

Holdingsgesellschaft

1. Allgemeines

Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben, gelten die Bestimmungen gemäss § 87 StG und Art. 28 StHG. Solche Gesellschaften sind von der Gewinnsteuer befreit, sofern die Beteiligungen oder die Beteiligungserträge längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen.

Liegenschaftserträge sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne von im Kanton gelegenen Grundeigentum werden dagegen ab der Steuerperiode 2007 zu einem Satz von 4 % (4.5 % im 2006) besteuert (vgl. Ziff. 7 nachfolgend). Von der Befreiung der Gewinnsteuer ebenfalls ausgeschlossen sind gemäss § 90 StG Einkünfte und Erträge, wenn dafür eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und der Staatsvertrag die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt.

2. Begriff der Holding

Das Aktienrecht kennt keine Legaldefinition der Holding. Art. 708 Abs. 1 OR hält fest, dass die Holdingsgesellschaft eine Gesellschaft ist, deren Zweck hauptsächlich in der Beteiligung an anderen Unternehmen besteht. Die aktienrechtlichen Bestimmungen beziehen sich im Wesentlichen auf die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung. Dem aktienrechtlichen Holdingbegriff liegt daher das betriebswirtschaftliche Verständnis der Holding zugrunde. Dies ergibt sich insbesondere aus Art. 663e Abs. 1 OR, wonach der Konzern die Zusammenfassung einer oder mehrerer Gesellschaften durch eine andere Gesellschaft unter einheitlicher Leitung mittels Stimmenmehrheit oder auf andere Weise darstellt.

Die betriebswirtschaftliche Funktion einer Holding besteht, dies unter dem Aspekt der Konzernbildung, in der Kontrolle und Führung von operativ tätigen Gesellschaften, mithin in der einheitlichen Leitung juristisch selbständiger Unternehmen. Die Kontrolle und Führung solcher Gesellschaften setzt gewöhnlich eine Mehrheitsbeteiligung oder, je nach Beteiligungsverhältnis, mindestens eine qualifizierte Beteiligung voraus. Unter dem Holdingdach werden daher Beteiligungen an operativ tätigen Unternehmen vereint oder aufgebaut. Die Hauptaktivität von Holdingsgesellschaften besteht damit grundsätzlich in der operationellen Führung von dezentral organisierten Unternehmen. Nicht unter den Holdingzweck fällt die Investmenttätigkeit, d.h. der Beteiligungserwerb zum Zwecke der Kapitalanlage, wie sie Investmentgesellschaften verfolgen.

Das Steuerrecht hat sich vom handelsrechtlichen sowie betriebswirtschaftlichen Holdingbegriff gelöst. Dies aufgrund einer unterschiedlichen Zwecksetzung. Das steuerrechtliche Holdingprivileg bezweckt die Vermeidung der wirtschaftlichen Drei- und Mehrfachbelastung des selben wirtschaftlichen Substrats. Die steuerrechtliche Holding ergibt sich aus den nachstehenden Ziffern 4 und 5. Damit hat der steuerrechtliche Holdingbegriff mit dem handelsrechtlichen und betriebswirtschaftlichen nichts mehr gemein.

3. Beteiligungen

Als Beteiligungen gelten:

- Aktien;
- Partizipationsscheine;
- GmbH-Stammeinlagen;
- Genossenschaftsanteile;
- langfristige Darlehen an Tochtergesellschaften, die bei der Tochtergesellschaft als verdecktes Eigenkapital qualifiziert werden.

Die Beurteilung von ausländischen Beteiligungen erfolgt in sinngemässer Anwendung von Art. 67 Abs. 4 StG, wonach juristische Personen, ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit den inländischen juristischen Personen gleichgestellt werden, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind.

Nicht als Beteiligungen gelten dagegen:

- Anteile an Personengesellschaften;
- Genussscheine;
- Obligationen;
- konzerninterne Darlehen und Vorschüsse;
- hybride Finanzierungsinstrumente (z.B. Wandel- und Optionsanleihen, nachrangige Darlehen);
- Anteile an schweizerischen und ausländischen Anlagefonds (sofern nicht körperschaftlich besteuert) und diesen gleichzustellenden Körperschaften.

4. Qualitative Voraussetzungen

Der Holdingzweck muss in den Statuten festgelegt sein und von der Gesellschaft auch tatsächlich verfolgt werden.

Mit der Besteuerung als Holdinggesellschaft soll die Drei- und Mehrfachbelastung von Gewinnen vermieden werden. Daher gelten grundsätzlich alle Aktiven als Beteiligung, deren Erträge bereits mit Gewinnsteuern belastet worden sind.

Der Wertpapierhandel, mit der Absicht Kapitalgewinne zu erzielen, stellt eine Handels- und damit eine Geschäftstätigkeit dar. Erfolgt der Wertpapierhandel in der Schweiz, ist in einem solchen Fall die Besteuerung als Holdinggesellschaft ausgeschlossen.

Für die Beurteilung ob Wertpapierhandel vorliegt, wird die Praxis des Bundesgerichts zum gewerbsmässigen Wertschriftenhandel herangezogen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Bewirtschaftung der temporär gehaltenen Liquidität gestattet ist.

5. Quantitative Voraussetzungen

Für die steuerrechtliche Anerkennung als Holdinggesellschaft müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein, wobei bezüglich des Aktiven- bzw. Ertragstests gemäss gesetzlicher Anordnung nur eine Bedingung einzuhalten ist:

- die Holdinggesellschaft muss mindestens eine qualifizierte Beteiligung von 20% oder CHF 2 Mio. Verkehrswert am Grundkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft halten;
- die Beteiligungen müssen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven betragen;
- die Erträge aus den Beteiligungen müssen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Erträge (inklusive Liegenschaftenertrag) betragen.

Für die Ermittlung des Verhältnisses der Beteiligungen zu den Gesamtktiven sind grundsätzlich die Gewinnsteuerwerte am Ende des Geschäftsjahres massgebend. Der steuerpflichtigen Gesellschaft steht der Nachweis offen, dass sie aufgrund der Verkehrswerte die Voraussetzungen erfüllt. In diesem Fall werden sämtliche Aktiven zum Verkehrswert eingesetzt.

Die Beurteilung erfolgt gestützt auf eine Bilanz, welche den handelsrechtlichen Mindestgliederungsvorschriften entspricht. Die Grundsätze der Bilanzklarheit und des Verrechnungsverbotes sind einzuhalten. Mit den Aktiven verrechnet werden können Abschreibungen auf Amortisationskonti und Wertberichtigungen, die sich auf bestimmte Aktiven beziehen. Wertberichtigungen auf Forderungen (Delkredere) können dagegen nicht verrechnet werden. Ebenfalls verrechnet werden dürfen Aktiv- und Passivdarlehen innerhalb des Konzerns. Darüber hinaus sind keine Verrechnungen zulässig.

Hinsichtlich des Ertragstests werden nicht nur die eigentlichen Beteiligungserträge (Dividenden, etc.) sondern auch Kapitalgewinne aus der Veräusserungen von Beteiligungen miteinbezogen. Nicht als Beteiligungserträge gelten Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen, welche wiedereingebrachte Abschreibungen darstellen.

Die Voraussetzungen sind längerfristig einzuhalten. Eine Unterschreitung der Limite von zwei Dritteln wird während einer angemessenen Frist von in der Regel zwei Jahren toleriert. Neu gegründeten Gesellschaften wird eine angemessene Frist zur Vorname von Investitionen in Beteiligungen gewährt. Die Veranlagungen werden während dieser Zeit offen gehalten d.h. nicht definitiv vorgenommen.

6. Verbot der Geschäftstätigkeit in der Schweiz

Eine steuerliche Anerkennung als Holdinggesellschaft ist ausgeschlossen bei Ausübung einer industriellen, gewerblichen oder kommerziellen Tätigkeit als Produzent oder Anbieter von Waren, Immaterialgütern oder Dienstleistungen, mit dem Ziel, daraus über einem passiven Vermögensertrag hinaus durch eigene Wertschöpfung einen Ertrag zu erzielen.

Im Ausland ist der Holdinggesellschaft dagegen eine Geschäftstätigkeit erlaubt. Findet die Tätigkeit ohne ausländische Betriebsstätte im Ausland statt, gilt diese aber vermutungsweise als von der Schweiz aus vorgenommen.

Im Rahmen der Beteiligungsverwaltung sind Tätigkeiten als Nebenzwecke (vgl. StP 87 Nr. 2) zulässig, wenn sie ihren Ursprung zur Hauptsache im Bestreben haben, die eigenen Beteiligungen zweckmässig und erfolgreich zu verwalten.

7. Grundeigentum

Der Besitz von schweizerischem Grundeigentum ist für Holdinggesellschaften zulässig. Erträge von im Kanton gelegenen Grundeigentum von Holdinggesellschaften werden gemäss § 87 Abs. 2 StG ab der Steuerperiode 2007 zu einem Satz von 4 % (4.5 % im 2006) besteuert. Dabei werden die einer üblichen hypothekarischen Belastung entsprechenden Abzüge gewährt.

Für selbstgenutzte Teile des Grundeigentums gilt mindestens die marktmässig übliche Miete als Liegenschaftsertrag. Vom Liegenschaftsertrag abgezogen werden können die direkt auf die Liegenschaft entfallenden Aufwendungen und ein anteilmässiger Verwaltungsaufwand. Schulden und Schuldzinsen werden quotenmässig nach Lage der Aktiven verlegt.

8. Statuswechsel

Der Übergang einer Betriebsgesellschaft zur Holdinggesellschaft ist in der Steuerpraxis unter StP 89 Nr. 1 beschrieben.

Bei Verlust des Holdingprivilegs unterliegt die Gesellschaft der ordentlichen Besteuerung. Vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung können stille Reserven in der Steuerbilanz offengelegt werden, die während der Zeit des Holdingprivilegs entstanden sind. Verluste aus Geschäftsjahren, für die das Holdingprivileg gewährt wurde, können nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung nicht verrechnet werden. Vorbehalten bleiben Verluste aus Grundeigentum.