

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 4 % 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 ist die fünfjährige Sperrfrist zu beachten. Gemäss § 79 Abs. 2 StG unterliegen die übertragenen stillen Reserven der Gewinnsteuer, soweit die übernehmende Tochtergesellschaft die übertragenen Vermögenswerte oder die übertragende Muttergesellschaft Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Tochtergesellschaft innert fünf Jahren nach der Übertragung veräussert (vgl. StP 79 Nr. 6);
- 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.

3. 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;
- gemäss § 79 Abs. 3 StG können 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, direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten übertragen werden. Die mit der Übertragung der Beteiligungen auf die Holding übertragenen stillen Reserven unterliegen nach § 79 Abs. 4 StG der Gewinnsteuer, soweit die übernehmende Holdinggesellschaft innert fünf Jahren die übertragenen Beteiligungen veräussert (vgl. StP 79 Nr. 7).

4. Übertragung („zur Seite“) auf eine Schwestergesellschaft

Die Beteiligungen einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft können von dieser auch zum Gewinnsteuerwert auf eine Schwestergesellschaft (Holding oder operative Gesellschaft) übertragen werden, sofern beide Gesellschaften nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind (vgl. StP 79 Nr. 7).

5. 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. Gemäss § 79 Abs. 1 Ziff. 3 StG führt der mit der Ausgliederung von Beteiligungen auf Tochtergesellschaften verbundene Austausch von Beteiligungsrechten grundsätzlich zu keiner steuerlichen Realisation der übertragenen stillen Reserven.

Da auf den übertragenen stillen Reserven weiterhin die gleiche latente Steuerlast besteht (Kapitalgewinn mit den gleichen Folgen in Bezug auf den Beteiligungsabzug), entfällt die Veräusserungssperrfrist bei der Übertragung einer Beteiligung auf eine Tochtergesellschaft (vgl. StP 79 Nr. 6, Ziff. 10). Zu beachten gilt es jedoch, dass vorgenommene Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen von mindestens 20% wieder dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, soweit sie nicht mehr begründet sind (§ 77 Abs. 1 Ziff. 1 StG).