
Übergang von einer Betriebs- zu einer Holdinggesellschaft

1. Allgemeines

Sofern die Voraussetzungen gemäss StP 87 Nr. 1 erfüllt sind, wurde bis und mit Steuerperiode 2014 das Holdingprivileg von Amtes wegen gewährt.

Ab der Steuerperiode 2015 besteht aufgrund der bevorstehenden Unternehmenssteuerreform III und der damit verbundenen Aufhebung des Holdingsprivilegs seitens der steuerpflichtigen Gesellschaft ein Wahlrecht - sofern die Voraussetzungen erfüllt sind - ob sie das Holdingprivileg beanspruchen möchte oder nicht. Wird auf die Beanspruchung des Holdingprivilegs verzichtet, stellt dies ein dauernder Verzicht dar. Die Gesellschaft wird somit bis zum Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform III ordentlich besteuert.

Über die in der Gesellschaft vorhandenen stillen Reserven ist beim Statuswechsel aufgrund des steuersystematischen Realisationstatbestandes abzurechnen. Davon ausgenommen sind die stillen Reserven auf denjenigen Beteiligungen, für welche der Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinne gemäss § 86 Absatz 5 StG bei einer ordentlichen Besteuerung hätte geltend gemacht werden können.

Die in § 89 StG enthaltenen Bestimmungen beziehen sich auf altrechtliche Sachverhalte und haben somit in der aktuellen Veranlagungspraxis keine Bedeutung mehr. 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, sofern die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht. 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, die in der zur Holding gewordenen Gesellschaft verbleiben (insbesondere auch allfällige Immaterialgüterrechte), unterliegen einem steuersystematischen Realisationstatbestand und somit der ordentlichen Besteuerung. Davon ausgenommen sind die stillen Reserven auf denjenigen Beteiligungen, für welche der Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinne gemäss § 86 Absatz 5 StG bei einer ordentlichen Besteuerung 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 22a Nr. 2), möglich ist die Agiolösung;
- gemäss § 79 Absatz 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 Absatz 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 Absatz 1 Ziffer 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 10% wieder dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, soweit sie nicht mehr begründet sind (§ 77 Abs. 1 Ziff. 1 StG).