

Werkhofstrasse 29c  
 4509 Solothurn  
 Telefon 032 627 87 02  
 Telefax 032 627 87 00  
 steueramt.so@fd.so.ch

Steuerpraxis 2006 Nr. 4

## Handänderungssteuer bei Umstrukturierungen

### Inhaltsverzeichnis

<b>1. Rechtliche Grundlagen</b> .....	<b>2</b>
1.1. Fusionsgesetz.....	2
1.2. Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern.....	2
1.3. Vollzugsverordnung zum Steuergesetz.....	3
1.4. Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 der ESTV: Umstrukturierungen.....	4
<b>2. Voraussetzungen für die Befreiung von der Handänderungssteuer</b> .....	<b>4</b>
2.1. Grundvoraussetzungen.....	4
2.2. Zusätzliche Erfordernisse in besonderen Fällen.....	5
<b>3. Umstrukturierungen von Personenunternehmen</b> .....	<b>6</b>
3.1. Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf andere Personenunternehmen.....	6
3.2. Übertragung von einzelnen Liegenschaften auf andere Personenunternehmen.....	6
3.3. Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person.....	7
<b>4. Umstrukturierungen von juristischen Personen</b> .....	<b>7</b>
4.1. Betriebs- und Immobiliengesellschaft.....	7
4.2. Fusion.....	8
4.3. Quasifusion, fusionsähnlicher Zusammenschluss.....	9
4.4. Umwandlung.....	10
4.5. Spaltung.....	11
4.6. Übertragung auf eine inländische Tochtergesellschaft (Ausgliederung).....	13
4.7. Vermögensübertragung unter inländischen Konzerngesellschaften.....	14
<b>5. Ersatzbeschaffung</b> .....	<b>15</b>
<b>6. Verfahren</b> .....	<b>15</b>
6.1. Veranlagung.....	15
6.2. Vorbescheide.....	16
<b>7. Tabellarische Übersicht</b> .....	<b>17</b>

## 1. Rechtliche Grundlagen

### 1.1. Fusionsgesetz

Am 1. Juli 2004 ist das Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301) vom 3. Oktober 2003 in Kraft getreten. Es regelt die zivilrechtlichen Möglichkeiten für die Umstrukturierung von Unternehmen völlig neu. Zugleich wurden die Bestimmungen über die steuerlichen Folgen dieser Umstrukturierungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) geändert. Die Bestimmungen des StHG sind für die Kantone verpflichtend; sie haben aber eine Frist von drei Jahren, um ihr Steuerrecht an das StHG anzupassen.

### 1.2. Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern

Die Teilrevision des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985 (BGS 614.11., Steuergesetz, StG), die unter anderem die notwendigen Anpassungen an das Fusionsgesetz enthält, ist am 1. Januar 2006 in Kraft getreten. Die massgebenden Bestimmungen lauten wie folgt:

#### § 25. c) Umstrukturierungen

<sup>1</sup> Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

- a) bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung;
- b) bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person;
- c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von § 94 oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.

<sup>2</sup> Bei einer Umstrukturierung nach Absatz 1 Buchstabe b werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den §§ 170-173 nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden; die juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen. Ausgenommen sind Veräusserungen an Miterben im Rahmen der Erbteilung.

#### § 94. 4. Umstrukturierungen

<sup>1</sup> Stille Reserven einer juristischen Person werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

- a) bei der Umwandlung in eine Personenunternehmung oder in eine andere juristische Person;
- b) bei der Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen;
- c) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen;
- d) bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben, sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft. Als Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der die übertragende

Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

<sup>2</sup> Bei einer Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach Absatz 1 Buchstabe d werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den §§ 170-172 nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte oder Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der Tochtergesellschaft veräussert werden; die Tochtergesellschaft kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen.

<sup>3</sup> Zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind, können direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, Betriebe oder Teilbetriebe sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten übertragen werden. Vorbehalten bleiben:

- a) die Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nach Absatz 1 Buchstabe d;
- b) die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Gesellschaft, die nach den §§ 99 und 100 besteuert wird.

<sup>4</sup> Werden im Fall einer Übertragung nach Absatz 3 während der nachfolgenden fünf Jahre die übertragenen Vermögenswerte veräussert oder wird während dieser Zeit die einheitliche Leitung aufgegeben, so werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach §§ 170-172 nachträglich besteuert. Die begünstigte juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen. Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung unter einheitlicher Leitung zusammengefassten inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haften für die Nachsteuer solidarisch.

<sup>5</sup> Stille Reserven, die im Rahmen einer Umstrukturierung nach Absatz 1 oder einer Übertragung nach Absatz 3 in eine nach den §§ 99 oder 100 besteuerte juristische Person überführt werden, unterliegen der Gewinnsteuer. Davon ausgenommen sind stille Reserven auf Beteiligungen gemäss § 98 und auf Grundstücken. Stille Reserven auf Beteiligungen werden nach § 100<sup>bis</sup>, jene auf Grundstücken nach den §§ 99 und 100 besteuert.

<sup>6</sup> Entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven einer juristischen Person, deren Beteiligungsrechte der übernehmenden juristischen Person gehören, ein Buchverlust auf der Beteiligung, so kann dieser steuerlich geltend gemacht werden, soweit auf den übernommenen Aktiven und Passiven nicht stille Reserven bestehen; ein allfälliger Buchgewinn auf der Beteiligung wird besteuert.

#### § 207. 2. Steuerfreie Handänderungen

<sup>1</sup> Steuerfrei sind

- a)
- b)
- c)
- d) Handänderungen zufolge Umstrukturierungen von Personenunternehmen und von juristischen Personen, welche die Voraussetzungen von § 25 Absatz 1, § 50 Absatz 1 Buchstabe g oder § 94 Absatz 1 und 3 erfüllen; bei Verletzung der Sperrfristen gemäss § 25 Absatz 2 oder § 94 Absatz 2 und 4 wird die Steuer nacherhoben;

### 1.3. Vollzugsverordnung zum Steuergesetz

#### § 10. Umstrukturierungen (§ 25 und § 94)

<sup>1</sup> Ein Betrieb ist ein organisatorischer und technischer Zusammenschluss von Vermögenswerten, der als unabhängige, in sich geschlossene Einheit unternehmerische Leistungen erbringt.

<sup>2</sup> Ein Teilbetrieb ist die kleinste, selbstständig lebensfähige Einheit eines Unternehmens.

<sup>3</sup> Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt nur vor, wenn die Einheit Leistungen auf dem Markt oder gegenüber verbundenen Unternehmen erbringt, über eigenes oder beauftragtes Personal verfügt und der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht.

<sup>4</sup> Das Halten und Verwalten eigener Liegenschaften stellt nur einen Betrieb dar, wenn das Unternehmen

- selber am Markt auftritt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet und
- mindestens eine Person vollzeitlich für die Verwaltung der Liegenschaften beschäftigt oder beauftragt und
- mindestens Mieterträge in der 20-fachen Höhe des marktüblichen Personalaufwandes für die Liegenschaftsverwaltung erzielt.

§ 63. *Immobilien-gesellschaft* (§ 206 Abs. 1 Buchst. d)

Als Immobilien-gesellschaften gemäss § 206 Absatz 1 Buchstabe d des Gesetzes gelten auch solche, die einen Betrieb im Sinne des Umstrukturierungsrechts (§ 10 Absatz 4 dieser Verordnung) darstellen.

#### **1.4. Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 der ESTV: Umstrukturierungen**

Die Umstrukturierungspraxis für die kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern richtet sich nach dem Kreisschreiben Nr. 5. Auch das vorliegende Merkblatt zur Handänderungssteuer folgt im Wesentlichen dem Aufbau des Kreisschreibens.

## **2. Voraussetzungen für die Befreiung von der Handänderungssteuer**

### **2.1. Grundvoraussetzungen**

Gemäss § 207 Abs. 1 lit. d StG sind Handänderungen zufolge Umstrukturierungen von der Steuer befreit, wenn die Umstrukturierung die Voraussetzungen für die Steuerneutralität bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfüllt. Die Versteuerung der stillen Reserven entfällt, soweit

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und
- die bisher für die Einkommens- oder Gewinnsteuer massgeblichen (Buch-) Werte übernommen werden.

Da die Liegenschaften bei der Umstrukturierung nicht in das Ausland verlegt werden (können), ist die Voraussetzung des Fortbestands der Steuerpflicht stets erfüllt. Es ist im Unterschied zur Einkommens- oder Gewinnsteuer nicht erforderlich, dass das Unternehmen seinen Sitz in der Schweiz behält oder dass – bei einer Verlegung des Sitzes ins Ausland – die übertragenen Aktiven und Passiven einer schweizerischen Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Die steuerneutrale Umstrukturierung setzt zusätzlich voraus, dass die bisher für die Einkommens- oder Gewinnsteuer massgeblichen (Buch-) Werte übernommen werden. Diese Voraussetzung ist für die Befreiung von der Handänderungssteuer erfüllt, wenn die steuerlich massgebenden Buchwerte der Liegenschaften fortgeführt werden. Für die Handänderungssteuer nicht von Bedeutung ist, wenn stille Reserven auf beweglichen Aktiven realisiert und besteuert werden.

Diese beiden Grundvoraussetzungen müssen in jedem Fall erfüllt sein und dürfen auch nachträglich nicht entfallen. Sie werden in den nachfolgenden Ausführungen für die Steuerneutralität immer vorausgesetzt, auch wenn sie bei den verschiedenen Formen von Umstrukturierungen nicht mehr ausdrücklich erwähnt werden. Bestimmte Arten von Umstrukturierungen müssen weitere Bedingungen erfüllen, damit sie steuerneutral vollzogen werden können (Ziffer 2.2).

## **2.2. Zusätzliche Erfordernisse in besonderen Fällen**

Die Steuerneutralität verschiedener Umstrukturierungsformen ist an weitere Voraussetzungen gebunden. So müssen

- bei der Übertragung von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person sowie
- bei der Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person

die übertragenen Aktiven und Passiven einen Betrieb oder Teilbetrieb bilden (Ziffer 2.2.1). Bei der Übertragung von einzelnen Vermögenswerten auf eine Tochter- oder Konzerngesellschaft müssen sie zum betrieblichen Anlagevermögen gehören. Ausserdem dürfen die übertragenen Vermögenswerte bzw. die Beteiligungsrechte an der juristischen Person, auf die sie übertragen wurden, während fünf Jahren nach der Umstrukturierung nicht veräussert werden (Ziffer 2.2.2).

### **2.2.1. Betrieb und Teilbetrieb**

Ein Betrieb ist gemäss § 10 Abs. 1 VV StG ein organisatorischer und technischer Zusammenschluss von Vermögenswerten, der als unabhängige, in sich geschlossene Einheit unternehmerische Leistungen erbringt. Ein Teilbetrieb ist die kleinste, selbstständig lebensfähige Einheit eines Unternehmens (§ 10 Abs. 2 VV StG). Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt nur vor, wenn

- die organisatorische Einheit Leistungen auf dem Markt oder gegenüber verbundenen Unternehmen erbringt,
- über eigenes oder beauftragtes Personal verfügt und
- der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht (§ 10 Abs. 3 VV StG).

Der Betrieb muss im Zeitpunkt der Umstrukturierung oder Handänderung bestehen. Es genügt nicht, für die Zukunft eine betriebliche Tätigkeit zu planen. Einem Betrieb können auch nicht betriebsnotwendige Aktiven mitgegeben werden (z.B. liquide Mittel oder Immobilien), sofern der Betrieb nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist und nicht bloss zum Zweck einer steuerneutralen Umstrukturierung geschaffen wurde. Er muss anschliessend auch weitergeführt werden.

Das Halten und Verwalten eigener Liegenschaften kann einen Betrieb im genannten Sinn darstellen. Immobiliengesellschaften erfüllen dieses Erfordernis (§ 10 Abs. 4 VV StG), wenn sie kumulativ:

- selber am Markt auftreten oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermieten,
- mindestens eine Person vollzeitlich für die Verwaltung der Liegenschaften beschäftigen oder beauftragen (für rein administrative Arbeiten, ohne Hauswartung und Technik) und
- mindestens Mieterträge in der 20-fachen Höhe des marktüblichen Personalaufwandes für die Liegenschaftsverwaltung erzielen. Im Ergebnis setzt dies Bruttomietzinsen von zwei Mio. Franken jährlich voraus.

### **2.2.2. Veräusserungssperrfrist**

Gemäss § 207 Abs. 1 lit. d StG wird die Handänderungssteuer nacherhoben bei Verletzung der Sperrfristen gemäss § 25 Abs. 2 oder § 94 Abs. 2 und 4 StG.

Eine solche liegt vor, wenn nach der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person (§ 25 Abs. 1 lit. b StG) die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte daran innert fünf Jahren veräussert werden. Für die Nachforderung ist unerheblich, ob diese Rechte zu einem Preis über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital veräussert werden oder nicht. Die Steuer wird nur nacherhoben, wenn die Mehrheit der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte veräussert wird, dann aber in vollem Umfang (vgl. Ziffer 3.3).

Wenn eine juristische Person Liegenschaften zusammen mit einem Betrieb oder Teilbetrieb bzw. eine Liegenschaft des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft überträgt, ist die Sperrfrist verletzt, wenn sie ihre Beteiligung an der Tochtergesellschaft innert fünf Jahren auf weniger als 20 % reduziert oder wenn die Tochtergesellschaft die Liegenschaft veräussert (Ziffer 4.6). Bei der Übertragung eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder einer Liegenschaft des betrieblichen Anlagevermögens auf eine andere inländische Konzerngesellschaft ist die Sperrfrist verletzt, wenn innert fünf Jahren die einheitliche Leitung im Sinn von § 94 Abs. 3 wegfällt. In beiden Fällen wird die Handänderungssteuer im ganzen Umfang nacherhoben (Ziffer 4.7).

## **3. Umstrukturierungen von Personenunternehmen**

### **3.1. Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf andere Personenunternehmen**

Unter die Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung fallen insbesondere folgende Umstrukturierungstatbestände im steuerlichen Sinn:

- Zusammenschluss mit einer anderen Personenunternehmung;
- Errichten einer neuen Personengesellschaft („Spaltung“);
- Umwandlung in eine andere Personenunternehmung.

Die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine andere Personenunternehmung ist bei der Einkommenssteuer nach § 25 Abs. 1 StG steuerneutral, wenn die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Weitere Voraussetzungen bestehen nicht. Werden mit dem Betrieb oder Teilbetrieb Liegenschaften übertragen, genügt für die Befreiung von der Handänderungssteuer, dass die übernehmende Einzelfirma oder Personengesellschaft die bisherigen steuerlich massgebenden Buchwerte der Liegenschaften fortführt.

### **3.2. Übertragung von einzelnen Liegenschaften auf andere Personenunternehmen**

Eine Personenunternehmung kann auch einzelne Vermögenswerte, wozu selbstverständlich auch Liegenschaften gehören, steuerneutral auf eine andere Personenunternehmung übertragen. Neben dem Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz und der Fortführung der bisherigen steuerlichen Buchwerte wird hier zusätzlich vorausgesetzt, dass die übertragende Person auch an der übernehmenden Personenunternehmung beteiligt ist. Dann ist die Übertragung

von einzelnen Liegenschaften auf andere Personenunternehmen von der Handänderungssteuer befreit.

Die Übertragung von Liegenschaften des Privatvermögens in eine Personengesellschaft unterliegt dagegen immer der Handänderungssteuer.

### 3.3. Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person

Als Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person gelten insbesondere folgende Umstrukturierungstatbestände im steuerlichen Sinn:

- **Zusammenschluss** mit einer juristischen Person;
- **Umwandlung** einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft;
- Umwandlung der schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft;
- **Spaltung** einer Personenunternehmung in eine Personenunternehmung und in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

Die Übertragung kann zivilrechtlich durch Sacheinlage, Verkauf oder Vermögensübertragung vollzogen werden, bei Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften zusätzlich durch Fusion, Spaltung oder Umwandlung.

Die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen befinden, ist nach § 25 Abs. 1 StG steuerneutral, soweit kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort;
- die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
- das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

Werden diese Bedingungen eingehalten, ist die Übertragung von Liegenschaften auf eine juristische Person im Rahmen der Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes von der Handänderungssteuer befreit (§ 207 Abs. 1 lit. d StG). Das gilt auch für nicht betriebsnotwendige Liegenschaften, die bei der Übertragung eines (nicht bloss nebensächlichen) Betriebes mitgegeben werden. Die Handänderungssteuer wird jedoch auf dem ganzen Wert der Liegenschaften nacherhoben, wenn innerhalb der Veräusserungssperrfrist von fünf Jahren die Mehrheit der Beteiligungsrechte veräussert wird. Davon ausgenommen sind Übertragungen von Beteiligungsrechten zufolge Erbanges bzw. Begründung, Änderung oder Aufhebung des ehelichen Güterstandes (§ 207 Abs. 1 lit. a und b StG). Erbvorbezug und Schenkung stellen ebenfalls keine Verletzung der Sperrfrist dar.

## 4. Umstrukturierungen von juristischen Personen

### 4.1. Betriebs- und Immobiliengesellschaft

Das Handänderungssteuerrecht unterscheidet bei den juristischen Personen zwischen Betriebs- und Immobiliengesellschaften. Die Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobili-

engesellschaft stellt gemäss § 206 Abs. 1 lit. d StG eine steuerbare Handänderung an den Grundstücken im Eigentum der Gesellschaft dar. Wenn hingegen die Mehrheit der Beteiligungsrechte an einer Betriebsgesellschaft übergeht, ist keine Handänderungssteuer geschuldet, selbst wenn die Gesellschaft über umfangreichen, allenfalls nicht betriebsnotwendigen Grundbesitz verfügt.

Als **Immobilien**gesellschaft gilt eine juristische Person, deren ausschliesslicher oder vorwiegender **Zweck** es ist, **Grundstücke zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern** (BGE 104 I a 253 = ASA 48, 644). Sofern sich der statutarische Zweck nicht darauf beschränkt, sondern auch einen betrieblichen oder gewerblichen Zweck (Produktion, Handel, Dienstleistung usw.) nennt, ist auf die tatsächliche Geschäftstätigkeit abzustellen. Eine Immobiliengesellschaft liegt dann vor, wenn die Gesellschaft keine oder eine bloss unbedeutende betriebliche Tätigkeit entfaltet, sich der Rohertrag zur Hauptsache aus Erträgen des unbeweglichen Vermögens zusammensetzt und auch die Aktiven zur Hauptsache aus Grundbesitz bestehen (KSGE 1986 Nr. 23). Der Immobiliengesellschaft gleichgestellt ist eine **Holdings**gesellschaft, deren Aktiven aus Grundstücken und Beteiligungen an Immobiliengesellschaften bestehen (BGE 103 Ia 159).

Eine **Betriebs**gesellschaft verfolgt nach Statuten und in der tatsächlichen Geschäftstätigkeit einen betrieblichen Zweck. Ihr Grundbesitz bildet die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb (BGE 104 I a 253).

Ausführlich zu diesen Begriffen siehe Merkblatt M 206.1.d: Wirtschaftliche Handänderungen im Zusammenhang mit Immobilien- und Betriebsgesellschaften.

Da die Handänderungssteuerfolgen verschieden sein können, ist auch bei den Umstrukturierungen zu differenzieren, ob Betriebs- oder Immobiliengesellschaften betroffen sind. Zusätzlich ist zu beachten, dass Immobiliengesellschaften die Kriterien eines Betriebes im Sinne des Umstrukturierungsrechts (Ziffer 2.2.1) erfüllen können. Das ändert allerdings nichts an ihrer Qualifikation als Immobiliengesellschaft im Sinne von § 206 Abs. 1 lit. d StG (§ 63 VV StG).

## 4.2. Fusion

Bei einer (echten oder unechten) Fusion können die unversteuerten stillen Reserven steuerneutral auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden, soweit kumulativ (§ 94 Abs. 1 StG):

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und
- die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

Weitere Bedingungen für eine steuerneutrale Übertragung der unversteuerten stillen Reserven bei einem Unternehmenszusammenschluss sind im Steuergesetz nicht enthalten.

### 4.2.1. Zwei Betriebsgesellschaften

Mit der Fusion von zwei Betriebsgesellschaften geht zivilrechtlich das Eigentum und damit die wirtschaftliche Verfügungsgewalt an den Grundstücken der übernommenen Gesellschaft(en) auf die übernehmende Gesellschaft über. Das Geschäft unterliegt jedoch nicht der Handänderungssteuer, wenn die Fusion gewinnsteuerneutral erfolgt.

#### 4.2.2. Betriebs- und Immobiliengesellschaft

Die Fusion hat zur Folge, dass die wirtschaftliche Verfügungsgewalt an den Grundstücken der Immobiliengesellschaft von deren Beteiligungsinhabern auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. Da eine Betriebsgesellschaft an der Fusion beteiligt ist, wird deren Ergebnis immer eine Betriebsgesellschaft sein. Ausser bei der Absorption einer Immobilien-Tochtergesellschaft durch ihre Muttergesellschaft liegt eine wirtschaftliche Handänderung vor. Diese ist von der Handänderungssteuer befreit, wenn die Fusion gewinnsteuerneutral erfolgt.

#### 4.2.3. Zwei Immobiliengesellschaften

Sind die fusionierenden Gesellschaften durch ihre Beteiligungsinhaber verbunden (z.B. Schwestergesellschaften), ändert die Fusion nichts an der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke. Eine wirtschaftliche Handänderung liegt jedoch z.B. vor, wenn der Mehrheitsaktionär der übernommenen Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft nur noch mit einer Minderheit beteiligt ist. Die Handänderungssteuer ist geschuldet. Wird die Fusion gewinnsteuerneutral durchgeführt, ist sie aber von der Handänderungssteuer befreit.

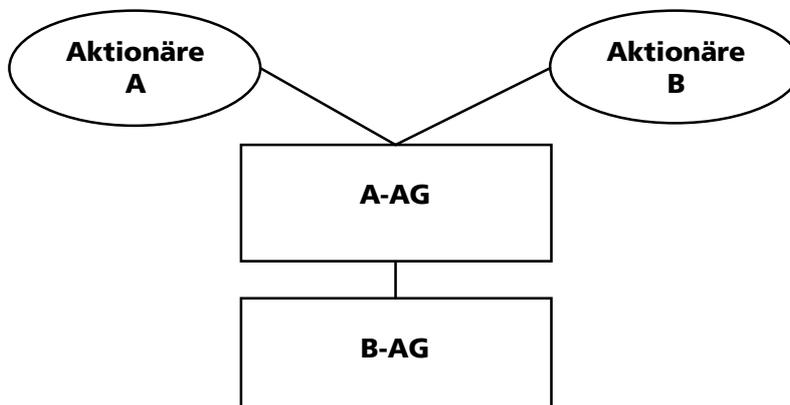
#### 4.3. Quasifusion, fusionsähnlicher Zusammenschluss

Bei einer Quasifusion bringen die Aktionäre der B-AG ihre Anteile an der B-AG in die A-AG ein und erhalten dafür Anteile an der A-AG, welche danach die B-AG beherrscht. Eine rechtliche Verschmelzung findet nicht statt.

##### Ausgangslage



##### Situation nach der Quasifusion



Da beide Gesellschaften bestehen bleiben, erfährt das zivilrechtliche Eigentum an ihren Grundstücken keine Veränderung. Für die übernehmende und die übernommene Gesellschaft ist eine Quasifusion bei der Gewinnsteuer grundsätzlich steuerneutral (§ 94 Abs. 1 lit. c StG).

#### **4.3.1. Zwei Betriebsgesellschaften**

Mit der Quasifusion zweier Betriebsgesellschaften bleibt nicht nur das zivilrechtliche Eigentum an den Gesellschaftsgrundstücken unverändert. Es findet ebenso kein Wechsel der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke statt. Das Geschäft unterliegt nicht der Handänderungssteuer.

#### **4.3.2. Betriebsgesellschaft übernimmt Immobiliengesellschaft**

Hier geht die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Grundstücke der Immobiliengesellschaft vom bisherigen Mehrheits-Beteiligten an der Immobiliengesellschaft auf die Betriebsgesellschaft über. Das Geschäft erfüllt aber die Voraussetzungen von § 94 Abs. 1 lit. c StG, so dass es von der Handänderungssteuer befreit ist.

#### **4.3.3. Immobiliengesellschaft übernimmt Betriebsgesellschaft**

Das zivilrechtliche Eigentum an den Grundstücken der beiden Gesellschaften bleibt auch hier unverändert. Hingegen kann die Beteiligungsmehrheit an der übernehmenden Immobiliengesellschaft wechseln. Zudem kann sie durch die Übernahme der Betriebsgesellschaft ihren Charakter als Immobiliengesellschaft verlieren. Beides stellt eine wirtschaftliche Handänderung dar. Sofern die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die übernehmende Gesellschaft die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte der Liegenschaften fortführt, ist das Geschäft von der Handänderungssteuer befreit.

#### **4.3.4. Zwei Immobiliengesellschaften**

Es liegt eine steuerbare wirtschaftliche Handänderung vor, wenn die Beteiligungsmehrheit an der übernommenen Immobiliengesellschaft übergeht. Das Geschäft ist aber wie in Ziffer 4.3.3 von der Handänderungssteuer befreit, sofern die Gesellschaft die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte der Liegenschaften fortführt.

### **4.4. Umwandlung**

Eine juristische Person kann ihre Rechtsform nach dem FusG direkt in eine andere Rechtsform einer juristischen Person ändern (Art. 53 FusG). Dieser direkte Rechtskleidwechsel ist jedoch nicht für alle Rechtsformen möglich (Art. 54 FusG). Für Umwandlungen, die nicht direkt möglich sind, so auch für die Umwandlung einer juristischen Person in eine Personengesellschaft, bestehen die zivilrechtlichen Möglichkeiten der Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG) oder der Liquidation und Sacheinlagegründung. Das zivilrechtliche Vorgehen ist für die steuerliche Würdigung der Umwandlung nicht massgebend.

#### **4.4.1. In eine andere juristische Person**

Durch die Änderung der Rechtsform ändern sich die Rechtsverhältnisse einer juristischen Person nicht. Ebenso findet kein Wechsel der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsgrundstücke statt. Es wird keine Handänderungssteuer erhoben. Sofern die juristische Person die Umwandlung nicht durch Rechtsformwechsel vollzieht, ist die übernehmende juristische Person von der Handänderungssteuer befreit, wenn die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und sie die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte der Liegenschaften übernimmt.

#### **4.4.2. In ein Personenunternehmen**

Die Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung ist zivilrechtlich nur durch die Errichtung einer neuen Personengesellschaft und die Liquidation der bisherigen juristischen Person möglich. Die Aktiven und Passiven werden zivilrechtlich auf einen neuen Eigentümer übertragen. Die Handänderungssteuer wird jedoch nicht erhoben, wenn die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die Personenunternehmung die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernimmt.

#### **4.5. Spaltung**

Mittels Spaltung überträgt eine Gesellschaft (übertragende Gesellschaft) Teile ihres Vermögens auf eine andere Gesellschaft, an der die Gesellschafter der übertragenden ebenfalls beteiligt sind (bisher als vertikale Spaltung bezeichnet). Bei einer symmetrischen Spaltung sind die Beteiligungsverhältnisse an der übertragenden und an der oder den übernehmenden Gesellschaft(en) identisch (Schwestergesellschaften), bei der asymmetrischen Spaltung weichen sie voneinander ab (Parallelgesellschaften). Die Spaltung kann zivilrechtlich in der Form der Auf- oder Abspaltung oder der Vermögensübertragung vollzogen werden.

Die Spaltung von juristischen Personen kann steuerneutral vollzogen werden,

- soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht,
- soweit die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden,
- wenn ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und
- die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Die Ausgliederung (Übertragung auf eine Tochtergesellschaft; horizontale Spaltung nach der früheren Terminologie) wird in Ziffer 4.6 behandelt.

##### **4.5.1. Betriebsgesellschaft in zwei Betriebsgesellschaften**

Mit der (symmetrischen oder asymmetrischen) Spaltung einer Betriebsgesellschaft in zwei oder mehr Betriebsgesellschaften geht das zivilrechtliche Eigentum der mitübertragenen Grundstücke auf die neue(n) Gesellschaft(en) über. Zugleich wird auch die wirtschaftliche Verfügungsgewalt im Sinn von § 206 Abs. 1 StG übertragen. Da sowohl die bisherige als auch die neuen Gesellschaften Betriebsgesellschaften sind, ist das Betriebserfordernis erfüllt. Wenn die übernehmende Gesellschaft die für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte der Liegenschaften übernimmt, ist die Spaltung von der Handänderungssteuer befreit; andernfalls wird die Steuer erhoben.

##### **4.5.2. Betriebsgesellschaft in eine Betriebs- und eine Immobiliengesellschaft**

Eine Betriebsgesellschaft kann so gespalten werden, dass sie den Betrieb auf eine neue oder andere Gesellschaft überträgt. Wenn ihre zurückbleibenden Aktiven überwiegend aus Liegenschaften bestehen, kann sie neu zur Immobiliengesellschaft im Sinne von Ziffer 4.1 werden. Der Vorgang ist vergleichbar mit dem Einstellen der betrieblichen Tätigkeit. Obwohl dadurch die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Grundstücke von der bisherigen Betriebsgesellschaft auf den oder die Mehrheitsbeteiligten übergeht, wird keine Handänderungssteuer erhoben. Nicht entscheidend ist, wie umfangreich das zurückbleibende Liegenschafts-Portefeuille ist.

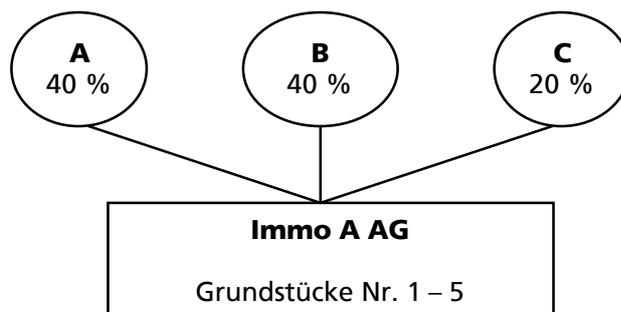
Anders liegt die Sache, wenn die Betriebsgesellschaft ausschliesslich ihre Liegenschaften auf eine neue oder andere Gesellschaft überträgt. Die abgebende Gesellschaft bleibt eine Betriebsgesellschaft, die übernehmende stellt eine Immobiliengesellschaft im Sinne von Ziffer 4.1 dar. Mit diesem Geschäft geht die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die Grundstücke auf den Mehrheitsbeteiligten der Immobiliengesellschaft über. Es unterliegt der Handänderungssteuer. Pflichtig ist der alleinige bzw. beherrschende Gesellschafter der Immobiliengesellschaft. Sofern mehrere Minderheitsbeteiligte, die zusammen über eine Mehrheit verfügen, gemeinsam handeln, werden sie ebenfalls steuerpflichtig, und zwar anteilmässig. Wenn die Immobiliengesellschaft die Kriterien für einen Immobilienbetrieb gemäss Ziffer 2.2.1 erfüllt (Marktauftritt, mindestens eine Person vollzeitlich mit Verwaltung beschäftigt, Mieterträge min. das 20-fache des Personalaufwandes für die Verwaltung), kann die Spaltung gewinnsteuerneutral vollzogen werden. Dann entfällt auch die Handänderungssteuer.

#### 4.5.3. Immobiliengesellschaft in zwei Immobiliengesellschaften

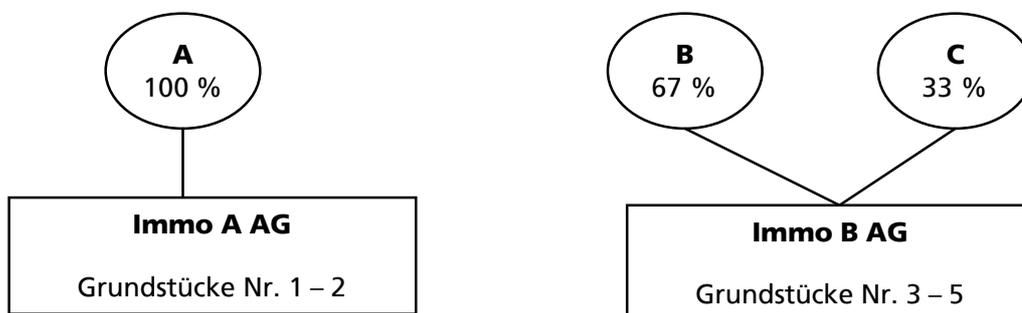
Bei einer symmetrischen Spaltung einer Immobiliengesellschaft, wenn also die Beteiligungsverhältnisse an der übertragenden und an der aufnehmenden Gesellschaft identisch sind, liegt keine wirtschaftliche Handänderung an den Gesellschaftsgrundstücken vor. Es ist keine Handänderungssteuer geschuldet.

Bei einer asymmetrischen Spaltung, wenn die Beteiligungsverhältnisse von einander abweichen, liegt solange keine wirtschaftliche Handänderung vor, als sich die Beherrschung nicht ändert. Die wirtschaftliche Verfügungsgewalt geht jedoch auf eine andere Person über, wenn nach der Spaltung an der übertragenden oder an der aufnehmenden Gesellschaft andere Mehrheitsverhältnisse bestehen als an der bisherigen Gesellschaft.

#### Ausgangslage



#### Situation nach der asymmetrischen Spaltung



Mit der Spaltung geht die Mehrheit der Immo A AG auf A über; er wird handänderungssteuerpflichtig für den Erwerb der Grundstücke Nr. 1 und 2. B erwirbt die Mehrheit der Immo B AG; er unterliegt für den Erwerb der Grundstücke Nr. 3 bis 5 der Handänderungssteuer.

Die Spaltung einer Immobiliengesellschaft kann bei der Gewinnsteuer nur steuerneutral erfolgen, wenn die aufgrund der Spaltung entstandenen Immobiliengesellschaften die Anforderungen an einen Immobilienbetrieb gemäss Ziffer 2.2.1 erfüllen. Sind die Voraussetzungen für die Gewinnsteuerneutralität erfüllt, ist auch die asymmetrische Spaltung von der Handänderungssteuer befreit.

#### **4.6. Übertragung auf eine inländische Tochtergesellschaft (Ausgliederung)**

Auf inländische Tochtergesellschaften, an denen die übertragende Gesellschaft (Muttergesellschaft) zu mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital beteiligt sein muss, können gemäss § 94 Abs. 1 lit. d StG gewinnsteuerneutral übertragen werden:

- Betriebe oder Teilbetriebe sowie
- Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens.

Für die Steuerneutralität wird neben den Grundvoraussetzungen zusätzlich eine fünfjährige Sperrfrist verlangt. Wird diese verletzt, werden die übertragenen stillen Reserven im Nachsteuerungsverfahren nachträglich besteuert (§ 94 Abs. 2 StG).

##### **4.6.1. Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes**

Die Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine Tochtergesellschaft bedeutet, dass die Tochtergesellschaft mindestens ab diesem Zeitpunkt als Betriebsgesellschaft zu qualifizieren ist. Werden mit dem Betrieb oder Teilbetrieb Liegenschaften mitgegeben, geht folglich die wirtschaftliche Verfügungsgewalt daran auf die Tochtergesellschaft über, so dass eine wirtschaftliche Handänderung vorliegt. Das Geschäft unterliegt grundsätzlich der Handänderungssteuer. Es ist jedoch befreit, wenn die Voraussetzungen der Gewinnsteuerneutralität erfüllt sind. Das gilt auch für nicht betriebsnotwendige Liegenschaften, sofern der auf die Tochtergesellschaft übertragene Betrieb nicht bloss untergeordneter Natur ist.

Wird die Sperrfrist verletzt (siehe Ziffer 2.2.2), indem innert fünf Jahren die Beteiligung an der Tochtergesellschaft auf unter 20 % absinkt oder die Tochtergesellschaft die Liegenschaft weiter veräussert, wird die Handänderungssteuer nacherhoben. Steuerpflichtig ist die Tochtergesellschaft. Eine Veräusserung vor Ablauf der Sperrfrist schadet dann nicht, wenn sie ihrerseits die Voraussetzungen für die Steuerneutralität erfüllt (z.B. Vermögensübertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften).

##### **4.6.2. Übertragung einzelner Liegenschaften**

Führt die Tochtergesellschaft einen Geschäftsbetrieb (ist also nicht als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren), können nur **betriebliche** Liegenschaften gewinnsteuerneutral und damit handänderungssteuerfrei auf sie übertragen werden. Sie gelten als betriebliches Anlagevermögen, wenn sie dem Betrieb der Tochter dienen. Das trifft auf Liegenschaften zu, die sie bisher gemietet hat oder die sie aufgrund neuer oder veränderter Bedürfnisse benötigt, allenfalls auch als Bauland- oder andere Platzreserven. Die Übertragung von Kapitalanlageliegenschaften unterliegt aber stets der Handänderungssteuer. Bei Verletzung der Sperrfrist (siehe oben Ziffer 2.2.2 und 4.6.1) wird die Handänderungssteuer nacherhoben.

Keine wirtschaftliche Handänderung liegt vor, wenn die übertragende Gesellschaft mehrheitlich (also nicht bloss zu 20 %) an ihrer Tochter beteiligt ist und diese eine Immobiliengesellschaft darstellt (vgl. Merkblatt M 206.1.d, Ziffer 3.2). Die Übertragung einzelner Liegenschaften auf die Tochtergesellschaft unterliegt folglich nicht der Handänderungssteuer. Ist die übertragende Gesellschaft jedoch nur mit einer Minderheit an der Tochtergesellschaft beteiligt, geht die wirtschaftliche Verfügungsgewalt auf die Tochtergesellschaft oder auf den allfälligen Mehrheitsbeteiligten über. Die Handänderungssteuer ist geschuldet.

Beträgt die Minderheitsbeteiligung an der Immobilientochter mindestens 20 %, können einzelne Liegenschaften gewinnsteuerneutral auf sie übertragen werden, wenn sie zum betrieblichen Anlagevermögen gehören. Da die Immobiliengesellschaft selbst keinen betrieblichen Zweck verfolgt, ist dies nur dann der Fall, wenn das gesamte Immobilienportefeuille der Tochtergesellschaft die Kriterien eines Betriebes erfüllt (vgl. Ziffer 2.2.1). In diesen Fällen ist die Übertragung der Liegenschaft auf die Immobilientochter ebenfalls von der Handänderungssteuer befreit, wobei die fünfjährige Sperrfrist zu beachten ist. Andernfalls wird die Steuer nacherhoben.

#### **4.6.3. Übertragung einer Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft auf eine andere Tochtergesellschaft**

Handelt es sich bei der übertragenen Beteiligung an der Immobiliengesellschaft um eine Minderheitsbeteiligung, liegt keine wirtschaftliche Handänderung im Sinn von § 206 Abs. 1 lit. d StG vor. Eine Handänderungssteuer ist nicht geschuldet, denn nur die Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung begründet die Handänderungssteuerpflicht.

Die Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft ist der Übertragung von Liegenschaften gleich zu setzen und dementsprechend auch gleich zu behandeln (siehe Ziffer 4.6.2).

#### **4.7. Vermögensübertragung unter inländischen Konzerngesellschaften**

Zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind (Konzerngesellschaften), können

- Beteiligungen von mindestens 20 %,
- Betriebe oder Teilbetriebe sowie
- Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens

gewinnsteuerneutral übertragen werden (§ 94 Abs. 3 StG). Die Steuerneutralität ist an eine fünfjährige Sperrfrist gebunden (§ 94 Abs. 4 StG).

Als inländische Konzerngesellschaften gelten Gesellschaften mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz, die direkt oder indirekt von der gleichen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Muttergesellschaft) beherrscht werden. Eine Beherrschung wird angenommen, wenn die Muttergesellschaft über 50 % oder mehr der Stimmrechte verfügt. Werden Liegenschaften zusammen mit einem Betrieb oder Teilbetrieb auf eine andere Konzerngesellschaft übertragen, entfällt die Handänderungssteuer unter den gleichen Voraussetzungen wie bei der Übertragung auf eine Tochtergesellschaft (Ziffer 4.6.1). Einzelne Liegenschaften können handänderungssteu-

erfrei auf andere inländische Konzerngesellschaften übertragen werden, wenn sie aus der Sicht der übernehmenden Gesellschaft betriebliches Anlagevermögen darstellen. Ergänzend kann auf die Ausführungen in Ziffer 4.6.2 verwiesen werden. Mehrheitsbeteiligungen an Immobiliengesellschaften, die auf eine andere inländische Konzerngesellschaft übertragen werden, sind gleich zu behandeln, wie die Übertragung einzelner Liegenschaften. Für die Handänderungssteuer ohne Bedeutung ist, wenn nur eine Minderheitsbeteiligung oder eine Beteiligung an einer Betriebsgesellschaft übertragen wird.

Die Sperrfrist ist verletzt und die Handänderungssteuer wird nacherhoben, wenn innert fünf Jahren die einheitliche Leitung, d.h. die Beherrschung durch die gleiche Muttergesellschaft wegfällt oder die übernehmende Gesellschaft die Liegenschaft weiter veräussert.

## **5. Ersatzbeschaffung**

Beim Ersatz von betriebsnotwendigen Liegenschaften des Anlagevermögens können die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt in der Schweiz übertragen werden (§§ 36 Abs. 1 und 92 Abs. 2 StG). Die Ersatzbeschaffung kann einkommens- bzw. gewinnsteuerneutral erfolgen, sofern die Anlagekosten der Ersatzliegenschaft mindestens gleich gross sind wie der Erlös für die veräusserte Liegenschaft. In gleicher Weise können juristische Personen beim Ersatz von Beteiligungen die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 20% des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war (§ 92 Abs. 2 StG).

Die Ersatzbeschaffung stellt keine Umstrukturierung im Sinne von §§ 25 und 94 StG dar. Dementsprechend gelangt § 207 Abs. 1 lit. d StG beim Erwerb einer Ersatzliegenschaft nicht zur Anwendung. Er ist von der Handänderungssteuer nicht befreit. Das Gleiche gilt beim Ersatz einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft. Dabei spielt keine Rolle, ob die Beteiligung an der Immobiliengesellschaft betriebsnotwendig ist.

## **6. Verfahren**

### **6.1. Veranlagung**

Wird im Rahmen der Veranlagung der Handänderungssteuer eine Steuerbefreiung wegen Umstrukturierung geltend gemacht, nimmt die Veranlagungsbehörde für die Nebensteuern (Abteilung Stab, Nebensteuern) mit der zuständigen Veranlagungsbehörde für die direkten Steuern Rücksprache. Bei der Umstrukturierung von Personenunternehmen inkl. deren Umwandlung in eine juristische Person klärt die Veranlagungsbehörde für natürliche Personen ab, ob die Voraussetzungen für eine einkommenssteuerneutrale Umstrukturierung erfüllt sind. Die Gewinnsteuerneutralität bei der Umstrukturierung von juristischen Personen beurteilt die Abteilung juristische Personen. Aufgrund dieser Beurteilung entscheidet die Abteilung Stab, Nebensteuern, über die Steuerbefreiung bei der Handänderungssteuer.

In den folgenden Fällen ist die Steuerneutralität bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und damit auch die Befreiung von der Handänderungssteuer an die Einhaltung einer fünfjährigen Sperrfrist gebunden (vgl. Ziffer 2.2.2):

- Übertragung eines Betriebes oder eines Teilbetriebes durch eine Personenunternehmung auf eine juristische Person, insbesondere Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person (Ziffer 3.3),
- Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine inländische Tochtergesellschaft (Ausgliederung; Ziffer 4.6.1),
- Übertragung einzelner Liegenschaften des betrieblichen Anlagevermögens oder von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften auf eine inländische Tochtergesellschaft (Ziffer 4.6.2 und 4.6.3),
- Übertragung eines Betriebes oder eines Teilbetriebes, von einzelnen Liegenschaften des betrieblichen Anlagevermögens oder von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften an eine inländische Konzerngesellschaft (Ziffer 4.7).

Die zuständige Veranlagungsbehörde bzw. die Abteilung juristische Personen überwacht die Einhaltung der Sperrfrist. Wird diese verletzt, meldet sie es der Abteilung Stab, Nebensteuern. Sie nimmt die Meldung auch vor, wenn die Verletzung der Sperrfrist zu keinen Folgen bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer führt, weil beispielsweise bei der vorzeitigen Veräusserung einer Liegenschaft kein Gewinn erzielt wird. Die Abteilung Stab, Nebensteuern, veranlagt die nachträgliche Handänderungssteuer.

## **6.2. Vorbescheide**

Werden der zuständigen Veranlagungsbehörde oder der Abteilung juristische Personen im Rahmen eines Vorbescheides betreffend Umstrukturierung auch die Folgen bei der Handänderungssteuer zur Prüfung unterbreitet, nimmt sie mit der Abteilung Stab, Nebensteuern bzw. Rechtsdienst, Rücksprache. Gestützt darauf erteilt sie die entsprechende Auskunft. Geht die Anfrage an die Abteilung Stab, Nebensteuern oder Rechtsdienst, klärt diese bei der zuständigen Veranlagungsbehörde bzw. bei der Abteilung juristische Personen ab, ob die Voraussetzungen für die Steuerneutralität bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfüllt sind.

---

## 7. Tabellarische Übersicht

Diese Tabelle verschafft einen ersten Überblick. Sie ersetzt die Beurteilung aufgrund der vorstehenden Ausführungen nicht.

Tatbestand	steuerbare wirtschaftliche Handänderung	Voraussetzungen für die Steuerbefreiung					
		Steuerpflicht in der Schweiz	Fortführung steuerlicher Buchwerte	Betrieb oder Teilbetrieb	Betriebliches Anlagevermögen	Veräusserungssperrfrist	Andere / ergänzende Hinweise
<b>Personenunternehmen</b>							
Übertragung Betrieb auf andere PU	x	x	x	x			
Übertragung Liegenschaft auf andere PU	x	x	x				Ziffer 3.2
Übertragung Betrieb auf JP	x	x	x	x		x	
<b>Fusion juristischer Personen</b>							
Zwei BetriebsG	x	x	x				
Betriebs- und ImmoG	ev.	x	x				Ziffer 4.2.2
Zwei ImmoG	ev.	x	x				Ziffer 4.2.3
<b>Quasifusion JP</b>							
Zwei BetriebsG							
BetriebsG übernimmt ImmoG	x	x	x				
ImmoG übernimmt BetriebsG	x	x	x				Ziffer 4.3.3
Zwei ImmoG	ev.	x	x				Ziffer 4.3.4
<b>Umwandlung einer juristischen Person</b>							
JP in andere JP (Rechtsformwechsel)							
JP in andere JP (Liquidation und Neugründung)	x	x	x				
JP in PU	x	x	x				
<b>Spaltung einer juristischen Person</b>							
BetriebsG in zwei BetriebsG	x	x	x	x			
BetriebsG in Betriebs- und ImmoG	x	x	x	x			Ziffer 4.5.2
ImmoG in zwei ImmoG, symmetrisch							
ImmoG in zwei ImmoG, asymmetrisch	x	x	x	x			Ziffer 4.5.3

Tatbestand	steuerbare wirtschaftliche Handänderung	Voraussetzungen für die Steuerbefreiung					
		Steuerpflicht in der Schweiz	Fortführung steuerlicher Buchwerte	Betrieb oder Teilbetrieb	Betriebliches Anlagevermögen	Veräußerungssperrfrist	Andere / ergänzende Hinweise
<b>Ausgliederung auf Tochtergesellschaft</b>							
Übertragung Betrieb	x	x	x	x		x	Ziffer 4.6.1
Übertragung Liegenschaft	ev.	x	x		x	x	Ziffer 4.6.2
Übertragung Beteiligung an ImmoG	ev.	x	x		x	x	Ziffer 4.6.3
<b>Übertragung auf Konzerngesellschaft</b>							
Übertragung Betrieb	x	x	x	x		x	Ziffer 4.7
Übertragung Liegenschaft	x	x	x		x	x	Ziffer 4.7
Übertragung Beteiligung an ImmoG	ev.	x	x		x	x	Ziffer 4.7
<b>Ersatzbeschaffung</b>							
Liegenschaft	x	keine Befreiung					
Beteiligung an ImmoG	x	keine Befreiung					

### Begriffserklärungen

Betrieb	umfasst auch den Teilbetrieb
BetriebsG	Betriebsgesellschaft
ImmoG	Immobilien-gesellschaft
JP	juristische Person
PU	Personenunternehmung