



Martin Zweifel / Michael Beusch / Peter Riedweg /
Stefan Oesterhelt (Hrsg.)

**Kommentar zum Schweizerischen
Steuerrecht. Umstrukturierungen.**

2022 (2. Aufl.), 1204 Seiten

CHF 348.–

Helbing Lichtenhahn Verlag
Basel

Das steuerliche Umstrukturierungsrecht kann zweifelsohne als Königsdisziplin des Unternehmenssteuerrechts bezeichnet werden. Der von MARTIN ZWEIFEL, MICHAEL BEUSCH, PETER RIEDWEG und STEFAN OESTERHELT herausgegebene Kommentar *Umstrukturierungen* hat es sich zur Aufgabe gemacht, sämtliche im Zusammenhang mit Umstrukturierungen stehenden steuerlichen Aspekte zu kommentieren. Seit der ersten Auflage des Kommentars sind erst sechs Jahre vergangen, was aber in diesem dynamischen Steuerrechtsbereich mitunter eine sehr lange Zeit bedeutet. Zwischenzeitlich ergangene wegweisende Bundesgerichtsentscheide und eine «Totalrevision» des ESTV-Kreisschreibens Nr. 5 «Umstrukturierungen» (das nun neu als Nr. 5a geführt wird) waren Anlass und machten

es notwendig, den als Standardwerk einzustufenden Kommentar zu aktualisieren und zu überarbeiten. Um es vorwegzunehmen: Dieses Vorhaben ist bestens gelungen, was nicht zuletzt am Tableau der sorgfältig ausgewählten Autorinnen und Autoren liegt, die für allerhöchste Kompetenz bürgen.

In die bestehende Struktur des Kommentars wurde gegenüber der ersten Auflage nur leicht eingegriffen, indem die Kommentierung des § 1 von MARKUS WEIDMANN und ROBIN KOHLER, die in der ersten Auflage noch etwas konturlose und unspezifische allgemeine Ausführungen enthielt, nunmehr auf die zivilrechtlichen Grundlagen fokussiert, was sich als echter Mehrwert erweist. Neben den im FusG normierten Umstrukturierungstatbeständen werden auch «unechte» Umstrukturierungen behandelt. Zudem wird in N 1 auf die im steuerlichen Umstrukturierungsrecht bedeutsame wirtschaftliche Betrachtungsweise hingewiesen – ein Prinzip, das auch Eingang ins neue Kreisschreiben Nr. 5a gefunden hat (vgl. Ziffer 2.2.2.) und übergeordneten Charakter aufweisen dürfte.

§ 2, der von SUSANNE SCHREIBER und ELENA KUMASHOVA bearbeitet worden ist, hat die Umstrukturierungen von Personenunternehmungen zum Gegenstand. Deren Umstrukturierungen sind komplex und folgen einer etwas anderen Logik als das Unternehmenssteuerrecht juristischer Personen. Positiv zu verzeichnen ist, dass die beiden Autorinnen auch den (ansonsten in der Literatur relativ stiefmütterlich behandelten) Ein- und Austritt von Gesellschaftern darstellen, der im weitesten Sinn auch als Umstrukturierung betrachtet werden kann. Anwender und Anwenderinnen werden auch die kommentierten und mit Zahlen unterlegten Fallbeispiele schätzen.

Im 3. Kapitel folgen sodann die Umstrukturierungen juristischer Personen. Den Auftakt

REZENSIONEN

macht die Fusion, die von STEFAN OESTERHELT und PASCAL TADDEI kommentiert wird. Als Beispiel einer kontroversen Lehrauffassung kann die von beiden Autoren bei Absorption einer «gesunden» Gesellschaft durch eine sanierungsbedürftige Gesellschaft geforderte Steuerneutralität angeführt werden, die damit begründet wird, dass es einer grundlegenden Zielsetzung des FusG entsprochen habe, die darin vorgesehenen Umstrukturierungen steuerlich nicht übermässig zu erschweren. Zudem habe der Steuergesetzgeber im Rahmen der Revision der Umstrukturierungsnormen keine transaktions-spezifische Voraussetzung für eine Sanierungsfusion i. S. v. Art. 6 FusG vorgesehen (§ 3 N 147 und 148). Es bleibt abzuwarten, ob diese Lehrmeinung dereinst die Verwaltungspraxis oder die Rechtsprechung inspirieren wird.

§ 4 widmet sich in der Neuauflage der Quasifusion, was sich als sinnvolle Erweiterung erweist, da rund um die Quasifusion zahlreiche Fragestellungen – teilweise ebenfalls kontroverser Natur – zu finden sind. So führen STEFAN OESTERHELT und PASCAL TADDEI beispielsweise zu Recht an, dass bei einer möglichen Idealkonkurrenz zwischen Quasifusion und indirekter Teilliquidation darauf abzustellen sei, dass letzterer Tatbestand nicht erfüllt sei, da bei einer Quasifusion gerade nicht die Veräusserung bzw. «Entleerung» der übertragenen Gesellschaft im Vordergrund stehe, sondern vielmehr ein Austauschbestand vorliege (siehe § 4 N 97). Die beiden Autoren weisen auch auf die Grundstückgewinnsteuerneutralität einer Quasifusion von Immobiliengesellschaften mit Wirkung der daran beteiligten Aktionäre, wenn diese die Aktien im Privatvermögen halten, hin (§ 4 N 178).

In § 5 wird die Umwandlung durch STEFAN OESTERHELT und MORITZ SEILER beleuchtet. Wer glaubt, dass Umwandlungen aufgrund ihrer vermeintlichen Subjektidentität keine grossen Fragestellungen aufwerfen, sieht sich in dieser Einschätzung in der 183 Randziffern starken Kommentierung getäuscht. Rechtsformändernde Umwandlungen ohne Statuswechsel sind steuerneutral möglich; solche mit Statuswechsel (beispielsweise von der ordentlichen Besteuerung in die subjektive Steuerbefreiung) hingegen nicht (§ 5 N 17 und 18). Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in einen Verein oder eine Stiftung postulieren die beiden Autoren entgegen der Auffassung der ESTV (und wohl der Kantone) die Einkommensteuerneutralität betreffend die Anteilsinhaber der umgewandelten Kapitalgesellschaft (§ 5 N 55). In § 6 wird die Spaltung durch RETO HEUBERGER und DIETER GRÜNBLATT kommentiert. Die an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Holdingspaltung angepasste Verwaltungspraxis kommt darin ebenfalls zur Sprache (§ 6 N 76 ff.). Bei den unter N 218 ff. angeführten Steuerfolgen einer nicht steuerneutralen Spaltung folgen die beiden in der Advokatur tätigen Autoren – wenig erstaunlich – nicht der ESTV-Praxis, wonach die stillen Reserven auf den bei der übertragenden Gesellschaft zurückbleibenden, nicht als Betrieb qualifizierenden Vermögenswerten abzurechnen sind. Bei der Grundstückgewinnsteuer könnten sich diesfalls auch ohne Handänderung Steuerfolgen ergeben. In Anlehnung an die Berner Verwaltungspraxis wird daher zu Recht gefordert, dass in solchen Konstellationen auf die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer zu verzichten ist (§ 6 N 236).

In § 7 beleuchten PETER RIEDWEG und LAURENT RIEDWEG zuerst die in Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG und Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG geregelte Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben und Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens; danach die Beteiligungsausgliederung, die nicht explizit normiert ist. Die Übernahme des Gewinnsteuerwertes für die übernehmende Gesellschaft stellt zwar gemäss der Verwaltungspraxis immer noch eine allgemeine Grundvoraussetzung für die Steuerneutralität dar. Eine teilweise steuerneutrale Ausgliederung wird aber nach dem neuen Kreisschreiben Nr. 5a als zulässig betrachtet, worauf auch die Autoren hinweisen (§ 7 N 90 ff.). Damit zeigt sich, dass ein «publizistisches Lobbying» (so z. B. OESTERHELT/SCHREIBER, Teilweise steuerneutrale Umstrukturierungen, FStR 2018, 108 ff.) durchaus Früchte tragen kann. Die Kritik an der gesetzlich verankerten Sperrfristenregelung (§ 7 N 124) hat sich an den Bundesgesetzgeber zu richten, da den Veranlagungs- wie auch den Justizbehörden eine davon abweichende Auffassung aufgrund der expliziten Normierung verwehrt ist.

PETER RIEDWEG kommentiert die in Art. 61 Abs. 3 DBG bzw. Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG normierte Übertragung zwischen Konzerngesellschaften in § 8.

Der von RETO HEUBERGER kommentierte § 9 hat die Ersatzbeschaffung von Beteiligungen zum Inhalt, welche in der Praxis aufgrund des Beteiligungsabzugs eine eher untergeordnete Bedeutung einnimmt (§ 9 N 5). Da Ersatzbeschaffungen von Beteiligungen nicht von Art. 103 FusG erfasst sind, können u. U. bei Beteiligungen an Immobiliengesellschaften gestützt auf das jeweilige

kantonale Recht Handänderungssteuern anfallen (§ 9 N 26).

Im vierten Kapitel werden grenzüberschreitende Umstrukturierungen dargestellt. ANDREAS HELBLING und MICHAEL FELBER kommentieren in § 10 die Immigration. Die spiegelbildliche Emigration wird in § 11 von PETER RIEDWEG und CÉLINE MARTIN dargestellt.

Die Kommentierung von MARKUS WEIDMANN und DAVID HÜRLIMANN von § 12 umfasst die Umstrukturierung von öffentlich-rechtlichen Institutionen. CHRISTOPH OLIVER SCHMID widmet sich in § 13 sodann der in der Praxis bedeutsamen Umstrukturierung von Vorsorgeeinrichtungen. Das BVG kennt mit Art. 80 Abs. 4 BVG ein «eigenes» Umstrukturierungsrecht, weshalb das Verhältnis zu den direktsteuerlichen Umstrukturierungsbestimmungen interessiert, insbesondere jenes zu den StHG-Bestimmungen, da Vorsorgeeinrichtungen gestützt auf Art. 23 Abs. 4 StHG auch in dualistischen Kantonen der Grundstücksteuernpflicht unterliegen. In einem aktuellen Bundesgerichtsentscheid vom 28. Februar 2022 (2C_380/2021), der noch nicht in die Kommentierungen einfließen konnte (siehe § 13 N 92a), wurde diesbezüglich festgehalten, dass primär die Lex-specialis-Regel von Art. 80 Abs. 4 BVG zur Anwendung gelange und erst subsidiär das StHG. Art. 80 Abs. 4 BVG ist somit autonom auszulegen, ohne dass auf allfällige einschränkende Voraussetzungen der direktsteuerlichen Umstrukturierungsbestimmungen zurückzugreifen wäre.

Die §§ 14 und 15 enthalten die Kommentierungen zu der Umstrukturierung von Stiftungen (PHILIPP BETSCHART) und Vereinen (MARCO GRETER / CONSTANTIN GRETER). Die von PHILIPP

REZENSIONEN

BETSCHART in der ersten Auflage vertretene Auffassung, dass die «Gratisaktienzuteilung» bei Umwandlungen von Stiftungen und Vereinen in Kapitalgesellschaften als unter die Einkommensgeneralklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG fallender Reinvermögenszugang der neu beteiligten natürlichen Personen zu qualifizieren ist, hat im Kreisschreiben Nr. 5a Gehör gefunden (Ziff. 4.2.4.3). Allerdings wird auch in der neuen Auflage immer noch auf die unterdessen aufgegebene Praxis von Kreisschreiben Nr. 5 (Ziff. 4.2.4.3) verwiesen (§ 14 N 31).

In § 16 findet sich die Darstellung der mehrwertsteuerrechtlichen Aspekte bei Umstrukturierungen (BRITTA REHFISCH / ROGER ROHNER). § 17 behandelt die Handänderungssteuern bei Umstrukturierungen, deren Erhebung gestützt auf Art. 103 FusG ausgeschlossen ist. STEFAN OESTERHELT hält fest, dass der Verweis von Art. 103 FusG auf Art. 8 Abs. 3 StHG und Art. 24 Abs. 3 und 3^{quater} StHG sich naturgemäss auf den Tatbestand beschränke, ohne dass die Fortführung zu Gewinnsteuerwerten, die fiskalische Verknüpfung sowie der Fortbestand der Steuerpflicht vorausgesetzt seien (§ 17 N 21 ff.). Ein Dorn im Auge ist dem Autor die in gewissen kantonalen Steuergesetzen verankerte Veräusserungssperrfrist, die er als

Verstoss gegen Art. 103 FusG erachtet (§ 17 N 96). Ob die dagegen angeführten Argumente die bundesgerichtliche Rechtsprechung beeinflussen werden, wird sich zeigen.

Es ist äusserst verdienstvoll, dass sich STEFAN OESTERHELT in § 18 der in der Praxis häufig nicht so stark beachteten aber gleichwohl nicht unwichtigen intertemporalrechtlichen Aspekte annimmt.

«*All in all*» lässt sich festhalten, dass der Kommentar auch in der zweiten Auflage durch seine gründliche Durchdringung fast aller Facetten des steuerlichen Umstrukturierungsrechts besticht (zu wünschen ist lediglich, dass eine inhaltliche Erweiterung um die Ersatzbeschaffungen von betriebsnotwendigem Anlagevermögen etc. bei einer weiteren Auflage in Betracht gezogen wird). Der Umfang des Kommentars nimmt zwar über 1200 Seiten ein, was aber dem ebenfalls sehr umfangreichen Thema mehr als angemessen ist. Die Rechtsanwendenden und -suchenden, seien sie in der Verwaltung, der Advokatur, der Beratung oder in der Justiz anzutreffen, werden nicht umhinkommen, den Kommentar in umstrukturierungsrechtlichen Fragestellungen als Hilfsmittel oder Inspirationsquelle zu konsultieren.

Olivier Margraf, lic. iur. HSG, Leiter Rechtsabteilung Steuerverwaltung Kanton Thurgau