



Übergang von einer Betriebs- zu einer Holdinggesellschaft

1. Allgemeines

Die Besteuerung der Kapitalgewinne auf Beteiligungen bleibt gemäss § 89 StG vorbehalten:

- sofern diese von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Muttergesellschaft zum Buchwert übertragen worden sind (Übertragung von Beteiligungen);
- oder die auf sie entfallenden stillen Reserven bei Anerkennung einer bestehenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Holding-, Domizil- oder Verwaltungsgesellschaft nicht besteuert worden sind (Tochterausgliederung).

Die auf die Beteiligungen entfallenden stillen Reserven sind gemäss § 89 Abs. 2 StG beim Übergang zu einer Holdinggesellschaft festzulegen. Sie werden steuerbar bei der Veräusserung der Beteiligungen innerhalb von zehn Jahren nach dem Übergang. Geschuldet ist eine Jahressteuer von 5 % der Kapitalgewinne ohne jeglichen Abzug. Gleiches gilt sinngemäss auch beim Übergang zu einer Verwaltungs- oder gemischten Gesellschaft.

2. Tochterausgliederung

Mit der Übertragung aller betrieblichen Aktivitäten auf eine neue oder bereits bestehende Tochtergesellschaft erfüllt die Muttergesellschaft in der Regel die Bedingungen für das Holdingprivileg. Dies hat mit Bezug auf die Gewinnsteuer folgende Konsequenzen:

- die stillen Reserven auf dem betrieblichen Vermögen, die im Zuge der Ausgliederung in eine oder mehrere Tochtergesellschaften eingebracht werden, bleiben dem Fiskus in der empfangenden Tochtergesellschaft erhalten. Für die Veräusserung der Beteiligungsrechte der Tochter durch die Mutter besteht in der Praxis des Kantons Thurgau, in Abweichung zum Kreisschreiben Nr. 9 /1998 der EStV, keine fünfjährige Veräusserungsfrist; vielmehr werden die eingebrachten stillen Reserven (Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Gewinnsteuerwert der übertragenen Nettoaktiven) bei einer späteren Veräusserung als wiedereingebrachte Abschreibungen besteuert. Die Besteuerung entfällt, wenn die Veräusserung der Beteiligung an der Tochter nach Ablauf von zehn Jahren seit der Umstrukturierung erfolgt;
- die stillen Reserven auf denjenigen Vermögenswerten, die in der zur Holding gewordenen Gesellschaft verbleiben, unterliegen einem steuersystematischen Realisationstatbestand. Dies gilt insbesondere auch für Aktien und andere Beteiligungsrechte, die keine Beteiligung im Sinne von § 86 Abs. 1 StG darstellen;
- die Besteuerung der stillen Reserven auf Beteiligungen wird bis zur tatsächlichen Realisation innerhalb von zehn Jahren aufgeschoben (§ 89 Abs. 2 StG). Massgebend sind die stillen Reserven im Zeitpunkt der Umstrukturierung. Eine Besteuerung unterbleibt jedoch, soweit anlässlich der Beteiligungsveräusserung ein Kapitalgewinn realisiert wird, für den unter dem Steuerregime der Stammhausstruktur der Beteiligungsabzug hätte geltend gemacht werden können.

Der Gewinnbesteuerung bei späterer Realisation stiller Reserven innerhalb der 10-Jahres-Frist unterliegen damit insbesondere:

- wiedereingebrachte Abschreibungen auf Beteiligungen, soweit solche im Zeitpunkt der Ausgliederung vorhanden waren;
- Kapitalgewinne auf Beteiligungen, bei welchen eine Quote von weniger als 20% am Grundkapital einer anderen Gesellschaft veräussert wird;
- Kapitalgewinne auf Altbeteiligungen, die gemäss § 235 Abs. 1 StG vor Ablauf der Übergangsfrist, d.h. vor dem 1.1.2009 veräussert werden.

3. Beteiligungsübertragungen

Beteiligungsübertragungen innerhalb des Konzerns oder einer Stammhausstruktur können in verschiedenen Varianten und Richtungen vorkommen. In der Praxis der Steuerverwaltung stellen neuerdings grundsätzlich sämtliche Varianten der Beteiligungsübertragungen innerhalb eines Konzerns zum Gewinnsteuerwert einen Steueraufschubtatbestand gemäss § 89 Abs. 1 Ziff. 1 StG dar und nicht nur solche, welche auf eine Holding übertragen werden. Die stillen Reserven auf den Beteiligungen werden im Zeitpunkt der Übertragung festgehalten.

Die Liberalisierung bei der Beteiligungsübertragung steht im Zusammenhang mit dem auf den 1.1.1999 eingeführten Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen qualifizierter Beteiligungen. Die im KS 9/1998 der ESTV, Ziff 2.5.3 Bst. e enthaltenen Ausführungen gelten sinngemäss auch für das kantonale Recht. Als Beteiligungen gelten nur solche von mindestens 20% am Grundkapital einer anderen Gesellschaft.

3.1. Restrukturierung 'nach oben'

Bei der Restrukturierung "nach oben" gründen sämtliche Stammhausaktionäre in einem ersten Schritt eine Holdinggesellschaft entweder durch Sacheinlage oder Sachübernahme ihrer Stammhausaktien (Transponierung). In einem zweiten Schritt überträgt das Stammhaus die Beteiligungen der Tochtergesellschaften an die Holding (Übertragung "nach oben"). Dies hat mit Bezug auf die Einkommens- und Gewinnsteuer folgende Konsequenzen:

- die Hingabe der Stammhausaktien für Holdingaktien mit gleichem Nennwert löst keine Einkommenssteuerfolgen aus. Bei Einbringung über dem Nominalwert oder Gutschrift auf das Aktionärsdarlehenskonto liegt eine Transponierung vor (vgl. StP 22 Nr. 4), möglich ist die Agiolösung;
- die Beteiligungen müssen zum Verkehrswert übertragen werden. Eine steuersystematische Realisation liegt vor, wenn dieser Wert über dem massgeblichen Gewinnsteuerwert liegt. Das Stammhaus muss diesen Kapitalgewinn voll versteuern. Es kann unter Umständen der Beteiligungsabzug beansprucht werden.

3.2. Übertragung ('zur Seite') auf eine Schwestergesellschaft

Die Beteiligungen des Stammhauses können von diesem auch zum Gewinnsteuerwert auf eine Schwestergesellschaft (Holding oder operative Gesellschaft) übertragen werden, wiederum unter Vorbehalt einer Besteuerung bei einer späteren Realisierung gemäss vorstehender Ziffer 2.

3.3. Übertragung 'nach unten'

Denkbar ist auch, dass das Stammhaus seine Beteiligungen innerhalb des Konzerns auf eine Gesellschaft (Holding oder operative Gesellschaft) tieferer Stufe überträgt. Auch diese Übertragung kann zum Gewinnsteuerwert steuerneutral erfolgen. Aber auch hier bleibt eine Besteuerung, gemäss Ziffer 2 hiervor, bei späterer Realisierung vorbehalten.

Vorbehalten bleiben Beteiligungsübertragungen, die zu einer Steuerumgehung führen.