax directives, Amsterdam 1995
- KOMMISSION STEUERHARMONISIERUNG DER KONFERENZ STAATLICHER STEUERBEAMTER (Hrsg.), Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Bern/Muri 1995
- LAMPERT FRANK, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Basel/Genf/München 2000
- LARKING BARRY, The Merger Directive: Will It Work?, European Taxation 1990, 362 ff.
- MORTON PAUL V., Company Taxation Barriers in the Single Market – Obstacles to Cross-Border Activities of European Businesses, European Taxation 2000, 235 ff.
- OBERSON XAVIER, Influence of European Community Taxation Rules on the Swiss Tax System, ASA 65 (1996/97) 239 ff.
- OECHSLIN-SAUPPER EVELINE, Cross-border reorganisations of corporations, ASA 65 (1996/97) 255 ff.
- RÄDLER ALBERT, Generalbericht, IFA Cahier 1994, Vol. LXXIXb, 507 ff.
- REICH MARKUS, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Basel/Genf/München 2000
- Art. 61 DBG, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) Art. 1–82, Basel/Genf/München 2000, zit. REICH, 2000
- in: Reich Markus/Duss Marco, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996
- Steuerrechtliche Aspekte des Fusionsgesetzes, FStR 2001, 4 ff.
- ROUVINEZ JEAN-DANIEL, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München, 2000, Art. 47 Abs. 3, 777 ff.
- SASS GERT, Probleme bei der Umsetzung der steuerlichen EG-Fusionsrichtlinie in Deutschland, Frankreich, Belgien, Niederlande, Grossbritannien, DB 1993, 1892 ff.
- Die Fusionsrichtlinie und die Mutter-/Tochterrichtlinie, DB 1990, 2340 ff.
- SPORI PETER, Umstrukturierungen von Unternehmen nach neuem Bundesrecht (StHG/DBG) in: Ernst Höhn/Peter Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 285 ff.
- STOCKAR CONRAD, Umstrukturierungen nach Fusionsgesetz, ST 1998, 51 ff.
- TERRA BEN/WATTEL PETER, European Tax Law, 2.A., London/Boston/The Hague 1997
- TUMPEL MICHAEL, Harmonisierung der direkten Unternehmensbesteuerung in der EU, Schriftenreihe Europa des Bundeskanzleramtes, Band 4, Wien 1994
- WALKER BEAT, Umstrukturierungen und Steuern, Band 2, Bern 2001
- Der steuerbare Unternehmensgewinn, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkte Bundessteuer, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 125 ff.
- WHEELER JOANNA C., What the Mergers Directive does not say, ET 1995, 142 ff.
- WILLIAMS DAVID W., EC Tax Law, London/New York 1998
- WIRZ ANDRÉ SERGE, Die Quasifusion von Aktiengesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Diss. St.Gallen 1997
- ZIMMERMANN SILVIA, Internationale Fusionen: Neue Praxis in der Schweiz, ST 1995, 159 ff.

Botschaften, Kreisschreiben und Merkblätter

Bericht Umstrukturierungen: Bericht der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen vom 12. Juni 1996, Aktualisierte Fassung (August 1997)

Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zu einem neuen Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 25. Oktober 1972, BBl. 1972, 1278 ff.

Botschaft FusG: Botschaft zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) vom 13. Juni 2000, BBl. 2000, 4337 ff.

Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 vom 26. März 1997, BBl. 1997 II 164 ff.

Kreisschreiben Nr.9: Kreisschreiben Nr.9 der Eidg. Steuerverwaltung vom 9. Juli 1998 betreffend Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Kreisschreiben Nr.10: Kreisschreiben Nr.10 der Eidg. Steuerverwaltung vom 10. Juli 1998 betreffend Übertragung von Beteiligungen auf ausländische Konzerngesellschaften

Merkblatt Art. 6(1)(a^{bis}) StG: Merkblatt betreffend Anwendung von Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (StG), Stand Mai 2001