

schaftsguts, dieses so zu bewerten ist, als ob es in das Betriebsvermögen eingelegt wird. Dadurch wird effektiv sichergestellt, dass nur die im Inland erzielten Wertsteigerungen steuerlich erfasst werden.

## Zu Art. 52 - Umstrukturierungen

Betriebswirtschaftlich zweckmässige Reorganisationen sollen nicht durch steuerliche Konsequenzen behindert werden. Gleichzeitig gilt, wie auch Art. 51 zeigt, dass durch Reorganisationen Steuersubstrat nicht definitiv der Besteuerung entzogen werden darf. Die Steuerneutralität einer Umstrukturierung darf lediglich Steueraufschub bedeuten. Solange aber eine spätere Besteuerung sichergestellt ist, kann und sollte bei Umstrukturierungen auf eine Sofortbesteuerung verzichtet werden.

Dies setzt Art. 52, der sowohl für Einzelfirmen und personenrechtliche Gemeinschaften, als auch für Kapitalgesellschaften gilt, um. Ein Besteuerungsaufschub setzt zum einen voraus, dass die Steuerpflicht im Land fortbesteht. Daneben sind die bisher für die Ertragssteuer massgeblichen Werte fortzuführen, sodass dieselben stillen Reserven wie bisher im Lande der Besteuerung unterliegen. Wegen der generellen Steuerbefreiung von Kapitalgewinnen bei Beteiligungen an Verbandspersonen sind allerdings gesonderte Vorschriften erforderlich, um Umgehungen zu verhindern. Die hierzu vorgeschlagenen Vorschriften sind in Abs. 8 enthalten.

Die vorgeschlagene Regelung ist deutlich detaillierter als entsprechende Regelungen im schweizerischen DBG oder die in den Reformvorschlägen 1988/90 und 2000 enthaltenen Entwürfe. Der Grund liegt darin, dass mit dem neuem Vorschlag zahlreiche Nebenfolgen einer Umstrukturierung geregelt werden, um auch insoweit das Ziel eines Steueraufschubs bei gleichzeitiger Sicherung des Steuersubstrats zu erreichen. Durch Abs. 1 werden die steuerbegünstigten Umstrukturierungstatbestände aufgezählt und gleichzeitig die beiden zentralen Voraussetzungen für die Steuerneutralität (Steuerwertsubstitution bzw. Steuerwertübertragung einerseits und Steuerverhaftung in Liechtenstein andererseits) festgelegt. Klarstellend wird aufgenommen, dass handelsrechtlich abweichende Wertansätze steuerlich nicht bindend sind. Durch den Verweis auf Art. 52 in Art. 16 Abs. 5 werden auch Umstrukturierungen, bei denen das übertragende Unternehmen ein Einzelunternehmen oder eine personenrechtliche Gemeinschaft ist, erfasst.

Abs. 2 bildet die Rechtsgrundlage für den Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung bei Umstrukturierungen in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge. Auch ein steuerlicher Verlustvortrag geht auf das übernehmende Unternehmen über. Dasselbe gilt hinsichtlich der Nachversteuerungspflichten bei Verlusten ausländischer Betriebsstätten, die im Inland berücksichtigt wurden. Da die Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben sowie der Anteilstausch Umstrukturierungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge sind, ist insoweit kein Eintritt in die steuerliche Rechtsstellung vorgesehen.

Abs. 3 regelt die steuerliche Behandlung von Umstrukturierungen, bei denen neben Anteilen des übertragenden Unternehmens auch andere Gegenleistungen gewährt werden. Derartige Gegenleistungen (bspw. Ausgleichszahlungen o.ä.) sind für die Steuerneutralität unschädlich, soweit sie den Buchwert der eingebrachten Wirtschaftsgüter nicht übersteigen. Übersteigen sie diesen Wert, sind die stillen Reserven anteilig aufzudecken.

Abs. 4 betrifft die Behandlung von Umstrukturierungen, in denen das übernehmende Unternehmen vor Umstrukturierung an den übertragenden Unternehmen beteiligt war. Dies ist beispielsweise bei upstream-Verschmelzungen der Fall, wenn die Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft verschmolzen wird. Die Muttergesellschaft muss in diesem Fall die Beteiligung an der Tochtergesellschaft ausbuchen und die erhaltenen Wirtschaftsgüter einbuchen. Auch insoweit muss die Steuerneutralität sichergestellt werden, ausser wenn früher eine steuerwirksame Abschreibung auf die Anteile vorgenommen wurde.

Abs. 5 sieht dagegen für Konfusionsgewinne bzw. -verluste eine Steuerpflicht vor. Hat beispielsweise die Mutter eine Forderung gegenüber ihrer Tochtergesellschaft steuerwirksam auf einen niedrigeren Wert abgeschrieben, kommt es im Fall einer Verschmelzung der beiden Gesellschaften zum Ausweis eines Konfusionsgewinns, da die Tochter die Verbindlichkeit zum Nennwert passiviert hat. Die Konfusion führt zum Wegfall beider Posten und damit zu einem Buchgewinn, der nicht zu dem sonstigen (steuerfreien) Fusionsgewinn zählt. Eine Besteuerung darf zwar zeitlich gestreckt erfolgen, eine weitergehende Begünstigung, gar eine Steuerfreiheit wäre nicht zu rechtfertigen, da Gewinne, die durch die Konfusion von Forderungen und Verbindlichkeiten entstehen, dauerhaft unbesteuert blieben.

Abs. 6 regelt die Besteuerung der Anteilseigner. Durch die Veräusserungs- und Anschaffungsfiktion wird sichergestellt, dass vergangene Abschreibungen steuerlich wieder aufgeholt werden, soweit dies wirtschaftlich begründet ist. Auch insoweit wäre eine Steuerfreistellung nicht zu rechtfertigen, da sich die Abschreibung in vergangenen Steuerjahren auf das Ergebnis ausgewirkt hat.

Abs. 7 beinhaltet eine eigenständige Rückwirkungsregel, die sich an den entsprechenden Vorschriften des PGR orientiert.

Abs. 8 schliesslich ist eine gesonderte Missbrauchsvorschrift für Umstrukturierungen. Sie konkretisiert die allgemeine Missbrauchsvorschrift, ohne diese allerdings zu verdrängen. Bei den erfassten Sachverhalten handelt es sich grundsätzlich um Umgehungstatbestände, die in besonders gelagerten Fällen auch durch die neue allgemeine Missbrauchsvorschrift erfasst werden können. Um in diesen Bereichen aber eine einheitliche Rechtsentwicklung sicherzustellen und die legitimen Interessen des Staates an der Gleichmässigkeit der Steuererhebung und der Steuerpflichtigen, die insbesondere bei Umstrukturierungen ein erhöhtes Mass an Rechtssicherheit für ihre Planungen benötigen, auszugleichen, wurde eine spezielle Vorschrift vorgesehen. Diese steht der Anwendung der allgemeinen Vorschrift aber nicht entgegen, wenn der Steuerpflichtige durch einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten die Anwendung der speziellen Vorschriften umgehen möchte. Erfasst werden Gestaltungen, bei denen der Steuerpflichtige die Steuerneutralität von Umstrukturierungen nutzt. Liquidiert ein Steuerpflichtiger sein Einzelunternehmen, so hat er den Liquidationsgewinn (Auflösung stiller Reserven) zu versteuern. Auf der anderen Seite wird ihm durch Art. 52 aber ermöglicht, sein Einzelunternehmen in eine Verbandsperson einzubringen, ohne dass die Übertragung zu einer Besteuerung führt. Verkauft er nach Umwandlung die Aktien, so kann er die noch nicht erfassten Gewinnanteile der Einzelfirma steuerfrei realisieren, da ja der Gewinn aus dem Verkauf der Aktien steuerfrei ist. Eine zeitnahe Veräusserung nach einer derartigen Einbringung lässt daher auf einen Missbrauch schliessen; gleichwohl ist aber nicht auszuschliessen, dass die Veräusserung wirtschaftlichen Erwägungen folgt. Aus diesem Grund sieht Abs. 1 vor, dass die stillen Reserven, die im Zeitpunkt der Einbringung vorhanden waren, bei einer zeitnahen (das heisst: innerhalb von fünf Jahren stattfindenden) Veräusserung nachträglich besteuert werden. Gleichzeitig erhöhen sich selbstverständlich die für die Ertragssteuer massgeblichen Werte beim übernehmenden Unternehmen, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Da mit Zeitablauf die Wahrscheinlichkeit, dass Steuerübergehung zu vermuten ist, abnimmt, sind für jedes abgelaufene Zeitjahr seit Einbringung ein Fünftel der übertragenen stillen Reserven endgültig steuerneutral übergegangen; nach fünf Jahren erfolgt somit keine Nachversteuerung mehr.