

BGE 115 IB 125 vom 16. Juni 1989

Bundesgericht (BGE), 1989-06-16, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_115 IB 125](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_115_IB_125)

FR: BGE 115 IB 125 du 16 juin 1989

IT: BGE 115 IB 125 del 16 giugno 1989

Regeste

Regeste Umwandlung und Aufspaltung im Sinne von Art. 9 Abs. 1 lit. a StG durch Gründung einer neuen Aktiengesellschaft. Art. 9 Abs. 1 lit. a StG findet nur auf Umwandlungen, Aufspaltungen usw. von bestimmten Gesellschaften, namentlich Aktiengesellschaften, Anwendung. Die Umwandlung einer Kommanditgesellschaft in eine Aktiengesellschaft fällt nicht darunter (E. 2), im konkreten Fall auch nicht die Umwandlung einer massgeblich durch eine Aktiengesellschaft (Holding) beherrschten Kommanditgesellschaft in eine gleichbeherrschte Aktiengesellschaft (E. 3).

Erwägungen

E. 1

Gegenstand der Emissionsabgabe sind nach Art. 5 Abs. 1 lit. a StG die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung oder Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten, namentlich in Form von Aktien inländischer Aktiengesellschaften. Die Abgabe beträgt (seit 1. April 1978) 3% und wird berechnet vom Betrag, welcher der Gesellschaft "als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufliesst, mindestens aber vom Nennwert" (Art. 8 Abs. 1 lit. a StG). Der Ausdruck "zufliesst" lässt erkennen, dass neben dem Nennwert der ausgegebenen Aktien auch das von der Gesellschaft bei der Ausgabe allenfalls erzielte Agio mit einzubeziehen ist (ASA 51, 496 E. 2a). Die Beschwerdeführerin schuldet daher die Emissionsabgabe nicht nur auf dem nominellen Wert der ausgegebenen Beteiligungsrechte, sondern auch auf dem - im Einvernehmen mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf Fr. ... festgesetzten - Apportmehrwert. Das ist unbestritten. Einzig streitig ist die Höhe des Abgabesatzes.

E. 2

a) Das Gesetz sieht für gewisse Tatbestände ermässigte Abgabesätze vor. Nach Art. 9 Abs. 1 lit. a StG beträgt die Abgabe auf Beteiligungsrechten, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen, Umwandlungen und Aufspaltungen von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften BGE 115 Ib 125 S. 128 mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften begründet oder erhöht werden, 1% (statt 3%). Die Herabsetzung des Abgabesatzes bei Gesellschaftsumwandlungen bildete einen wesentlichen Punkt der Revision des Stempelsteuergesetzes von 1973. Verschiedene Wirtschaftsorganisationen hatten geltend gemacht, die Erhebung der vollen Abgabe auf dem Verkehrswert der als Sacheinlage übernommenen Gesellschaft wirke fusionshemmend, vor allem wenn die eingebrachte Unternehmung über grosse Reserven verfüge, und verlangten eine steuerliche Entlastung. Nach Abwägung der volkswirtschaftlichen und staatspolitischen Vor- und Nachteile einer steuerlichen Begünstigung von Unternehmungskonzentrationen und -umwandlungen schlug der

Bundesrat schliesslich im Sinne einer "mittleren Lösung" eine Reduktion der Emissionsabgabe für Fusionen, fusionsähnliche Zusammenschlüsse usw. auf den (damals) halben Abgabesatz von 1% vor, was vom Parlament angenommen wurde. Es sollten damit Fusionen und gleichgestellte Tatbestände weder über Gebühr erleichtert noch erschwert werden (Botschaft des Bundesrates vom 25. Oktober 1972, BBl 1972 II S. 1278, 1284, 1294 ff.; dazu BGE 102 Ib 144 f. E. 3b; ASA 53, 275 E. 3a). b) Art. 9 Abs. 1 lit. a StG nennt allerdings nur Fusionen und diesen gleichkommende Umwandlungen, Aufspaltungen usw. von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften. Die Beschwerdeführerin entstand nicht durch Aufspaltung einer solchen Gesellschaft, sondern durch Umwandlung der Kommanditgesellschaft X. & Co. In Art. 9 Abs. 1 lit. a StG ist aber die Umwandlung von Kommanditgesellschaften nicht erwähnt. Der Grund dafür ist darin zu erblicken, dass Kommanditeinlagen seit dem 1. Januar 1967 - seit der Aufhebung von Art. 34 bis 40 und 48 des Bundesbeschlusses über die Durchführung der Übergangsordnung des Finanzhaushaltes vom 22. Dezember 1938 (BS 6 S. 38, 43 ff.) durch Art. 72 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 - der Stempelabgabe nicht mehr unterworfen sind. Umwandlungen von Kommanditgesellschaften fallen deshalb nicht unter Art. 9 Abs. 1 lit. a StG. Das gilt nach einem Entscheid des Bundesgerichts vom 11. April 1984 auch dann, wenn die umzuwandelnde Kommanditgesellschaft nach der bis Ende 1966 geltenden Gesetzgebung auf den Kommanditeinlagen Stempelabgaben entrichten musste (ASA 53, 157 ff.). BGE 115 Ib 125 S. 129 c) Hauptbeteiligte an der Kommanditgesellschaft war mit einem Anteil von 96,4% die Y. AG. Sie war zudem gemäss Gesellschaftsvertrag ausschliesslich an den stillen Reserven beteiligt. Es kann sich daher nur fragen, ob in der Umwandlung der Kommanditgesellschaft X. & Co. in eine Aktiengesellschaft zugleich eine nach Art. 9 Abs. 1 lit. a StG privilegierte - Aufspaltung der Y. AG erblickt werden muss, wie die Beschwerdeführerin geltend macht. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verneint diese Frage und verweist dazu auf das Urteil vom 11. April 1984 (ASA 53, 156). Allein, die Frage, ob die massgebende Beteiligung einer Aktiengesellschaft an der umgewandelten Kommanditgesellschaft privilegierend im Sinne des Gesetzes zu berücksichtigen sei, stellte sich in jenem Urteil gar nicht: An der in eine Aktiengesellschaft umgewandelten damaligen Kommanditgesellschaft war keine juristische Person als Kommanditärin beteiligt (wie sich zwar nicht aus dem Urteil selbst, aber aus den damaligen Unterlagen ergibt). Die Frage ist somit zu entscheiden.

E. 3

a) Der Begriff der Aufspaltung wird im Gesetz - im Gegensatz zu demjenigen der Fusion (Art. 749 bis 750, 770 Abs. 3 und 914 OR) - nicht näher umschrieben. Sein Inhalt ist durch Auslegung zu ermitteln. Allgemein wird darunter der Vorgang verstanden, dass aus einer bestehenden Gesellschaft Aktiven und Passiven, die zusammen eine organische Einheit (Betrieb) bilden, ausgegliedert und auf eine Tochter- oder Schwestergesellschaft übertragen werden (ASA 53, 275 E. 3b, 441 E. 3b; KÄNZIG, Steuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Unternehmungsteilung, ASA 46 S. 546 f.; CAGIANUT/HÖHN, Unternehmungssteuerrecht, § 19 N. 1 f., S. 619, und N. 29, S. 632; W.R. PFUND, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, I. Teil, Basel 1971, N. 2.4 zu Art. 5; F. IMBACH, Traitement des fusions et opérations assimilées en matière de droit de timbre fédéral d'émission, ASA 51 S. 16). Damit eine Aufspaltung vorliegt, muss eine bestehende Unternehmung in zwei oder mehrere Unternehmungen aufgeteilt werden (vgl. ausser der zitierten Literatur und Rechtsprechung auch W. JAKOB, Die steuerliche Behandlung der

Unternehmungsteilung, Diss. St. Gallen 1983, S. 7, 143 ff.). Darin kommt zum Ausdruck, dass bei Aufspaltungen nicht einzelne Aktiven veräussert, sondern in sich geschlossene selbständige Betriebsteile übertragen werden, die als solche weitergeführt werden. Von einer solchen Aufspaltung kann hier jedoch klarerweise nicht die Rede sein. BGE 115 Ib 125 S. 130 b) Zivilrechtlich vollzog sich die Gründung der Beschwerdeführerin in der Weise, dass die an der Kommanditgesellschaft X. & Co. Beteiligten - die Y. AG, A., B. und C. - als Gesamthandigentümer die Aktiven und Passiven der Kommanditgesellschaft zur Liberierung des von ihnen gezeichneten Aktienkapitals in die Beschwerdeführerin einbrachten; sie erhielten dafür einen ihrem Kapitalanteil an den Kommanditeinlagen entsprechenden Anteil der neu ausgegebenen Aktien. Deswegen wurde jedoch kein Betrieb der Y. AG abgespalten und in der Beschwerdeführerin rechtlich verselbständigt; der übertragene Bankbetrieb war ein solcher der Kommanditgesellschaft, nicht der Y. AG, mag diese auch massgeblich (als Kommanditärin) an der Kommanditgesellschaft beteiligt gewesen sein. Nichts anderes folgte aus der - von der Beschwerdeführerin angerufenen - wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Der Beschwerdeführerin ist zuzustimmen, dass der Begriff der Aufspaltung - wie derjenige des fusionsähnlichen Zusammenschlusses - keinen zivilrechtlichen, sondern einen wirtschaftlichen Sachverhalt umschreibt (vgl. dazu ASA 53, 275 E. 3b). Das hat jedoch, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin, nicht zur Folge, dass für die Abgabeberechnung der ermässigte Abgabesatz immer dann massgebend ist, wenn wirtschaftlich eine Aufspaltung von Unternehmungen (zum Begriff R. PATRY, Schweizerisches Privatrecht, Bd. VIII/1, S. 70 ff.; CAGIANUT/HÖHN, a.a.O., § 1, S. 49 ff.) vorliegt. Art. 9 Abs. 1 lit. a StG privilegiert nicht Aufspaltungen, Umwandlungen usw. schlechthin, sondern nur solche von bestimmten Gesellschaften, namentlich von Aktiengesellschaften. Hinsichtlich der Y. AG könnte nur dann von einer Aufspaltung gesprochen werden, wenn sie selber einen Bankbetrieb geführt und diesen oder Teile davon anschliessend auf eine neu errichtete Aktiengesellschaft übertragen hätte. Das ist jedoch nicht der Fall. Die Y. AG war nie eine aktive Gesellschaft, sondern eine reine Holding der Erben von X. Eine Änderung hat sich bei ihr nur insoweit ergeben, als sie nunmehr durch Aktien der Beschwerdeführerin - indirekt - am Bankbetrieb beteiligt ist, während sie es zuvor durch eine Beteiligung an der Personengesellschaft war.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.