

## Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften

### 1. Allgemeines

Bei der Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften überträgt eine inländische Gesellschaft Vermögenswerte auf eine andere inländische Gesellschaft, an welcher sie nicht beteiligt ist. Eine andere Gesellschaft (Muttergesellschaft) fasst jedoch die übertragende und die übernehmende Gesellschaft durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einer einheitlichen Leitung zusammen (Konzern: Art. 663 e OR).

Eine Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften liegt auch dann vor, wenn eine Gesellschaft (Tochtergesellschaft) Vermögenswerte auf eine andere Gesellschaft überträgt, welche die übertragende Gesellschaft durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise beherrscht (Muttergesellschaft oder Grossmuttergesellschaft).

Die Übertragung kann zivilrechtlich wie folgt abgewickelt werden:

- Verkauf an Schwester- oder Muttergesellschaft;
- Vermögensübertragung auf Schwester- oder Muttergesellschaft (Art. 69-77 FusG);
- Abspaltung auf Schwestergesellschaft (Art. 29 lit. b FusG);
- Naturaldividende an Muttergesellschaft;
- Naturaldividende an Muttergesellschaft und Sacheinlage in Schwestergesellschaft.

Die zivilrechtliche Abwicklung ist für die steuerliche Würdigung nicht massgebend. Entscheidend ist die Ausgangslage und das Endresultat der Transaktion.

### 2. Steuerliche Behandlung

Zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften („inländische Konzerngesellschaften“), welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft stehen, können im Sinne einer Ausnahme folgende Vermögenswerte zu den bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte steuerneutral übertragen (§ 79 Abs. 3 StG bzw. Art. 61 Abs. 3 DBG):

- direkt und indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft;
- Betriebe oder Teilbetriebe;
- Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens.

Vorbehalten bleiben die Übertragung von:

- Vermögenswerten auf eine Tochtergesellschaft (vgl. dazu StP 79 Nr. 5);
- Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Gesellschaft, die nach den §§ 87 oder 88 StG besteuert werden (§ 79 Abs. 3 Ziff. 2 StG).

### 3. Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Das allgemeine Erfordernis des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz (§ 76 Abs. 1 Ziff. 3 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG) gilt auch bei einer Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften.

Dieses Erfordernis bezieht sich auf die übernehmende und nicht auf die übertragende Konzerngesellschaft. Eine steuerneutrale Übertragung kann jedoch auch auf eine schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Konzerngesellschaft erfolgen (vgl. StP 79 Nr. 1, Ziff. 3).

Ein Wegfall der Steuerpflicht der übertragenden Konzerngesellschaft ergibt sich bei der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung ins Ausland.

Bei einem Wegfall der Steuerpflicht der übertragenden Konzerngesellschaft kann während der Veräusserungssperrfrist für die latente Gewinnsteuer eine Sicherstellung verlangt werden (§ 196 StG bzw. Art. 169 DBG).

#### **4. Inländische Konzerngesellschaften**

Als inländische Konzerngesellschaften im Sinne von § 79 Abs. 3 StG bzw. Art. 61 Abs. 3 DBG gelten Gesellschaften mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz, die direkt oder indirekt von einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft („Muttersgesellschaft“) beherrscht werden.

Eine Beherrschung wird angenommen, wenn die Muttersgesellschaft über 50% oder mehr der Stimmrechte verfügt oder die Gesellschaften auf andere Weise unter einheitlicher Leitung zusammen fasst.

#### **5. Übertragung von Beteiligungen**

##### **5.1. Direkt und indirekt gehaltene Beteiligungen**

Direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft können nach § 79 Abs. 3 StG bzw. Art. 61 Abs. 3 DBG steuerneutral auf andere inländische Konzerngesellschaften übertragen werden.

Zwischen inländischen Konzerngesellschaften können auch Beteiligungen von weniger als 20% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral übertragen werden, sofern unter der einheitlichen Leitung eine direkte oder indirekte Beteiligung von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital dieser Gesellschaft besteht.

##### **5.2. Übertragung auf eine ausländische Konzerngesellschaft**

Die Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft kann steuerneutral erfolgen, sofern die übernehmende ausländische Konzerngesellschaft ihrerseits von einer anderen inländischen Konzerngesellschaft beherrscht ist und die übertragene stille Reserve indirekt in der Schweiz erhalten bleibt.

##### **5.3. Abschreibungen und Rückstellungen**

Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf Beteiligungen von mindestens 20% werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (§ 77 Abs. 1 Ziff. 1 StG bzw. Art. 62 Abs. 4 DBG). Dies trifft zu, soweit eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist.

Bei der Veranlagung einer Gesellschaft, die eine Beteiligung zum Gewinnsteuerwert auf eine inländische Konzerngesellschaft überträgt, ist deshalb zu prüfen, inwieweit allfällige Abschreibungen oder Rückstellungen auf dieser Beteiligung noch geschäftsmässig begründet sind.

#### **5.4. Gestehungskosten**

Werden Beteiligungen steuerneutral auf eine inländische Konzerngesellschaft übertragen, bedingt dies eine Fortführung der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der übertragenen Beteiligungen bei der erwerbenden Gesellschaft.

#### **5.5. Alt-Beteiligungen**

Alt-Beteiligungen, die steuerneutral auf eine inländische Konzerngesellschaft übertragen werden, behalten ihre übergangsrechtliche Qualifikation.

#### **6. Betrieb und Teilbetrieb**

Es gelten die gleichen Abgrenzungsregeln wie für die Spaltung (vgl. StP 79 Nr. 4). Im Unterschied zur Spaltung ist es jedoch nicht erforderlich, dass nach der Übertragung bei der übertragenden inländischen Konzerngesellschaft ein Betrieb verbleibt.

#### **7. Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens**

Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens sind solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen. Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens.

Die Beurteilung der übertragenen Vermögenswerte ist aus der Sicht der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen. Es ist somit erforderlich, dass die übernehmende inländische Gesellschaft nach der Übertragung einen Betrieb weiterführt.

#### **8. Vorjahresverluste**

Bei einer Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben können die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste, die auf den übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb entfallen, auf die übernehmende Gesellschaft übertragen und nach § 82 Abs. 1 StG bzw. Art. 67 Abs. 1 DBG geltend gemacht werden.

Eine Übertragung der Vorjahresverluste ist jedoch ausgeschlossen, wenn eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche kann insbesondere dann vorliegen, wenn der übertragene Betrieb kurz nach der Übertragung eingestellt wird.

#### **9. Übertragung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft**

Bei einer Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft ist zu prüfen, ob die latente Gewinnsteuer auf den übertragenen stillen Reserven untergeht und ob eine Steuerumgehung vorliegt.

Ein solches Vorgehen führt wie eine gewöhnliche Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen zu einer Besteuerung der übertragenen, un versteuerten stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft.

Die übernehmende Gesellschaft kann eine entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen.

### **10. Übertragung auf die Muttergesellschaft**

Erfolgt eine steuerneutrale Übertragung zu Lasten der offenen Reserven einer Tochtergesellschaft, realisiert die übernehmende Muttergesellschaft den erhaltenen Aktivenüberschuss als Beteiligungsertrag.

Ergibt sich durch die Übertragung von Vermögenswerten ein Abschreibungsbedarf der Muttergesellschaft auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft, so liegt in diesem Umfang eine steuerneutrale Desinvestition vor. Die Abschreibung auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft kann deshalb nicht geltend gemacht werden. Die Gestehungskosten auf dieser Beteiligung werden aber im Umfang der Abschreibung reduziert.

### **11. Übertragung zwischen Schwestergesellschaften**

Erfolgt eine steuerneutrale Übertragung zu Lasten der offenen Reserven der übertragenden Gesellschaft, verbucht die übernehmende Schwestergesellschaft den erhaltenen Aktivenüberschuss spiegelbildlich zu Gunsten ihrer offenen Reserven.

### **12. Steuerfolgen für eine Muttergesellschaft bei Übertragung auf eine Schwestergesellschaft**

Für die Muttergesellschaft liegt bei einer Vermögensübertragung zwischen inländischen Schwestergesellschaften eine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor. Ein Austausch von Beteiligungsrechten findet nicht statt. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz kommt für die steuerliche Gewinnermittlung zwingend die modifizierte Dreieckstheorie zur Anwendung.

Die Summe der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der Beteiligungen bleibt unverändert. Allenfalls ergibt sich aufgrund der Vorteilszuwendung für die Beteiligung an der entreicherten Gesellschaft ein Abschreibungsbedarf. Ein solcher müsste durch eine Aufwertung der Beteiligung an der begünstigten Gesellschaft kompensiert werden.

### **13. Veräusserungssperrfrist**

Die übertragenen stillen Reserven unterliegen nach § 79 Abs. 4 StG bzw. Art. 61 Abs. 4 DBG der Gewinnsteuer, soweit die übernehmende inländische Konzerngesellschaft innert fünf Jahren nach der Übertragung die übertragenen Vermögenswerte veräussert oder sofern die einheitliche Leitung aufgegeben wird.

Im Falle einer Sperrfristverletzung erfolgt die Besteuerung der übertragenen unversteuerten stillen Reserven im Nachsteuerverfahren nach §§ 204 - 206 StG bzw. Art. 151 - 153 DBG. Grundlage der Besteuerung sind die übertragenen unversteuerten stillen Reserven. Bei einer Teilveräusserung der übertragenen Vermögenswerte erfolgt die Besteuerung anteilmässig. Bei der Aufgabe der einheitlichen Leitung erfolgt immer eine vollständige Besteuerung der gesamten übertragenen stillen Reserven.

Die übertragende und die übernehmende inländische Konzerngesellschaft haben während der Veräusserungssperrfrist jedes Jahr nachzuweisen, dass

- die übernehmende inländische Konzerngesellschaft die übertragenen Vermögenswerte nicht weiterveräussert hat;
- die in- oder ausländische Muttergesellschaft die einheitliche Leitung der übertragenden und der übernehmenden inländischen Konzerngesellschaft nicht aufgegeben hat.

Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung bestehenden inländischen Konzerngesellschaften haften für die Nachsteuer solidarisch nach § 79 Abs. 4 StG bzw. nach Art. 61 Abs. 4 DBG.

Die Veräusserungssperrfrist beginnt am Tag der Eigentumsübertragung. Bei einer Vermögensübertragung nach Art. 69 - 77 FusG beginnt die Veräusserungssperrfrist am Tag der Anmeldung beim Handelsregister.

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren führt zu höheren Gewinnsteuerwerten bei der übernehmenden Konzerngesellschaft nach § 79 Abs. 4 StG bzw. Art. 61 Abs. 4 DBG. Sie kann die Auflösung solcher versteuerten stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen, soweit diese geschäftsmässig begründet sind. Ist die übernehmende Konzerngesellschaft bereits rechtskräftig veranlagt, kann ihr das Revisionsverfahren gewährt werden.

Soweit die stillen Reserven nicht lokalisiert werden können, liegt Goodwill vor, der innert fünf Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden kann.

#### **14. Handänderungssteuer**

Sofern die Bedingungen für eine steuerneutrale Übertragung von Vermögenswerten zwischen inländischen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften nach § 79 Abs. 3 StG erfüllt sind, wird die Handänderungssteuer nach § 137 StG auf allfällige Eigentumsübertragungen nicht erhoben (vgl. StP 137 Nr. 1).

Im Falle einer Sperrfristverletzung gemäss § 79 Abs. 4 StG wird die Handänderungssteuer nach § 137 StG im Nachsteuerverfahren nach §§ 204 - 206 StG entweder auf dem Verkehrswert der veräusserten Liegenschaft zum Zeitpunkt der steuerneutralen Übertragung, bzw. auf dem Verkehrswert sämtlicher übertragenen Betriebsliegenschaften bei Aufgabe der einheitlichen Leitung erhoben.