

Aus der Rechtsprechung

Vorsorgeeinrichtungen: Ersatzbeschaffungen und Verhältnis zwischen den Steueraufschubtatbeständen in Art. 80 Abs. 4 BVG und im StHG

Anmerkungen zum Bundesgerichtsentscheid 2C_340/2011 vom 1.2.2012

Prof. Dr. iur. et lic. oec. Robert Waldburger*



Prof. Dr. iur. et lic. oec.
Robert Waldburger, Ordina-
rius für Steuerrecht an der
Universität St.Gallen; Konsu-
lent Bär & Karrer AG, Zürich

Inhalt

1 Sachverhalt	314	3.2.2.1.3 Erlass der steuerlichen Bestimmungen zum Fusionsgesetz	318
2 Wesentliche Erwägungen des Bundesgerichts	315	3.2.2.1.3.1 Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer für Vorsorgeeinrichtungen gemäss Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen»	318
3 Anmerkungen	316	3.2.2.1.3.2 Botschaft zum Fusionsgesetz	320
3.1 Zum Urteil des Bundesgerichts	316	3.2.2.2 Ergebnis der historischen Auslegung	323
3.2 Zur generellen Frage des Verhältnisses von Art. 80 Abs. 4 BVG zu den Umstrukturierungstatbeständen gemäss StHG	317	3.2.2.3 Auslegung nach dem Wortlaut.	324
3.2.1 Bedeutung der Fragestellung	317	3.2.2.4 Auslegung nach Sinn und Zweck	324
3.2.2 Auslegung	317	3.2.3 Auffassung der Steuerbehörden und des Bundesrats im Jahr 2006	325
3.2.2.1 Historisches Auslegungselement	317	3.2.4 Ergebnis der Auslegung.	326
3.2.2.1.1 Rechtslage vor der Steuerharmonisierung	317	Literatur.	326
3.2.2.1.2 Steuerharmonisierung der Grundstückgewinnsteuer ab 1.1.1993	318	Rechtsquellen.	326
		Materialien	326

1 Sachverhalt

Eine steuerbefreite Anlagestiftung X. mit Sitz im Kanton Aargau, welche im massgebenden Geschäftsjahr Immobilien im Wert von ca. Fr. 1,5 Mia. hielt, veräusserte zwei im Kanton Bern gelegene Liegenschaften für Fr. 61 Mio. Den Erlös reinvestierte sie vollumfänglich noch im selben Jahr in andere Immobilien in der Schweiz.

Die X. deklarierte einen Grundstückgewinn von Fr. 11 180 751 und beantragte gleichzeitig den Aufschub

der Besteuerung infolge Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte die X., unter Ablehnung des Steueraufschubs, für einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 11 180 700 und erhob eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 5 310 906. Den gegen den Einspracheentscheid gerichteten Rekurs hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Bern gut und gewährte den Steueraufschub nach kantonalem Recht. Das Verwaltungsgericht des Kantons Bern hiess die dagegen gerichtete Beschwerde am 21.3.2011 gut und bestätigte den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern. Das Gericht erwog, es sei nicht in be-

* Der Autor dankt Herrn Marco Rostetter, M.A. HSG, für seine Mitarbeit.

triebsnotwendiges Anlagevermögen reinvestiert worden, weshalb ein Steueraufschub nicht möglich sei. Das Bundesgericht wies die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen diesen Entscheid ab.¹

2 Wesentliche Erwägungen des Bundesgerichts

Zunächst stellt das Gericht fest, Art. 24 Abs. 4 S. 1 StHG ordne an, dass u. a. auch steuerbefreite Vorsorgeeinrichtungen (zu denen auch die Anlagestiftungen gehören) in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, dass jedoch Satz 2 dieser Bestimmung (durch Verweis auf Art. 8 Abs. 4 StHG) den Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen von betriebsnotwendigem Anlagevermögen vorsehe. Sodann wird festgehalten, dass auch in Art. 80 BVG steuerliche Bestimmungen zu den Vorsorgeeinrichtungen enthalten seien. Abs. 2 dieser Bestimmung ordne die Steuerbefreiung der Vorsorgeeinrichtungen an und enthalte in Abs. 4 eine Sonderbestimmung für die Grundstückgewinne, welche wie folgt laute:

«Mehrwerte aus der Veräusserung von Liegenschaften können entweder mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen dürfen keine Gewinnsteuern erhoben werden.»

Zunächst bestätigt das Bundesgericht unter Berufung auf die Botschaft zum BVG die in der Literatur vertretene Auffassung, dass der Begriff «Gewinnsteuer» in Art. 80 Abs. 2 S. 2 BVG offensichtlich nicht im Sinne der Gewinnsteuer nach Art. 24 ff. StHG zu verstehen sei, sondern in der umfassenderen Bedeutung nach Satz 1 von Art. 80 Abs. 4 BVG, nämlich einer «Steuer auf Mehrwerten aus der Veräusserung von Liegenschaften».

Sodann stellt das Gericht fest, dass Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG keinen Steueraufschub bei Ersatzbeschaffungen vorsehe, während dieser in Art. 24 Abs. 4 S. 2 StHG enthalten sei und dass damit ein Widerspruch zwischen dem BVG und dem StHG vorliege.

Hierzu führt das Bundesgericht aus, wohl verpflichtete Art. 80 Abs. 4 BVG die Kantone – im Gegensatz zum StHG – nicht, Grundstückgewinne zu besteuern; es lasse eine Besteuerung nur zu. Art. 23 Abs. 4 StHG, der an sich in Satz 1 StHG zur Grundstückgewinnbesteuerung verpflichtete, sehe in seinem Satz 2 für Ersatzbeschaffungen gerade eine Durchbrechung vor. Sodann macht das Gericht, unter Berufung auf eine Literaturstelle², eine

weitreichende Aussage: Auch wenn die beiden Bundesgesetze nicht dieselbe Funktion hätten, *gehe jedoch Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG als lex specialis dem allgemeineren Art. 23 Abs. 4 StHG vor*. Damit seien nach BVG-Recht nur Umstrukturierungen steuerneutral abzuwickeln, nicht aber Ersatzbeschaffungstatbestände.

Bereits im darauffolgenden Satz setzt sich jedoch das Bundesgericht zu dieser Aussage in Widerspruch und führt aus, die Wertung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG sei für die Anwendung der Ersatzbeschaffung auf Vorsorgeeinrichtungen bei der Grundstückgewinnsteuer im Auge zu behalten, indem diese de lege lata tendenziell restriktiv zu handhaben sei (E 2.4, letzter Satz).

Im Weiteren wendet das Bundesgericht die mit Art. 8 Abs. 4 StHG im Einklang stehende Ersatzbeschaffungsnorm des Steuergesetzes des Kantons Bern auf den vorliegenden Fall an und prüft, ob es sich bei den veräusserten Liegenschaften um «betriebsnotwendiges Anlagevermögen», welche dem Betrieb der Anlagestiftung «unmittelbar dienen», handle. Es stehe fest, dass die Beschwerdeführerin mit einem Immobilienbestand von ca. Fr. 1,5 Mia. einen «Betrieb» führe, zumal sie ihre Immobilien als Vermögensanlagen aktiv bewirtschaftete. Klar sei auch, dass für eine Anlagestiftung Vermögensanlagen in Immobilien und Wertschriften in dem Sinne betriebsnotwendig seien, dass sie ohne diese ihren Zweck nicht erfüllen könne. Dies heisse aber noch nicht, dass die Immobilien auch im Sinne des Ersatzbeschaffungsrechts betriebsnotwendig seien; denn ein Zwang zur Wiederbeschaffung, wie bei echt betriebsnotwendigem Anlagevermögen, bestehe hier nicht. Die Stiftung hätte den Verkaufserlös nicht zwingend wieder in Renditeliegenschaften stecken müssen, sondern sie hätte auch in andere Anlageformen investieren können.

Daraus schliesst das Bundesgericht, dass « das Band zwischen Ersatz- und ersetztem Objekt offensichtlich weniger eng als bei einem echten Ersatzbeschaffungstatbestand » sei, und führt aus, es gehe jedoch dabei nicht so weit wie die Vorinstanz, nach welcher die Anlageobjekte der Anlagestiftung «nur mittelbar durch ihren wirtschaftlichen Wert» dienten. Die Anlageobjekte würden zwar ihre Funktion bei einer Anlagestiftung definitionsgemäss nicht nur mittelbar erfüllen, allerdings nicht so unmittelbar, wie es für eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung unbedingt erforderlich sei. Ohne auf die Erwägung 2.4, wonach der Ersatztatbestand im Lichte der Wertung von Art. 80 Abs. 4 BVG, welcher den Steueraufschubstatbestand der Ersatzbeschaffung nicht kenne, ausdrücklich hinzuweisen, weist das Bundesgericht mit dieser Begründung die Beschwerde ab.

1 Der Entscheid 2C_340/2011 vom 1.2.2012 ist publiziert in StR 2012, 695 = StE 2012 B 42.38 Nr. 35.

2 LINDER/LAMPRECHT, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage, 12.

3 Anmerkungen

3.1 Zum Urteil des Bundesgerichts

1. Das Bundesgericht macht die Aussage, Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG gehe als *lex specialis* Art. 23 Abs. 4 StHG vor und es gebe deshalb keine steuerneutralen Ersatzbeschaffungen für Anlagestiftungen, *ohne Begründung*, aber *unterlegt mit einem falschen Zitat*. Die vom Bundesgericht zitierten Autoren (LINDER/LAMPRECHT)³ machen nämlich die ihnen vom Bundesgericht unterstellte Aussage nicht, sondern sagen einzig, die Begriffe und Voraussetzungen gemäss DBG und StHG könnten nicht unbesehen auf Vorsorgeeinrichtungen angewandt werden.⁴ Und der Bericht des Bundesrats in Erfüllung des Postulats Kaufmann vom 21.3.2003, der vom Bundesgericht als Quelle von LINDER/LAMPRECHT erwähnt wird, enthält – bezüglich der Umwandlungen – genau die gegenteilige Aussage. Dort wird auf Seite 13 ausgeführt, dass bei Umwandlungen von Vorsorgeeinrichtungen mangels Regelung im BVG das StHG zur Anwendung gelangt. (Vgl. zu diesem Bericht nachfolgend Abschn. 3.2.3.)
Hätte das Bundesgericht diese Aussage ernst gemeint, hätte es keiner weiteren Erwägungen mehr bedurft und die Beschwerde wäre abzuweisen gewesen, weil Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG gemäss Auslegung des Bundesgerichts das Institut der Ersatzbeschaffung nicht enthält.
2. Es ist nur schwer nachvollziehbar, wie es dazu kommen konnte, dass sich das Bundesgericht gleich im Satz nach der Qualifikation von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG als *lex specialis* dazu selber in Widerspruch setzt, indem es dort ausführt: «Jedenfalls ist die Wertung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG für die Anwendung der Ersatzbeschaffung auf Vorsorgeeinrichtungen im Auge zu behalten, indem diese de lege lata restriktiv zu handhaben ist» (E 2.4, letzter Satz).
3. Im weiteren Fortgang des Urteils behandelt das Bundesgericht Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG gerade nicht als *lex specialis* zu Art. 24 Abs. 3 StHG bzw. dem diese bundesrechtliche Vorgabe umsetzenden Art. 89 Abs. 3 aStG BE. Vielmehr prüft es den Sachverhalt, den die Anlagestiftung verwirklicht hat, aufgrund von Art. 89 Abs. 3 aStG BE (Ersatzbeschaffung) wie bei jeder andern juristischen Person.
4. Das Bundesgericht hat entschieden, dass Vorsorgeeinrichtungen mit umfangreichem Immobilienbesitz als «Betrieb» zu qualifizieren sind. Hinter diese Qua-

lifikation machte früher – allerdings nicht im Zusammenhang mit einer Ersatzbeschaffung, sondern einer Umstrukturierung (Abspaltung) – die Mehrheit des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich (VGer ZH 5.7.1995, StE 1995 B 42.39 Nr. 2) noch ein grosses Fragezeichen. Sie ging in dieser Entscheidung noch davon aus, dass bei Spaltungen von Vorsorgeeinrichtungen mangels Erfüllung des Betriebserfordernisses die Umstrukturierungsnorm bei der Grundstückgewinnsteuer, § 161 Abs. 3 lit. f des damals geltenden aStG ZH, nur schwerlich greifen könne. Die publizierte Minderheitsmeinung war hingegen der Auffassung, dass auch Vorsorgeeinrichtungen grundsätzlich den Tatbestand von § 161 Abs. 3 lit. f des damals geltenden aStG ZH verwirklichen könnten, weil das Betriebserfordernis nicht formal verstanden werden dürfe, sondern dass bei richtiger Auslegung dieser Gesetzesbestimmung für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer einzig die wirtschaftliche Kontinuität in der Anlagestruktur verlangt werden könne (das Vorliegen dieser Kontinuität wurde im zu entscheidenden Fall verneint).

Die damaligen Vertreter der Minderheitsmeinung dürfen sich nun vom Bundesgericht bestätigt fühlen.

5. Die Zulässigkeit der steuerneutralen Ersatzbeschaffung wird weder wegen Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG noch explizit wegen eines aufgrund dieser Bestimmung engen Verständnisses des Instituts der steuerneutralen Ersatzbeschaffung in Art. 89 Abs. 3 aStG BE verneint. Das Bundesgericht erweiterte im Auslegungsweg, allerdings ohne vertiefte Begründung, die Voraussetzungen für die Ersatzbeschaffung, indem nicht nur Gegenstände des Anlagevermögens, welche nicht betriebsnotwendig sind, sondern dem Betrieb nur mittelbar durch ihren wirtschaftlichen Wert bzw. deren Ertrag dienen, von diesem Institut ausgeschlossen sind. Vielmehr gibt es nun gemäss Auffassung des Gerichts zwei Arten von unmittelbarem Dienen für den Betrieb: Derart unmittelbares Dienen, dass steuerneutrale Ersatzbeschaffungen möglich sind, und anderes unmittelbares Dienen, dass dies nicht der Fall ist. Es erscheint als sehr fraglich, ob diese Erweiterung der Voraussetzungen der Ersatzbeschaffung vom Gesetz abgedeckt ist.⁵
6. Das Bundesgericht hat das Vorliegen einer Ersatzbeschaffung gemäss Art. 8 Abs. 4 StHG nicht aufgrund einer Unterscheidung zwischen Betriebsliegenschaften und Kapitalanlageliegenschaften der Vorsorgeeinrichtung verneint. Gewisse kantonale Steuergesetze, wie z. B. Art. 132 Abs. 1 lit. e StG SG, machen

3 LINDER/LAMPRECHT, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage, 12.

4 LINDER/LAMPRECHT, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage, 7.

5 Dies wird verneint von SIMONEK/VON AH, Unternehmenssteuerrecht, 144.

hingegen diese Unterscheidung. Im Kanton St.Gallen waren früher Grundstückgewinne auf Betriebsliegenschaften, nicht aber solche auf Kapitalanlageliegenschaften steuerfrei. Aufgrund der Vorgabe von Art. 23 Abs. 4 StHG wurden dann auch die Grundstückgewinne auf diesen Liegenschaften der Besteuerung unterworfen, aber im Gegenzug das Institut der Ersatzbeschaffung hierfür geöffnet. Aufgrund des hier besprochenen Urteils des Bundesgerichts ist diese Rechtslage mit dem StHG vereinbar. Allerdings handelt es sich auch bei den «Kapitalanlageliegenschaften» um betriebsnotwendiges Anlagevermögen, aber es ist – gemäss Bundesgericht – «nicht so betriebsnotwendig» wie für die Ersatzbeschaffung erforderlich. Sollte das Bundesgericht in einem künftigen Entscheid zur Auffassung gelangen, dass das Institut des «nicht so betriebsnotwendig wie für die Ersatzbeschaffung notwendig Seins» keine Grundlage im Gesetz hat, müssten kantonale Regelungen, wie Art. 132 Abs. 1 lit. e StG SG, angepasst werden.

3.2 Zur generellen Frage des Verhältnisses von Art. 80 Abs. 4 BVG zu den Umstrukturierungstatbeständen gemäss StHG

3.2.1 Bedeutung der Fragestellung

Obwohl das Bundesgericht in E. 2.4 nur als obiter dictum angeführt hat, Art. 80 Abs. 4 BVG sei *lex specialis* zu Art. 23 Abs. 4 StHG, könnte diese Aussage weitreichende Folgen haben, wenn dieser Auffassung gefolgt würde. Dies insbesondere auch im Lichte der Entscheidung des Gerichts, wonach Vorsorgeeinrichtungen mit umfangreichem Immobilienbesitz einen «Betrieb» führen. Wenn Art. 80 Abs. 4 BVG tatsächlich *lex specialis* zu Art. 23 Abs. 4 StHG bilden würde, so ginge diese BVG-Bestimmung auch den Umstrukturierungstatbeständen gemäss Art. 24 Absätzen 3, 3^{bis}, 3^{ter}, 3^{quater} und 3^{quinquies} StHG vor.

Ein solcher Vorrang wäre deshalb von Bedeutung, weil der Steueraufschubstatbestand in Art. 80 Abs. 4 BVG nur die «Fusionen und Aufteilungen» beschlägt, während die Steueraufschubstatbestände im StHG weiter gefasst sind.

Namentlich bei Ausgliederungen von Immobilienbetrieben von Pensionskassen auf Anlagestiftungen wird offenbar von einigen kantonalen bzw. kommunalen Steuerbehörden die Auffassung vertreten, solche Umstrukturierungen seien nicht grundstückgewinnsteuerneutral möglich.⁶ Der Auslegungsfrage des Verhältnisses zwi-

schen Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG und den Umstrukturierungsnormen des StHG wird deshalb im Folgenden nachgegangen.

3.2.2 Auslegung

3.2.2.1 Historisches Auslegungselement

3.2.2.1.1 Rechtslage vor der Steuerharmonisierung

Im Zeitpunkt des Erlasses des BVG im Jahr 1982 bestanden noch keine allgemeinen bundesrechtlichen Vorgaben über die von den Kantonen bzw. den Gemeinden erhobenen Grundstückgewinnsteuern.

Gestützt auf die Kompetenz gemäss Art. 34^{quater} aBV (heute Art. 111 Abs. 3 BV) hat der Bundesgesetzgeber in Art. 80 Abs. 2 BVG die Steuerbefreiung u. a. der Vorsorgeeinrichtungen angeordnet, aber gleichzeitig den Kantonen die Möglichkeit eröffnet, die Grundstückgewinne zu besteuern. Dies jedoch unter Vorbehalt der Fusion und Teilung von Vorsorgeeinrichtungen.

Es bestand somit im Zeitpunkt des Erlasses des StHG noch keine zu Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG konkurrierende Bundesgesetzgebung, und die Kantone waren auch nicht verpflichtet, sondern nur berechtigt, die Grundstückgewinne der steuerbefreiten Vorsorgeeinrichtungen zur Besteuerung heranzuziehen.

Die Rechtsnatur von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG war nach dem Inkrafttreten des BVG umstritten. Das Bundesgericht hat sich zu dieser Norm nicht direkt geäußert, jedoch mit Bezug auf die steuerlichen Bestimmungen im BVG (Art. 80 ff.) generell entschieden, dass es sich nicht um direkt anwendbare steuergesetzliche Bestimmungen, sondern um harmonisierungsrechtliche Vorgaben handle, welche durch die kantonalen Gesetzgeber umgesetzt werden müssen. Die gleiche Auffassung vertrat das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im Urteil vom 5.7.1995 (StE 1995 B 42.39 Nr. 2), wobei es aufgrund der Tatsache, dass der zürcherische Gesetzgeber bis zum Zeitpunkt des Urteils keine Umsetzung vorgenommen hatte, die direkte Anwendbarkeit von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG als kantonales Ersatzrecht anordnete.

Von Bedeutung für die hier zu untersuchende Frage ist dieses Urteil insoweit, als das Gericht (und auch die publizierte Minderheitsmeinung) ganz klar davon ausging, dass sich auch Vorsorgeeinrichtungen nicht nur auf Art. 82 Abs. 4 S. 2 BVG, sondern auch auf den Umstrukturierungstatbestand im zürcherischen Grundstückgewinnsteuerrecht berufen können. Das Gericht prüfte denn auch, ob § 161 Abs. 3 lit. f des damals geltenden aStG ZH auf den zu entscheidenden Fall anwendbar sei, und verneinte die Anwendung dieser Bestimmung nicht

6 Vgl. BAUER-BALMELLI/HARBEKE, Immobilien Asset Swap und Ersatzbeschaffung, 491.

grundsätzlich, sondern im konkreten Fall, weil nur eine Liegenschaft übertragen wurde und weil es das Gericht als fraglich bezeichnete, ob eine Vorsorgeeinrichtung das damals noch gesetzliche Voraussetzung bildende Merkmal der Fortsetzung des unternehmerischen Engagements überhaupt erfüllen könne.

3.2.2.1.2 Steuerharmonisierung der Grundstückgewinnsteuer ab 1.1.1993

Eine erste Zäsur bezüglich der allgemeinen bundesrechtlichen Vorgaben über die von den Kantonen bzw. den Gemeinden erhobenen Grundstückgewinnsteuern und den Steueraufschub bei Umstrukturierungen bildete das Inkrafttreten des harmonisierten Bundesrechts (StHG per 1.1.1993; DBG per 1.1.1995). In Art. 12 StHG wurden den Kantonen erstmals allgemein gültige Leitlinien bezüglich der Grundstückgewinnsteuer gemacht. Art. 12 Abs. 4 StHG ordnet in lit. a an, dass jene Kantone, die, wie der Kanton Zürich, auch Grundstücke des Geschäftsvermögens der Grundstückgewinnsteuer unterwerfen, in jenen Fällen, in denen Art. 24 Abs. 3⁷ StHG einen Steueraufschub bei der Gewinnsteuer vorsieht, einen solchen auch bei der Grundstückgewinnsteuer gewähren müssen.

Für die Vorsorgeeinrichtungen blieben diese Änderungen allerdings deshalb ohne Bedeutung, weil sowohl Art. 24 Abs. 3 StHG als auch die analoge Umstrukturierungsnorm bei der direkten Bundessteuer (Art. 61 DBG) einerseits die Umstrukturierungstatbestände geschlossen formulierten und andererseits diese Steueraufschubstatbestände auf die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkten. Damit blieben die übrigen juristischen Personen, wie z. B. Vereine oder Personalvorsorge- und Anlagestiftungen, ausgeklammert.

3.2.2.1.3 Erlass der steuerlichen Bestimmungen zum Fusionsgesetz

3.2.2.1.3.1 Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer für Vorsorgeeinrichtungen gemäss Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen»

Bereits vor der Aufnahme der eigentlichen Gesetzgebungsarbeiten setzte der Direktor der Eidg. Steuerverwaltung im Einvernehmen mit dem Direktor des Bundes-

amts für Justiz eine gemischte Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» ein. Diese Arbeitsgruppe hatte u. a. den Auftrag aufzuzeigen, welche Rechtsänderungen im Steuerrecht notwendig waren, um die im Vorentwurf zum FusG⁸ geregelten Umstrukturierungstatbestände steuerneutral zu ermöglichen, soweit diese nicht mit der unmittelbaren Realisation von Gewinnen oder Einkommen verbunden waren. Die Arbeitsgruppe verabschiedete ihren Bericht zunächst im Mai 1996 und publizierte ihn am 12.6.1996, um anschliessend, nachdem im ersten Semester 1997 erstmals ein Vorentwurf zum Fusionsgesetz («VEFusG») vorlag, formal an diesen angepasst im August 1997 die aktualisierte, definitive Fassung vorzulegen.

Die Arbeitsgruppe schlug eine für die Personalvorsorgeeinrichtung bedeutsame Änderung vor, welche vom Parlament übernommen wurde und in den im Anhang zum FusG erlassenen steuerlichen Bestimmungen Eingang fand. Neu wurde der Geltungsbereich der Umstrukturierungsnormen in Art. 61 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 3 StHG nicht mehr auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkt, sondern auf sämtliche juristischen Personen und damit auch auf Stiftungen ausgedehnt.⁹

Die Arbeitsgruppe machte bereits in ihrer zusammenfassenden Darstellung der Gesetzgebungsvorschläge klar, dass sie sich zum Ziel gesetzt hatte, bei allen Umstrukturierungstatbeständen nicht nur einen Steueraufschub bei den Einkommens- und Gewinnsteuern zu verwirklichen, sondern dass dieser Steueraufschub auch bei der Grundstückgewinnsteuer erreicht werden sollte. In Ziff. 21, 2. Absatz, Lemma 2 führte die Arbeitsgruppe aus: «Dies [Anm. des Verfassers: der Steueraufschub sollte auch bei der Grundstückgewinnbesteuerung greifen] gilt insbesondere für die in den Artikeln 4 Absatz 6, 35 ff., 40 Absatz 3 und 65 ff. VE FusG vorgesehene Fusion und Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen». Diese klare Absicht wiederholt die Arbeitsgruppe am Schluss des Unterkapitels zur Grundstückgewinnbesteuerung (Ziff. 26).

Sowohl bei den Ausführungen zu den Fusionen (Ziff. 42) als auch zu den Spaltungen (Ziff. 53) führte der Bericht

7 Bis zur Bereinigung per 1.7.2004 enthielt der Wortlaut von Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG ein offensichtliches gesetzgeberisches Versehen, indem diese Bestimmung auf Art. 24 Abs. 4 StHG statt wie gewollt auf Art. 24 Abs. 3 StHG verwies. Dass es sich bei diesem Verweis um ein gesetzgeberisches Versehen handelte, war allgemein anerkannt und zeigte deshalb keine Auswirkungen, weil die kantonalen Gesetzgeber es erkannten und in ihren Umsetzungsgesetzgebungen korrigierten.

8 Der Gesetzesentwurf trug damals noch den Namen «Strukturangepassungsgesetz».

9 Eine Ausnahme bildeten und bilden bis heute die Ausgliederung auf Tochtergesellschaften und die Joint Venture-Ausgliederungen, welche im Rahmen der ausdrücklich geregelten Umstrukturierungstatbestände auf die Einbringung in Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beschränkt ist (Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG; Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG). Nicht Gegenstand dieses Beitrags bildet die Frage, ob solche Transaktionen gemäss Art. 61 Abs. 1 Ingress DBG als Umstrukturierungen sui generis steuerneutral durchgeführt werden können oder nicht.

ausdrücklich aus, dass die Ausdehnung des Kreises der juristischen Personen von den – gemäss dem damals geltenden Recht – Kapitalgesellschaften und Genossenschaften neu auf alle juristischen Personen insbesondere auch zum Ziel habe, bei den Umstrukturierungen von Personalfürsorgeeinrichtungen einen Steueraufschub bei der Grundstückgewinnbesteuerung anzuordnen. Ganz besonders deutlich geht dies aus Ziff. 53 Abs. 1 hervor, wo Folgendes ausgeführt wird: «Aus den im Zusammenhang mit den Fusionen bereits genannten Gründen regt die Arbeitsgruppe an, die Möglichkeit der steuerneutralen Spaltung für alle juristischen Personen gesetzlich zu verankern. Damit soll insbesondere auch die in Art. 40 Abs. 3 VE FusG¹⁰ vorgesehene Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen ermöglicht werden, wobei hier zu erinnern ist, dass die Steuerneutralität auch die Grundstückgewinnsteuern einschliessen soll.»

Die Arbeitsgruppe äusserte sich nicht ausdrücklich zur Frage, wann bei der Spaltung einer Personalfürsorgeeinrichtung¹¹ das Betriebserfordernis erfüllt sei. Aus den von ihr präsentierten Gesetzgebungsvorschlägen, namentlich aus dem Vorschlag, in Art. 24 Abs. 3 StHG einzig eine Ausdehnung von den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf die juristischen Personen zu legislieren, ergibt sich – in Verbindung mit der wiederholt erwähnten Zielsetzung, die Umstrukturierungsnorm des StHG auch für die Personalfürsorgeeinrichtung zugänglich zu machen –, dass die Arbeitsgruppe davon ausging, dass solche Personalfürsorgestiftungen einen oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe im Sinne von Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG führen.

Diese Position geht auch aus der Tatsache hervor, dass die Arbeitsgruppe die Auffassung vertrat, Holding- und Immobiliengesellschaften würden keinen Betrieb führen und deshalb für diese beiden Gesellschaftstypen (nicht aber für die Vorsorgeeinrichtungen) eine Sondernorm vorschlugen (Art. 61 Abs. 1^{bis} E-DBG; Art. 24 Abs. 3^{bis} E-StHG), welche bestimmte, dass für diese das Betriebserfordernis keine Voraussetzung für eine steuerneutrale Umstrukturierung darstelle. Wäre die Arbeitsgruppe der Auffassung gewesen, Vorsorgeeinrichtungen würden keine Betriebe oder Teilbetriebe im umstrukturierungssteuerlichen Sinne führen, hätte sie diese Einrichtungen ebenfalls in die Sondernorm für Holding- und Immobiliengesellschaften eingeschlossen.

Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG wurde von der Arbeitsgruppe überhaupt nicht erwähnt. Dieses Schweigen lässt drei Interpretationen zu:

1. Die Arbeitsgruppe beachtete Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG schlicht nicht, oder
2. die Arbeitsgruppe ging implizite, in Übereinstimmung mit der zu jener Zeit zu Art. 80 BVG generell geltenden bundesgerichtlichen Rechtsprechung, davon aus, dass Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG einen Harmonisierungsauftrag für den Bundesgesetzgeber zum Gegenstand habe und dass durch die Ausdehnung der harmonisierten Umstrukturierungstatbestände von den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf die juristischen Personen diesem Harmonisierungsauftrag nachgekommen werde, oder
3. die Arbeitsgruppe ging davon aus, dass bei den Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen die Auslegung der Umstrukturierungsnormen im DBG und im StHG dazu führt, dass das Betriebserfordernis bei der Spaltung deckungsgleich mit der Auslegung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG sei und dass deshalb die BVG-Bestimmung gar nicht erwähnt werden müsse.

Unabhängig davon, welcher Interpretation der Vorzug gegeben wird, ändert die Nichterwähnung der steuerlichen Umstrukturierungsnorm von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG durch die Arbeitsgruppe nichts am klar zum Ausdruck gebrachten Willen, den Kantonen auch bei den Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen in der Kombination von Art. 12 Abs. 4 lit. a mit Art. 24 Abs. 3 StHG einen Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer aufzuerlegen.

Aus den Ausführungen der Arbeitsgruppe geht klar hervor, dass bei Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen eine Gleichbehandlung mit den Unternehmen angestrebt wurde. Gleich wie auch konzerninterne Umstrukturierungen bei Unternehmen möglich sind, ohne dass bei der Konzernobergesellschaft Strukturveränderungen erfolgen, sollte dies auch bei Vorsorgeeinrichtungen gelten. Dies bedeutet, dass sich Vorsorgeeinrichtungen gemäss Auffassung der Arbeitsgruppe aufgrund von Art. 24 Abs. 3 StHG auch dann steuerneutral umstrukturieren können, wenn sich auf der «oberen» Stufe, d. h. bei der Arbeitgeberin, welche die Vorsorgeeinrichtung errichtet oder sich einer solchen angeschlossen hat, keine entsprechenden Veränderungen ergeben. Bezogen auf die Gegenstand dieses Beitrages bildenden Abspaltungen bedeutet dies, dass eine Vorsorgeeinrichtung eine solche steuerneutrale Abspaltung auch dann vornehmen kann, wenn dies nicht die Folge einer Spaltung der Arbeitgeberin ist.

10 Das geltende Fusionsgesetz sieht keine zivilrechtliche Spaltung von Vorsorgeeinrichtungen vor. Umstrukturierungen, die steuerlich als Spaltungen qualifiziert werden, erfolgen auf dem Wege der Vermögensübertragung (Art. 98 FusG).

11 Die Arbeitsgruppe verwendete noch den veralteten Begriff der Personalfürsorgeeinrichtung.

3.2.2.1.3.2 Botschaft zum Fusionsgesetz

Im Teil über das Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens¹² (Ziff. 1.2.3.3.3.1) führt die Botschaft aus, dass der Vorschlag der Arbeitsgruppe Steuern, bei Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen einen Steueraufschub bei den Grundstückgewinnsteuern zu schaffen, bei den übrigen Vernehmlassungsteilnehmern¹³ auf breite Zustimmung gestossen sei (und auch der Wunsch nach Befreiung von den Handänderungssteuern geäussert worden sei). Da bereits die im Zeitpunkt der Vernehmlassung bestehende Ordnung im StHG (Art. 12 Abs. 4 iVm Art. 23 Abs. 3 StHG¹⁴) den Kantonen und Gemeinden den Steueraufschub für Grundstückgewinne bei Umstrukturierungen vorschrieb, allerdings eingeschränkt auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, ist zu schliessen, dass (auch) die von der Arbeitsgruppe vorgeschlagene Ausdehnung des Geltungsbereichs von Art. 23 Abs. 3 StHG auf alle juristischen Personen und die von der «Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen» wiederholt und sehr deutliche Geltung der neuen Umstrukturierungsnormen für die Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen bezüglich des Steueraufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer (vgl. dazu oben Abschn. 3.2.2.1.3.1) bei allen Vernehmlassungsteilnehmern ausser dem Kanton Genf auf grosse Zustimmung stiess.

Bereits im Teil 1.3 «Allgemeine Bemerkungen» der Botschaft werden Ausführungen zu den hier interessierenden steuerrechtlichen Vorschriften¹⁵ im StHG, die Eingang in den Anhang 8 des FusG gefunden haben, gemacht. Dabei hält die Botschaft (in Ziff. 2.2.7) fest, dass sie Ausführungen zum DBG enthalte, welche aber, weil die Bestimmungen zum Umstrukturierungsrecht im DBG und im StHG durchgehend gleichlautend seien, auch für die Änderungen im StHG Geltung hätten.

Die Botschaft nimmt in Ziff. 1.3.9.5.2 auf den oben in Abschn. 3.2.2.1.3.1 dargestellten Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» Bezug und bekräftigt, dass der Bundesrat deren Arbeit als Grundlage für seine Gesetzgebungsvorschläge machen wolle, indem auch er die Ausdehnung der Umstrukturierungsnormen von den Kapitalgesellschaften und Genossen-

schaften auf alle juristischen Personen vorschläge. Für welche Rechtsformen neu der Steueraufschub gewährt werden soll, wird nur, aber immerhin, detailliert für die Fusionen aufgelistet. Hier wird auch die Fusion von zwei Personalfürsorgeeinrichtungen als in den Geltungsbereich der harmonisierten gesetzlichen Umstrukturierungsnormen fallend erwähnt. Zu den steuerrechtlichen Aspekten der Vermögensübertragung werden an dieser Stelle der Botschaft keine Ausführungen gemacht. Aus dem Umstand, dass steuerrechtlich als Auf- und Abspaltung bezeichnete Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen im FusG nicht als Spaltung, sondern als Vermögensübertragung zu vollziehen sind, ist erklärbar, weshalb an dieser Stelle der Botschaft die Möglichkeit des Steueraufschubs bei steuerrechtlichen Auf- und Abspaltungen von Vorsorgeeinrichtungen gemäss Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 24 Abs. 3 StHG nicht erwähnt wird.

In Ziff. 1.3.9.3 findet sich eine zusammenfassende Darstellung der wichtigsten Änderungen im Steuerrecht. In Lemmata 1 und 2 wird wiederholt, dass der persönliche Geltungsbereich der Umstrukturierungsnormen auf alle juristischen Personen und damit auch auf Vereine und Stiftungen ausgedehnt worden sei und auch für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer gelte. Sodann wird erwähnt, dass sich dieser Aufschub bei der Grundstückgewinnsteuer für die Personalfürsorgeeinrichtungen bereits aus den besonderen Bestimmungen des BVG ergebe.

Aus dieser Passage der Botschaft kann nicht abgeleitet werden, dass der Bundesrat die Auffassung vertreten hat, bei Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG handle es sich um eine *lex specialis*, welche die Anwendung der im Anhang zum Fusionsgesetz erlassenen steuerrechtlichen Umstrukturierungsnormen ausschliesse. Hingegen lässt hier der Bundesrat klar erkennen, dass er Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG nicht als Steuerharmonisierungsauftrag an die kantonalen Gesetzgeber versteht, sondern von der direkten Anwendbarkeit ausgeht.

In Ziff. 1.3.9.5 («Spezialfragen») nimmt der Bundesrat zu verschiedenen Vorschlägen, welche die Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen unterbreitete, Stellung. Gewisse Vorschläge werden vom Bundesrat übernommen, andere idR aufgrund der Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens zurückgewiesen. Sei dies, dass der Bundesrat die Auffassung vertritt, die Regelung sei unnötig (z. B. die Sondernorm über die Spaltung von Holdinggesellschaften), sei dies, dass er mit der materiellen Wertung der Arbeitsgruppe nicht einverstanden ist (z. B. beim Verzicht auf die Besteuerung von Ausgleichszahlungen und Nennwerterhöhungen bei Fusionen).

12 Auch der Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» wurde in die Vernehmlassung gegeben.

13 Die Botschaft schweigt hier, welches die Vernehmlassungsteilnehmer sind, die nicht dieser Kategorie zugerechnet werden können. Den Ausführungen in Ziff. 1.2.3.3.2.3.1 ist zu entnehmen, dass hier nur der Kanton Genf, der sich generell gegen die Steuerneutralität aller im FusG geregelten Tatbestände ausgesprochen hat, gemeint sein kann.

14 Wobei in jenem Zeitpunkt in Art. 12 Abs. 4 StHG noch der versehentliche Verweis auf Art. 23 Abs. 4 StHG stand.

15 Die allgemeinen Bemerkungen zum Steuerrecht finden sich im Teil 1.3.9 der Botschaft FusG.

Der Unterteil 1.3.9.5.5 steht unter dem Titel «Spaltung von Vorsorgeeinrichtungen», was aufzeigt, dass hier nicht die Terminologie gemäss FusG, sondern die steuerrechtliche Terminologie gemäss Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG bzw. Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG verwendet wird, weil das FusG eine eigentliche Spaltung von Stiftungen gar nicht vorsieht. Vielmehr wird diese Form der Umstrukturierung auf dem Wege der Vermögensübertragung gemäss Art. 98 FusG abgewickelt. Der Bundesrat verweist hier auf die grundsätzliche Steuerbefreiung der Vorsorgeeinrichtungen (Art. 80 Abs. 2 BVG) mit der Besonderheit, dass Grundsteuern inkl. Grundstückgewinnsteuern erhoben werden dürfen (Art. 80 Abs. 3 und 4 BVG). Sodann wird ausgeführt, dass gemäss Art. 80 Abs. 4 BVG «keine Gewinnsteuern» erhoben werden und gibt eine Interpretation dieser Anordnung der Steuerbefreiung, indem er Folgendes ausführt: «Visiert ist damit die Grundstückgewinnsteuer, auf deren Erhebung gemäss dem Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» im Fall der Fusion und Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen zu verzichten ist.»

Weiter führt der Bundesrat aus: «Die im Vernehmlassungsverfahren geäusserte Befürchtung, wonach die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer im Falle der Spaltung einer Vorsorgeeinrichtung an der sog. Betriebsklausel scheitern könnte, erweist sich mithin als unbegründet. Ob Personalfürsorgeeinrichtungen generell als Betriebe im steuerrechtlichen Sinne qualifiziert werden können, ist in diesem Zusammenhang irrelevant; denn die Steuerneutralität der Spaltung ergibt sich – ohne einschränkende Betriebsklausel – direkt aus Artikel 80 Absatz 4 BVG.»

Da es sich bei diesen Ausführungen in der bundesrätlichen Botschaft nicht nur bezüglich des Verhältnisses zwischen den harmonisierten steuergesetzlichen Umstrukturierungsnormen unter dem Aspekt der historischen Entwicklung um bedeutsame Ausführungen handelt, sondern weil diese auch von erheblicher Tragweite für die Rechtsnatur von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG und für dessen Auslegung sind, werden sie im Folgenden noch näher analysiert.

Anders als die frühere bundesgerichtliche Rechtsprechung zu den steuerrechtlichen Bestimmungen von Art. 80 ff. BVG¹⁶ geht der Bundesrat in seiner Botschaft mit aller Deutlichkeit davon aus, dass der Steuerauf-

schubstatbestand in Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG nicht ein (blosser) Harmonisierungsauftrag an die kantonalen Gesetzgeber zum Gegenstand hat, sondern dass es sich bei dieser Bestimmung um direkt anwendbares Bundesrecht handelt.

Der Bundesrat macht klar, dass für die – gemäss steuerrechtlicher Terminologie – als Spaltung bezeichneten Umstrukturierungstatbestände dahingestellt bleiben kann, ob diese einen oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe führen, weil die Steuerneutralität – ohne eine einschränkende Betriebsklausel – direkt aus Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG hervorgehe.

Aus der systematischen Stellung dieser Ausführungen unter dem Titel «Spezialfragen» zu den steuerlichen Bestimmungen des FusG, in Verbindung mit dem Hinweis auf die Umsetzung der Vorschläge der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen, geht hervor, dass gemäss Auffassung des Bundesrats Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG nicht nur dann zur Anwendung gelange, wenn eine Vorsorgeeinrichtung aufgrund von Umstrukturierung auf betrieblicher Ebene gewissermassen zwangsweise umstrukturiert wird, sondern dass – gleich wie bei den harmonisierten, an das FusG angepassten steuerlichen Umstrukturierungen – bei jeder sich steuerrechtlich als Spaltung qualifizierenden Umstrukturierung einer Vorsorgeeinrichtung bei der Grundstückgewinnsteuer ein Steueraufschub zu gewähren sei.

Die Botschaft macht keine ausdrückliche Aussage zum Verhältnis von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG zu Art. 24 Abs. 3 StHG.

Dies lässt zwei Interpretationen zu. These 1 lautet, dass der Bundesrat davon ausgeht, dass Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG für Vorsorgeeinrichtungen lex specialis zu Art. 24 Abs. 3 StHG ist. These 2 geht dahin, dass zwar Art. 24 Abs. 3 StHG auch für Vorsorgeeinrichtungen gilt und dass Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG daneben anwendbar ist. Diese Normen hätten demgemäss in gewissen Bereichen und je nach deren Auslegung einen identischen und in anderen Bereichen einen komplementären Inhalt.

Für die These 1 kann als einziges Argument angeführt werden, dass die Botschaft die parallele Anwendbarkeit von Art. 24 Abs. 3 StHG nicht ausdrücklich erwähnt.

Für die These 2 spricht, dass die Botschaft den Bericht der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen», welche den Steueraufschub bei Vorsorgeeinrichtungen aufgrund von Art. 24 Abs. 3 StHG postuliert hat, erwähnt und jenen Aussagen nicht widerspricht. Aus systematischer Sicht kann dieser fehlende Widerspruch als implizite Zustimmung interpretiert werden, weil der Bundesrat bei jenen Vorschlägen der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen», denen er nicht gefolgt ist, der Ar-

16 In der publizierten Praxis des Bundesgerichts wurde nie zur spezifischen Frage Stellung genommen, ob auch Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG ein blosser Harmonisierungsauftrag sei. Das Gericht hat seine Aussagen zu den steuerlichen Bestimmungen des BVG als Harmonisierungsauftrag ganz generell, idR im Zusammenhang mit Art. 81 Abs. 2 BVG, gemacht (vgl. z. B. BGE 116 Ia 264; 116 Ia 277).

beitsgruppe stets ausdrücklich widersprochen hat und seine von diesen Vorschlägen abweichende Position begründet hat. Als Beispiele für dieses Vorgehen können angeführt werden: (i) Steueraufschub bei Statuswechsel zu einer Holdinggesellschaft (Ziff. 1.3.9.6; S. 4379), (ii) Spaltung von Holding- und Immobiliengesellschaften (Ziff. 1.3.9.5; S. 4378), (iii) Steuerfreiheit von Nennwert-erhöhungen und Ausgleichszahlungen bei Fusionen (Ziff. 1.3.9.5.7; S. 4377), (iv) Steuerneutralität des Fusionsgewinns bei der Absorption einer Tochtergesellschaft (Ziff. 1.3.9.5.4; S. 4375), (v) relative Sperrfrist bei der Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Ziff. 1.3.9.5.1; S. 4372).

Gemäss Auffassung des Autors ist das Argument für die These 2 stärker als jenes für die These 1, weshalb er zum Ergebnis kommt, dass aus der hier analysierten Passage abzuleiten ist, dass der Bundesrat der Auffassung war, Art. 24 Abs. 3 StHG und Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG seien für Vorsorgeeinrichtungen parallel anwendbar und deshalb teilweise deckungsgleich und teilweise komplementär.

Bezogen auf die Spaltung sind sie dann deckungsgleich, wenn die Auslegung von Art. 24 Abs. 3 StHG ergibt, dass eine Spaltung im konkreten Fall den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer zur Folge hat, während sie dann komplementär sind, wenn (i) die Auslegung von Art. 24 Abs. 3 StHG zum Ergebnis führt, dass kein Steueraufschub erfolgt, während dieser sich aus der Anwendung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG ergibt oder (ii) aus Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG keine steuerneutrale Umstrukturierung abgeleitet werden kann, während eine solche aus der Subsumtion unter Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG folgt.

Es fällt auf, dass der Bundesrat in diesem Abschnitt keinerlei Ausführungen zu den Veräusserungssperrfristen bei den Auf- und Abspaltungen und bei der Ausgliederung gemacht hat, obwohl die Anhänge mit den steuerrechtlichen Bestimmungen zum E-FusG bei all diesen Umstrukturierungsformen grundsätzlich eine fünfjährige Veräusserungssperrfrist vorsahen (bei der Ausgliederung absolut, bei den Auf- und Abspaltungen mit der Möglichkeit des Nachweises, dass im Zeitpunkt der Spaltung keine Veräusserungsabsicht bestand).¹⁷

Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG enthält hingegen keine Veräusserungssperrfrist. Eine isolierte Betrachtung des Wortlauts der oben in Abschn. 3.2.2.1.3.1 zitierten Passage

der Botschaft FusG¹⁸ könnte zum Schluss führen, dass Personalvorsorgestiftungen nicht nur bezüglich des nicht erforderlichen Betriebserfordernisses, sondern auch bezüglich der Sperrfristen privilegiert wären, weil der Bundesrat ausgeführt hat, die Steuerneutralität der Spaltung von Personalfürsorgeeinrichtungen ergebe sich direkt aus Artikel 80 Abs. 4 BVG. Nach Auffassung des Autors wäre jedoch eine solche Interpretation des bundesrätlichen Schweigens zur Sperrfristenfrage und der Ausführungen über die direkte Anwendbarkeit von 80 Abs. 4 BVG weder mit der systematischen Stellung dieser Passage der Botschaft FusG noch mit deren Sinn und Zweck vereinbar.

Vielmehr ist aus der systematischen Stellung dieser Ausführungen in der Botschaft (Umstrukturierungsnormen gemäss DBG und StHG), deren Sinn und Zweck und namentlich auch im Lichte der Bezugnahme auf die in der Botschaft unwidersprochen gebliebenen Vorschläge der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» abzuleiten, dass auch für Personalvorsorgestiftungen grundsätzlich¹⁹ die Umstrukturierungsnormen des DBG und des StHG anwendbar sind (aufgrund des Verweises in Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG auch für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer) und dass seit dem Inkrafttreten der an das FusG angepassten Umstrukturierungsnormen für Spaltungen auf Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG zurückgegriffen wird, wenn die Auslegung von Art. 24 Abs. 3 StHG bzw. der diese bundesrechtliche Vorgabe umsetzenden Normen des kantonalen Rechts ergibt, dass das Betriebserfordernis (bei der spaltenden oder bei der aufnehmenden Gesellschaft) nicht erfüllt ist. Mit diesem Verständnis steht auch die Tatsache im Einklang, dass die Botschaft FusG im Zusammenhang mit den Fusionen, bei denen kein Betriebserfordernis besteht, Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG ebenso wenig erwähnt wie dies die Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» tat.

Aus den Ausführungen der Botschaft in Ziff. 1.3.9.5.5 kann ein dreifaches Fazit gezogen werden:

1. Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG ist keine Norm mit Harmonisierungscharakter, die noch durch die kantonalen Gesetzgeber in ihr Recht umgesetzt werden muss, sondern sie ist eine direkt anwendbare Norm des Bundesrechts.
2. Die Tatsache, dass nicht ausdrücklich erwähnt wird, dass neben Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG auch Art. 24 Abs. 3 StHG Geltung hat, bedeutet nicht, dass die BVG-Norm *lex specialis* zu Art. 24 Abs. 3 StHG ist.

17 Das Parlament hat in der Folge die Veräusserungssperrfrist bei den Auf- und Abspaltungen aus dem Gesetz entfernt, hingegen bei den Ausgliederungen belassen. Dies ist jedoch für die hier angestellte Analyse nicht von Bedeutung.

18 Botschaft FusG, 4373 (Ziff. 1.3.9.5.2).

19 Wenn die Vorsorgeeinrichtungen von den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen befreit sind, entfalten die Umstrukturierungsnormen bei diesen Steuern naturgemäss keine konkreten Wirkungen.

Vielmehr war es der klare Wille des Bundesrats, bei Spaltungen das Verhältnis dieser beiden Normen dahingehend zu verstehen, dass in jenen Fällen, in denen eine Spaltung einer Vorsorgeeinrichtung nicht für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer iSv Art. 24 Abs. 3 StHG qualifiziert, der Steueraufschub direkt aus Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG abzuleiten ist.

3. Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG und Art. 24 Abs. 3 StHG stehen nicht nur bei Spaltungen, sondern ganz generell in einem Verhältnis der Parallelität. Je nach deren Auslegung und je nach Fragestellung können sie inhaltlich deckungsgleich oder komplementär sein.

3.2.2.2 Ergebnis der historischen Auslegung

Die historische Auslegung ergibt somit Folgendes:

Bereits vor der Steuerharmonisierung ging das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im Urteil vom 5.7.1995 (StE 1995 B 42.39 Nr. 2) und auch die zu diesem Urteil publizierte Minderheitsmeinung ganz klar davon aus, dass sich Vorsorgeeinrichtungen zusätzlich zu Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG auch auf den Umstrukturierungstatbestand im zürcherischen Grundstückgewinnsteuerrecht berufen können (§ 161 Abs. 3 lit. f des damals geltenden StG ZH).²⁰

Die Steuerharmonisierung brachte zwar eine Zäsur zur Frage des Steueraufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer beim Vorliegen von Umstrukturierungen. Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG führte eine bundesrechtliche Verpflichtung zur Gewährung eines Steueraufschubs bei Umstrukturierungen gemäss Art. 24 Abs. 3 StHG bei der Grundstückgewinnsteuer für jene Kantone ein, welche diese Steuer auch auf Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens erheben.²¹ Für Vorsorgeeinrichtungen blieb diese Zäsur jedoch ohne Bedeutung, weil Art. 24 Abs. 3 StHG nur für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften galt.

Diese Rechtslage hat sich mit dem Inkrafttreten der steuerlichen Bestimmungen im Anhang des Fusionsgesetzes grundlegend geändert.

Wichtige Vorarbeiten zu diesen Bestimmungen leistete die Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen», welche u. a. den Auftrag hatte aufzuzeigen, welche Änderungen im Steuerrecht notwendig waren, um die im Vorentwurf zum FusG geregelten Umstrukturierungstatbestände steuerneutral zu ermöglichen, soweit diese nicht mit der unmittelbaren Realisation von Gewinnen oder Einkommen verbunden sind. Eines der mit aller Deutlichkeit aufgezeigten Ziele dieser Arbeitsgruppe war es, durch die Ausdehnung des Anwendungsbereichs der steuerlichen Umstrukturierungsnormen (Art. 24 Abs. 3 StHG) auf alle juristischen Personen auch steuerneutrale Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen zu ermöglichen. Damit sollte über Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG der Steueraufschub bei Gewinnen auf Grundstücken, die in Kantonen gelegen sind, die auch auf Grundstücken des Geschäftsvermögens die Grundstückgewinnsteuer erheben, erreicht werden.

Dabei wurde eine Gleichstellung der Vorsorgeeinrichtungen mit den Unternehmen, bei denen auch konzerninterne Umstrukturierungen steuerneutral durchgeführt werden können, angestrebt. Dies bedeutet für Vorsorgeeinrichtungen, dass diese auch dann steuerneutral umstrukturiert werden können, wenn auf der «oberen Ebene», beim Arbeitgeber, der die entsprechende Vorsorgeeinrichtung eingerichtet oder sich dieser angeschlossen hat, keine Strukturveränderungen erfolgen.

Der Bericht dieser Arbeitsgruppe nahm keinen Bezug zur steuerlichen Umstrukturierungsnorm im BVG (Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG). Dieses Schweigen kann so interpretiert werden, dass die Arbeitsgruppe (i) Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG schlicht nicht beachtete, (ii) implizite davon ausging, dass Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG einen Harmonisierungsauftrag für den Bundesgesetzgeber zum Gegenstand habe und dass durch die Ausdehnung der harmonisierten Umstrukturierungstatbestände von den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf die juristischen Personen diesem Harmonisierungsauftrag nachgekommen werde, (iii) davon ausging, dass bei den Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen die Auslegung der Umstrukturierungsnormen im DBG und im StHG dazu führe, dass das Ergebnis dieser Auslegung, namentlich auch bezüglich des Betriebserfordernisses bei der Spaltung, deckungsgleich mit der Auslegung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG sei und dass deshalb die BVG-Bestimmung gar nicht erwähnt werden müsse.

Unabhängig davon, welcher Interpretation der Nichterwähnung von Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG der Vorzug gegeben wird, ändert sich nichts am von der Arbeitsgruppe klar zum Ausdruck gebrachten Willen, den Kantonen auch bei den Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen im Zusammenspiel von Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG

20 Im konkreten Fall der Übertragung einer einzigen Liegenschaft hat das Verwaltungsgericht den Steueraufschub aufgrund der Umstrukturierungsnorm bei der Grundstückgewinnsteuer verneint und die Aussage gemacht, dass es fraglich sei, ob sich Vorsorgeeinrichtungen bei Spaltungen (Teilliquidationen iSd FZG) mangels unternehmerischen Engagements überhaupt auf die kantonale Bestimmung über die Unternehmensspaltung berufen könnten (a. A. die publizierte Minderheitsmeinung). Diese Erwägungen bestätigen die hier gemachte Aussage.

21 Der irrtümliche Verweis auf Art. 24 Abs. 4 (statt Abs. 3) StHG wurde in den steuerlichen Bestimmungen im Anhang zum FusG, Ziff. 8 korrigiert.

mit Art. 24 Abs. 3 StHG einen Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer aufzuerlegen.

Dieses von der Arbeitsgruppe «Steuern bei Umstrukturierungen» angestrebte Ziel blieb während des ganzen Gesetzgebungsprozesses zum FusG und zu den steuerlichen Bestimmungen in dessen Anhängen unbestritten. In der Botschaft FusG findet dies Ausdruck (i) im Teil über das Ergebnis des Vernehmlassungsverfahrens in Ziff. 1.2.3.3.3.1, (ii) im Teil «Allgemeine Bemerkungen», Ziff. 1.3 und (iii) im Teil Spezialfragen: Spaltung von Vorsorgeeinrichtungen in Ziff. 1.3.9.5.5.

Die Botschaft FusG äussert sich nicht ausdrücklich zum Verhältnis zwischen Art. 24 Abs. 3 StHG und Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG. In Ziff. 1.3.9.5.5 hält sie fest, dass die im Vernehmlassungsverfahren geäusserte Befürchtung, wonach die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer im Falle der Spaltung einer Vorsorgeeinrichtung an der sog. Betriebsklausel scheitern könnte, sich als unbegründet erweise, denn die Steuerneutralität der Spaltung ergebe sich – ohne einschränkende Betriebsklausel – direkt aus Art. 80 Abs. 4 BVG.

Die Auslegung dieser Passage der Botschaft FusG hat gezeigt, dass (i) Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG keine Norm mit Harmonisierungscharakter (mehr), sondern direkt anwendbar ist, (ii) die Tatsache, dass hier nicht ausdrücklich erwähnt wird, dass neben Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG auch Art. 24 Abs. 3 StHG Geltung hat, nicht bedeutet, dass die BVG-Norm *lex specialis* zu Art. 24 Abs. 3 StHG ist. Bei Spaltungen ist das Verhältnis dieser beiden Normen dahingehend zu verstehen, dass in jenen Fällen, in denen eine Spaltung einer Vorsorgeeinrichtung mangels Erfüllung des Betriebserfordernisses sich nicht für den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 24 Abs. 3 StHG qualifizieren sollte, dieser Steueraufschub direkt aus Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG abzuleiten ist und deshalb (iii) Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG und Art. 24 Abs. 3 StHG ganz generell in einem Verhältnis der Parallelität stehen. Je nach der Auslegung dieser beiden Rechtsnormen im konkreten Fall können sie inhaltlich deckungsgleich oder komplementär sein.

3.2.2.3 Auslegung nach dem Wortlaut

Aus dem Wortlaut der Art. 24 Abs. 3 StHG und Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG können keine Auslegungserkenntnisse für das gegenseitige Verhältnis dieser beiden Normen gefunden werden, weil keine dieser Normen dazu irgendeine Aussage enthält.

3.2.2.4 Auslegung nach Sinn und Zweck

Ausgangspunkt für das Verständnis von Art. 24 Abs. 3 StHG zu Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG nach dem Sinn und

Zweck ist derselbe wie generell bei den steuerlichen Umstrukturierungsnormen. Es geht darum, wirtschaftlich begründete rechtliche Strukturveränderungen nicht durch Steuerfolgen unnötigerweise zu verteuern oder gar zu verhindern. Dazu dient das Institut des Steueraufschubs bei der Einkommens-, Gewinn-, Grundstückgewinn- und Verrechnungssteuer, jenes der Steuerbefreiung bei der Handänderungsteuer und jenes einer verfahrensmässigen Vereinfachung (Meldeverfahren) bei der Mehrwertsteuer. Unnötigerweise bedeutet, dass die steuerlichen Erleichterungen bei Umstrukturierungen nur dann zur Anwendung gelangen, wenn nicht aus steuersystematischen Gründen (z. B. weil sonst das Steuersubstrat dem schweizerischen Fiskus gänzlich entzogen würde) eine Besteuerung zwingend ist.

Aus steuersystematischer und -konzeptioneller Sicht ergibt sich eine weitere Schranke der steuerlichen Erleichterungen bei Umstrukturierungen: Der – letztlich aus Art. 8 BV abzuleitende – Grundsatz, dass nur tatsächlich wirtschaftlich begründete rechtliche Strukturveränderungen den Anspruch auf die Steuererleichterungen vermitteln. Erfolgt hingegen eine rechtliche Strukturveränderung mit dem Ziel, eine Umstrukturierung nur vorzuschieben, tatsächlich aber eine steuerfreie Realisation zu erreichen, sind die Erleichterungen nicht zu gewähren.

Vor diesem Hintergrund ist z. B. das Fehlen einer Sperrfrist oder anderer Einschränkungen bezüglich der Veräusserung der aus einer Auf- oder Abspaltung hervorgehenden Beteiligungen steuersystematisch nicht zu rechtfertigen. Gleiches gilt für die Tatsache, dass bei der Umwandlung von Personenunternehmen in Kapitalgesellschaften lediglich eine fünfjährige Sperrfrist besteht, statt dass die bei der Umwandlung aufgeschobene Einkommensteuerbelastung bei einer Veräusserung der Anteile an der Kapitalgesellschaft zeitlich unbeschränkt nachgeholt wird. Diese steuersystematisch verfehlten Regelungen sind jedoch, weil in Bundesgesetzen festgeschrieben, hinzunehmen. Bei der Auslegung von Umstrukturierungsnormen mit steuerrechtlichem Gehalt – seien diese in den Steuergesetzen selbst oder in anderen Gesetzen, wie hier im BVG, enthalten – nach deren Sinn und Zweck sind jedoch die tragenden Grundsätze des steuerlichen Umstrukturierungsrechts – (i) «keine unnötige Besteuerung bei rechtlichen Strukturveränderungen» und (ii) «Verhindern, dass eine Umstrukturierung nur vorgeschoben wird, während das Ziel eine steuerfreie Realisation ist» – zwingend zu beachten.

Ein weiterer Ausfluss des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 BV) ist der Grundsatz, dass Vorsorgeeinrichtungen ge-

genüber andern juristischen Personen weder ungerechtfertigt privilegiert noch diskriminiert²² werden dürfen.

Aus diesen Grundsätzen ist abzuleiten, dass es Sinn und Zweck widersprechen würde, der Umstrukturierungsnorm im BVG einen Vorrang vor den Umstrukturierungsnormen im StHG oder umgekehrt einzuräumen. Vielmehr ist in jenen Bereichen, in denen diese Normen nicht deckungsgleich sind (wie dies z. B. bei der Ausgliederung generell²³ oder bei der Auf- und Abspaltung partiell²⁴ der Fall ist), davon auszugehen, dass diese beiden Rechtsquellen parallel bzw. komplementär anwendbar sind. Bei der Beurteilung konkreter Umstrukturierungssachverhalte ist jedoch sicherzustellen, dass die zuvor erwähnten Grundsätze durchgesetzt werden.

3.2.3 Auffassung der Steuerbehörden und des Bundesrats im Jahr 2006

In Erfüllung eines Postulats von Nationalrat Hans Kaufmann vom 31.3.2003 erstattete der Bundesrat im März 2006 dem Parlament Bericht.²⁵ Dieser Bericht basiert auf einer Studie einer gemischten Arbeitsgruppe, in welcher neben Bundesvertretern (EStV, BJ, BSV) auch Vertreter aus den Kantonen Basel-Stadt, Bern, Waadt und Zürich vertreten waren.²⁶

Sowohl in der Studie der Arbeitsgruppe (Ziff. 7.2.2) als auch im Bericht des Bundesrats (Ziff. 2.3.1) werden zu der hier interessierenden Frage übereinstimmende Auffassungen geäußert. Dort wird klar davon ausgegangen, dass die Bestimmungen des StHG und von Art. 80 Abs. 4 BVG nebeneinander bestehen. Besonders deutlich wird diese Rechtsauffassung bei den Umwandlungen, zu denen ausgeführt wird, dass sich diese mangels Regelung im BVG nach den Bestimmungen des StHG richten. Es heisst dort in beiden Berichten: «Nach Art. 12 Abs. 4 Bst. a StHG ist *unter anderem* (Hervorhebung durch den Autor) der in Art. 24 Abs. 3 Bst. a StHG genannte Tatbestand bei der Grundstückgewinnsteuer als steueraufschiebende Veräusserung zu behandeln.»

Sowohl in der Studie als auch im Bericht wird auch ausgeführt, dass nebst den Fällen der Teil- oder Totalliquidation gemäss Art. 53b Abs. 1 BVG und Art. 53c BVG auch Aufteilungen ohne Teilliquidation als Aufteilungen im Sinne von Art. 80 Abs. 4 BVG qualifizieren. In beiden Dokumenten wird gemäss dem Wortlaut als einziger Anwendungsfall die Einlage des Vermögens in eine Anlageeinrichtung genannt. Aus dem Zusammenhang der Ausführungen in der Studie und im Bericht ist abzuleiten, dass – obwohl nicht ausdrücklich gesagt wird, wer Einleger ist – gemeint ist, dass Einlegerin eine Vorsorgeeinrichtung sei. Aus Gründen der rechtsgleichen Behandlung kann jedoch dieser Wortlaut nicht als abschliessend betrachtet werden, sondern die Aussage in der Studie und im Bericht ist dahingehend zu verstehen, dass eine steuerneutrale Einlage von Grundstücken auch von einer Anlageeinrichtung in eine andere Anlageeinrichtung möglich ist.

Sodann führen Studie und Bericht aus, dass im Gegensatz zum StHG das BVG nicht vorschreibe, dass bei Aufteilungen einer Vorsorgeeinrichtung das sogenannte Betriebserfordernis erfüllt sein müsse. Der Gesetzgeber habe diesem Umstand im FusG Rechnung getragen. Demnach sei eine Fusion, Umwandlung oder Vermögensübertragung zulässig, wenn der Vorsorgezweck sowie die Rechte der Versicherten gewahrt bleiben (Art. 88 Abs. 2, Art. 97 Abs. 2 und Art. 98 Abs. 2 FusG). In der zu diesen Ausführungen angefügten Fussnote 6 wird ausgeführt, diese beiden Elemente träten an die Stelle des Betriebserfordernisses.

Sowohl in der Studie der gemischten Arbeitsgruppe (in Ziff. 15 unter dem Titel Schlusswort) als auch im Bericht des Bundesrats (in Ziff. 2.4 unter dem Titel Fazit) wird ausgeführt, dass Vorsorgeeinrichtungen lediglich beim Verkauf eines Grundstücks oder einer Mehrheit der Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft auf dem Gewinn die Grundstückgewinnsteuer zu entrichten hätten. Nach Ausführungen zur Handänderungssteuer wird in der Studie ausgeführt: «Durch das Inkrafttreten des Fusionsgesetzes und den entsprechenden Änderungen im StHG (Art. 12 iVm Art. 24 Abs. 3 StHG) ist es den Vorsorgeeinrichtungen nun zivilrechtlich und steuerrechtlich möglich, Umstrukturierungen im Sinne von Fusion, Vermögensübertragung, Umwandlung und Aufteilung ohne Auslösung einer Grundstück- oder Handänderungssteuer vorzunehmen.» Am Schluss dieses Abschnitts heisst es sodann: «Mit der gesetzlichen Verankerung der steuerneutralen Umstrukturierung im DBG, StHG sowie im BVG besteht Gewähr, dass Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen in den Kantonen steuerlich einheitlich gehandhabt werden. Somit wurde bereits durch diese Gesetzesänderungen einem wichtigen Anliegen des Postulanten zuvorgekommen.»

22 Den Grundsatz, dass Vorsorgeeinrichtungen nicht diskriminiert werden dürfen, hat das Bundesgericht in BGE 126 I 76 mit aller Deutlichkeit bestätigt und eine Regelung im Steuergesetz des Kantons Aargau, welche nur für steuerbefreite juristische Personen die Erhebung einer Grundsteuer angeordnet hat, als bundesrechtswidrig qualifiziert (Verstoss gegen das unter der alten Bundesverfassung aus Art. 4 abgeleitete Prinzip der Allgemeinheit der Besteuerung). Die Beschwerdeführerin war eine Anlagestiftung mit Sitz in Basel und Grundbesitz im Kanton Aargau.

23 Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG nennt nur die «Aufteilungen»; damit sind wohl die Ausgliederungen nicht abgedeckt.

24 Art. 80 Abs. 4 S. 2 BVG enthält keine Betriebserfordernisse.

25 Bericht Postulat Kaufmann.

26 Studie «Pensionskassenbefreiung».

Das Fazit im Bericht des Bundesrats ist etwas kürzer gefasst, bestätigt jedoch das Nebeneinanderbestehen der Regelungen im StHG, im DBG und im BVG durch wörtliche Übernahme der zuvor zitierten Passage aus der Studie. Zudem wird ausgeführt, dass zur Sicherstellung der einheitlichen Handhabung die Eidg. Steuerverwaltung das Kreisschreiben Nr. 5 «Umstrukturierungen» vom 1.6.2004 erlassen habe. Keine Erwähnung findet hier die Aussage, dass der Gesetzgeber bereits einem wichtigen Anliegen des Postulanten zuvorgekommen sei.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass sowohl die Studie der gemischten Arbeitsgruppe von Bundes- und Kantonsvertretern als auch der Bericht des Bundesrats mit aller Deutlichkeit klarmachen, dass gemäss der Auffassung dieser Behörden die Umstrukturierungsnormen im DBG und im StHG einerseits und jene im BVG nebeneinander anwendbar sind.

3.2.4 Ergebnis der Auslegung

Aus dem historischen Auslegungselement und der Auslegung nach Sinn und Zweck sowie unter Berücksichtigung der steuerbehördlichen Interpretationen in der Studie zum Postulat Kaufmann und im entsprechenden Bericht des Bundesrats ergibt sich, dass weder der Umstrukturierungsnorm im BVG ein Vorrang vor den Umstrukturierungsnormen im StHG einzuräumen ist noch das Umgekehrte gilt. Vielmehr sind Art. 80 Abs. 4 S. 2 und die Umstrukturierungsnormen im StHG parallel, d. h. komplementär anwendbar. Bei jeder im Hinblick auf den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer zu beurteilenden Transaktion ist zu prüfen, ob eine oder beide dieser Rechtsgrundlagen einen solchen Steueraufschub anordnen oder nicht. Bei der Subsumtion sind jedoch die Grundsätze zu beachten: (i) «Keine unnötigen Besteuerungen bei rechtlichen Strukturveränderungen», (ii) «Verhindern, dass eine Umstrukturierung nur vorgeschoben wird, während das Ziel eine steuerfreie Realisation ist» und (iii) «Vorsorgeeinrichtungen dürfen gegenüber andern juristischen Personen weder ungerechtfertigt privilegiert noch diskriminiert werden».

Literatur

- BAUER-BALMELLI MAJA/HARBEKE NILS O., Immobilien Asset Swap und Ersatzbeschaffung. Steuerneutrale Restrukturierung eines Immobilienbetriebs, ST 2007, 490
- LINDER THOMAS/LAMPRECHT PETER, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage, StR 2007, 2
- SIMONEK MADELEINE/VON AH JULIA, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2012, Bern 2013.

Rechtsquellen

- aStG BE, Steuergesetz (vom 21.5.2000), BGS 661.11, in der Fassung bis zum 31.12.2007
- aStG ZH, Steuergesetz (vom 8. Juli 1951), in der Fassung vom 6. März 1988
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- BVG, BG über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (vom 25.6.1982), SR 831.40
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- FusG, BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (vom 3.10.2003), SR 221.301
- FZG, BG über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG) (vom 17.12.1993), SR 831.42
- StG SG, Steuergesetz (vom 9.4.1998), sGS 811.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Materialien

- Bericht der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen vom 12.6.1996, Aktualisierte Fassung (August 1997), <http://www.ejpd.admin.ch/content/dam/data/wirtschaft/gesetzgebung/fusionsgesetz/vn-ber-steu-d.pdf>
- Bericht Postulat Kaufmann, Bericht des Bundesrats in Erfüllung des Postulats Kaufmann (03.3175) vom 21.3.2003 (überwiesen am 15.3.2005), datierend März 2006, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=de&download=NHZLpZeg7t,Inp6I0NTU04212Z6ln1acy4Zn>

4Z2qZpnO2Yuq2Z6gpJCDdYN3hGym162epYbg
2c_JjKbNoKSn6A--

Botschaft FusG, Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (vom 13.6.2000), BBl 2000, 4337

Studie «Pensionskassenbefreiung», Studie der Arbeitsgruppe «Pensionskassenbefreiung» zum Postulat Kaufmann vom 21.3.2003 (überwiesen am 15.3.2005), Befreiung der Pensionskassen von Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, Januar 2006, http://www.estv.admin.ch/dokumentation/00075/00803/index.html?lang=de&download=NHzLpZeg7t,lnp6I0NTU04212Z6ln1acy4Zn4Z2qZpnO2Yuq2Z6gpJCDdYN4e2ym162epYbg2c_JjKbNoKSn6A--