

Band / Register Bd. II Reg. 11	Ausgabedatum 1. Januar 2015
Stand 31. Dezember 2014	Gültig ab 2015

MERKBLATT

Holding- und Verwaltungsgesellschaften

Inhalt

1.	Holdinggesellschaften	3
1.1	Gesetzliche Grundlagen	3
1.2	Allgemeines.....	3
1.3	Qualitative Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft.....	3
1.4	Beteiligungen.....	4
1.5	Verbot der Geschäftstätigkeit in der Schweiz	4
1.6	Zulässige Nebenzwecke	4
1.6.1	Bewirtschaftung von Beteiligungen	4
1.6.2	Verwaltung der Holdinggesellschaft	4
1.6.3	Hilfstätigkeiten für den Konzern.....	5
1.6.4	Führung von Tochtergesellschaften	5
1.6.5	Bewirtschaftung von Immaterialgüterrechten	5
1.7	Quantitative Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft	5
1.8	Längerfristige Erfüllung der Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft	6
1.9	Statuswechsel – Beginn der privilegierten Steuerpflicht.....	6
1.10	Besteuerung des Grundeigentums.....	7
2.	Verwaltungsgesellschaften.....	7
2.1	Domizilgesellschaften.....	7
2.1.1	Gesetzliche Grundlagen	7
2.1.2	Allgemeines.....	8
2.1.3	Verwaltungstätigkeit	8
2.1.4	Verbot der Geschäftstätigkeit in der Schweiz	8
2.1.5	Erträge aus Beteiligungen	9

2.1.6	Übrige Einkünfte aus der Schweiz	9
2.1.7	Übrige Einkünfte aus dem Ausland.....	10
2.1.8	Statuswechsel – Beginn der privilegierten Steuerpflicht	10
2.2	Gemischte Gesellschaften	11
2.2.1	Gesetzliche Grundlagen.....	11
2.2.2	Allgemeines	11
2.2.3	Überwiegend auslandsbezogene Geschäftstätigkeit	11
2.2.4	Erträge aus Beteiligungen.....	12
2.2.5	Übrige Einkünfte aus der Schweiz	12
2.2.6	Übrige Einkünfte aus dem Ausland.....	12
2.2.7	Statuswechsel – Beginn der privilegierten Steuerpflicht	13
3.	Steuerfolgen bei Beendigung eines Statusprivilegs	13
4.	Inkrafttreten.....	13

1. Holdinggesellschaften

1.1 Gesetzliche Grundlagen

§ 78 Abs. 1 und 2 StG

¹ *Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, deren statutarischer Zweck und effektive Tätigkeit zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten auf dem Reingewinn keine Steuer, sofern die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen.*

² *Erträge aus aargauischem Grundeigentum solcher Gesellschaften und Genossenschaften werden zum ordentlichen Tarif (Gesamtsatz, mindestens zum Satz nach § 75 Abs. 1 lit. a) besteuert. Dabei werden die einer üblichen hypothekarischen Belastung entsprechenden Abzüge gewährt.*

1.2 Allgemeines

Holdinggesellschaften im Sinne von § 78 Abs. 1 StG sind Kapitalgesellschaften (Aktien- gesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung), Genossenschaften und Stiftungen, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben.

1.3 Qualitative Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft

Der Holdingzweck muss statutarisch gesichert sein und tatsächlich verfolgt werden. Vorausgesetzt wird das Vorliegen von mindestens einer qualifizierenden Beteiligung (Anteilsrechte von 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven oder von mindestens 1 Million Franken Verkehrswert an einer anderen Gesellschaft). Die Besteuerung als Holdinggesellschaft bezweckt, die Drei- und Mehrfachbelastung von Gewinnen zu vermeiden. Daher gelten grundsätzlich alle Aktiven als Beteiligung, deren Erträge bereits mit Gewinnsteuern belastet wurden. Dies gilt auch für Streubesitz, sofern im Ergebnis eine Holdinggesellschaft und nicht eine Vermögensverwaltungsgesellschaft vorliegt. Der Handel mit Wertpapieren in der Absicht, daraus Kapitalgewinne zu erzielen, stellt eine Handels- und demzufolge eine unzulässige Geschäftstätigkeit in der Schweiz dar, was die Besteuerung als Holdinggesellschaft ausschliesst.

1.4 Beteiligungen

Als Beteiligung gelten Aktien, Partizipationsscheine, GmbH-Stammeinlagen, Genossenschaftsanteile und langfristige Darlehen an Tochtergesellschaften, die auf Stufe Tochtergesellschaft als verdecktes Eigenkapital qualifiziert werden.

Nicht als Beteiligungen gelten dagegen Anteile an Personengesellschaften, Genussscheine, Obligationen, konzerninterne Darlehen und Vorschüsse, hybride Finanzierungsinstrumente (zum Beispiel nachrangige Darlehen) sowie Anteile an schweizerischen und ausländischen Anlagefonds und diesen gleichzustellenden Körperschaften.

1.5 Verbot der Geschäftstätigkeit in der Schweiz

Durch das Verbot der Geschäftstätigkeit in der Schweiz ist es einer Holdinggesellschaft grundsätzlich nicht gestattet, mittels einer industriellen, gewerblichen oder kommerziellen Tätigkeit als Produzent oder Anbieter von Waren, Immaterialgütern oder Dienstleistungen gegen aussen am Wirtschaftsverkehr teilzunehmen mit dem Ziel, daraus über einen passiven Vermögensertrag hinaus durch eigene Wertschöpfung einen Ertrag zu erzielen. Im Rahmen der Beteiligungsverwaltung sind indessen Tätigkeiten als Nebenzwecke zulässig, die ihren Ursprung zur Hauptsache im Bestreben haben, die eigenen Beteiligungen zweckmässig und erfolgreich zu verwalten. Im Ausland ist der Holdinggesellschaft eine untergeordnete Geschäftstätigkeit erlaubt. Eine Tätigkeit, die ohne ausländische Betriebsstätte im Ausland stattfindet, gilt vermutungsweise als von der Schweiz aus vorgenommen, da der Ursprungsort der Geschäftstätigkeit in der Schweiz liegt.

1.6 Zulässige Nebenzwecke

1.6.1 Bewirtschaftung von Beteiligungen

Die Holdinggesellschaft kann Beteiligungen veräussern und neue erwerben, wenn dadurch der Charakter als Holdinggesellschaft (to hold = halten) nicht beeinträchtigt wird. Beteiligungsfinanzierungen an neu gegründeten oder jungen Unternehmen mit Eigenkapital (sog. Private Equity Engagements) sind grundsätzlich auch für Holdinggesellschaften möglich, wenn die Geschäftsführung dieser Gesellschaften nicht durch die Holdinggesellschaft erfolgt.

1.6.2 Verwaltung der Holdinggesellschaft

Aktivitäten, die sich auf die Holdinggesellschaft selbst beziehen, sind zulässig. Darunter fallen die Geschäftsführung der Holdinggesellschaft, die Anlage des eigenen Vermögens, das eigene Rechnungswesen und Tätigkeiten, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Holdinggesellschaften ergeben, wie Ausübung von Verwaltungsratsfunktionen und Teilnahme an Generalversammlungen.

1.6.3 Hilfstätigkeiten für den Konzern

Zu den zulässigen Hilfstätigkeiten im Interesse des Gesamt-Konzerns gehört unter anderem die Bereitstellung eines zentralen Führungs- und Reportingsystems für die Konzernorganisation, Marktforschung im Interesse des Gesamtkonzerns, Rechts- und Steuerberatung auf Konzernebene, Personalberatung im Bereich der Führungskräfte, Konzernfinanzierung durch zentrale Mittelbeschaffung auf dem Kapitalmarkt und Finanzierung der Tochtergesellschaften.

Der bei der Holdinggesellschaft anfallende Aufwand für die Aktivitäten, welche im Interesse des Gesamtkonzerns ausgeübt werden, kann den Tochtergesellschaften zu marktmässigen Konditionen verrechnet werden, im Regelfall nach der cost-plus Methode mit einem Zuschlag von 5 Prozent. Die Entschädigungen der Tochtergesellschaften müssen aber im Vergleich zum erzielbaren Ergebnis aus dem beteiligungsbezogenen Bereich untergeordneten Charakter haben. Andernfalls ist von einer unzulässigen Geschäftstätigkeit auszugehen.

1.6.4 Führung von Tochtergesellschaften

Die Führung von Tochtergesellschaften ist als Nebenzweck nur dann zulässig, wenn diese Tätigkeit im Vergleich zu den beteiligungsbezogenen Aktivitäten geringfügig ist. Im Ergebnis muss eine Holdinggesellschaft mit untergeordneten Managementaufgaben und nicht eine Managementgesellschaft mit Beteiligungen vorliegen. Ferner muss vorausgesetzt werden, dass die mit der Führung von Tochtergesellschaften beauftragten Personen zivil- und sozialversicherungsrechtlich bei der Holdinggesellschaft angestellt sind oder der damit verbundene Aufwand der Holdinggesellschaft belastet wird.

1.6.5 Bewirtschaftung von Immaterialgüterrechten

Die Bewirtschaftung von Immaterialgüterrechten ist als Nebenzweck nur dann zulässig, wenn diese Tätigkeit im Vergleich zu den beteiligungsbezogenen Aktivitäten geringfügig ist. Im Allgemeinen ist aber auf eine unzulässige Geschäftstätigkeit zu schliessen, da die Entwicklung von Erfindungen aufgrund der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit und die Verwaltung der Patente entsprechende personelle Ressourcen voraussetzen. Die Bewirtschaftung von Marken verlangt einen aktiven Markenschutz, die Festlegung einer Kommunikationsstrategie, technische Assistenz und Qualitätskontrollen bei den Lizenznehmern. Auch diese Aktivitäten stellen in der Regel eine mit der Besteuerung als Holdinggesellschaft nicht zu vereinbarende Geschäftstätigkeit dar.

1.7 Quantitative Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft

Die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen müssen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge inklusive Liegenschaftenertrag ausmachen. Diese Voraussetzungen sind alternativ zu erfüllen. Für die Ermittlung des

Verhältnisses der Beteiligungen zu den Gesamtktiven sind grundsätzlich die Gewinnsteuerwerte (Buchwerte plus als Gewinn besteuerte stille Reserven) am Ende des Geschäftsjahrs massgebend. Der Nachweis der Erfüllung der Voraussetzungen aufgrund der Verkehrswerte steht der steuerpflichtigen Gesellschaft offen, wobei in diesem Fall sämtliche Aktiven zu Verkehrswerten eingesetzt werden müssen. Die Beurteilung erfolgt aufgrund einer Bilanz, welche den handelsrechtlichen Mindestgliederungsvorschriften entspricht. Dabei sind die Grundsätze der Bilanzklarheit und des Verrechnungsverbots einzuhalten (Art. 662 a Abs. 2 OR). Mit Aktiven werden Abschreibungen auf Amortisationskonti und Wertberichtigungen, die sich auf bestimmte Aktiven beziehen (zum Beispiel Delkredere), verrechnet. Aktiv- und Passivdarlehen innerhalb des Konzerns dürfen ebenfalls verrechnet werden (zum Beispiel Darlehen einer Tochtergesellschaft an die Holdinggesellschaft, die dieses als Darlehen an eine andere Tochtergesellschaft weiter verleiht). Darüber hinaus ist jedoch keine weitere Saldierung zulässig. Auf der Ertragsseite ist zu berücksichtigen, dass nicht nur eigentliche Beteiligungserträge (Dividenden, Stillhalterprämien usw.), sondern auch Kapitalgewinne auf Beteiligungen mit einzubeziehen sind.

1.8 Längerfristige Erfüllung der Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft

Die Beteiligungen oder die Erträge müssen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Damit soll vermieden werden, dass die Holdinggesellschaft zwischen spezieller und ordentlicher Besteuerung hin und her pendelt. Eine Unterschreitung der zwei Drittel-Limite kann während angemessener Frist, höchstens während zwei Jahren toleriert werden.

1.9 Statuswechsel – Beginn der privilegierten Steuerpflicht

Gemäss § 71 Abs. 5 StG ist über stille Reserven, die im Rahmen einer Umstrukturierung oder Vermögensübertragung auf eine privilegiert besteuerte Gesellschaft übertragen werden, steuerlich abzurechnen. Ebenfalls abzurechnen ist bei Übergang von einer ordentlichen Besteuerung zu einer Besteuerung nach § 78 Abs. 1 StG, das heisst bei einem Statuswechsel.

Ausgenommen von der Abrechnungspflicht sind stille Reserven auf Liegenschaften und auf Beteiligungen, für die eine Ermässigung der Gewinnsteuer nach § 77 StG möglich gewesen wäre. Daraus folgt, dass bei Beteiligungen über die Differenz zwischen Gestehungskosten und Buchwert (= wiedereingebrachte Abschreibungen) im Zeitpunkt des Statuswechsels steuerlich abgerechnet werden muss.

Allenfalls bestehende Immaterialgüterrechte sind zu den bestehenden Gewinnsteuerwerten auf die neue Tochtergesellschaft auszugliedern. Ein Verbleiben in der einen Statuswechsel vollziehenden Stammgesellschaft würde eine steuerliche Abrechnung zu Verkehrswerten zur Folge haben.

1.10 Besteuerung des Grundeigentums

Gemäss § 78 Abs. 2 StG ist der Besitz von schweizerischem Grundeigentum auch für Holdinggesellschaften möglich. Die diesbezüglichen Erträge werden aber zum ordentlichen Tarif besteuert. Als Liegenschaftsertrag für selbstgenutzte Teile des Grundeigentums gilt mindestens die marktmässig übliche Miete. Steuerbar sind die Liegenschaftserträge nach Abzug aller direkt auf die Liegenschaft entfallenden Aufwendungen.

Vom Ertrag können abgezogen werden

- der Aufwand für den Unterhalt und Abschreibungen;
- der Aufwand für die Verwaltung bis maximal 5 Prozent des Mietertrags;
- die auf die Liegenschaften entfallenden Schuldzinsen;
(Der Anteil am gesamten Finanzierungsaufwand, welcher auf die Liegenschaften entfällt, entspricht dem auf drei Dezimalen genau berechneten prozentualen Verhältnis der Gewinnsteuerwerte der Liegenschaften zum Gewinnsteuerwert der gesamten Aktiven);
- anteilige Gewinn- und Kapitalsteuern.

Gemäss § 78 Abs. 2 StG werden die Erträge aus aargauischem Grundeigentum zum Gesamtsatz, mindestens zum Satz nach § 75 Abs. 1 lit. a StG besteuert. Nettoverluste aus Liegenschaftenbesitz können im Rahmen von § 74 StG mit späteren Gewinnen aus Liegenschaftenbesitz verrechnet werden. Es erfolgt keine Verrechnung mit dem übrigen Gewinn der Holdinggesellschaft.

2. Verwaltungsgesellschaften

2.1 Domizilgesellschaften

2.1.1 Gesetzliche Grundlagen

§ 79 StG

¹ *Für die Gewinnsteuer von Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, gelten folgende Bestimmungen:*

- Erträge aus Beteiligungen sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen sind steuerfrei.*
- Die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden zum ordentlichen Tarif (Gesamtsatz, mindestens zum Satz nach § 75 Abs. 1 lit. a) besteuert.*
- Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz zum ordentlichen Tarif (Gesamtsatz, mindestens zum Satz nach § 75 Abs. 1 lit. a) besteuert.*

² *Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen vorweg abgezogen. Verluste auf Beteiligungen nach Absatz 1 lit. a können nur mit Erträgen nach Absatz 1 lit. a verrechnet werden.*

2.1.2 Allgemeines

Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben, werden als Domizilgesellschaft besteuert. Es wird nicht vorausgesetzt, dass Domizilgesellschaften ausländisch beherrscht sind. Dagegen wird am Erfordernis eines genügenden Auslandsbezugs festgehalten. Ausländische Gesellschaften mit schweizerischen Betriebsstätten können, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, für die in der Schweiz steuerbaren Faktoren ebenfalls besteuert werden. Da weder eine effektive noch eine virtuelle Doppelbesteuerung vorliegt, können ausländische Handelsgesellschaften und Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit dagegen nicht als Domizilgesellschaft besteuert werden.

2.1.3 Verwaltungstätigkeit

Die Domizilgesellschaft darf in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben. Sie darf in der Schweiz Grundeigentum besitzen. Unter Verwaltungstätigkeit ist zunächst die Verwaltung derjenigen Güter zu verstehen, welche die Gesellschaft bereits besitzt und die sie ohne aktive kommerzielle Tätigkeit dazu erwirbt. In dieser Beziehung besteht der Unterschied zur Holdinggesellschaft darin, dass letztere sich zur Hauptsache der Beteiligungsverwaltung widmen muss. Die Begriffe der dauernden Verwaltung von Beteiligungen gemäss § 79 Abs. 1 StG und der Verwaltungstätigkeit gemäss § 79 Abs. 3 StG haben somit einen unterschiedlichen Inhalt.

Im Konzernverbund wird die Verwaltung, Verwertung und Vermittlung von Immaterialgüterrechten als zulässig erachtet, so lange die Domizilgesellschaft nicht eigene Aktivitäten zur Wertschöpfung entfaltet und das Betätigungsfeld vorwiegend im Ausland liegt. Auch Hilfstätigkeiten wie Fakturierung, Inkasso, Informationsvermittlung und Finanzierung sind mit dem Domizilprivileg vereinbar, wenn sie aufgrund von ausländischen Instruktionen erfolgen und die eigentliche kommerzielle Wertschöpfung nicht in der Schweiz erzielt wird. Dies bedeutet, dass die wesentlichen unternehmerischen Entschiede im Ausland getroffen werden müssen. Ferner ergibt sich daraus, dass der Personaleinsatz wegen der Beschränkung auf Hilfsfunktionen in der Schweiz nicht besonders umfangreich sein kann.

2.1.4 Verbot der Geschäftstätigkeit in der Schweiz

Als Geschäftstätigkeit gelten grundsätzlich die Fabrikation, der Handel, das Erbringen von Dienstleistungen, die Ausübung von Treuhandfunktionen, die Akquisition, die Werbung und die Vermittlung von Geschäften. Im Ausland ist jegliche Art von Geschäfts-

tätigkeit erlaubt. Massgebend ist der Wirkungsort. Damit ist insbesondere die Durchführung von sogenannten Ausland-/Ausland-Geschäften zulässig. Für die Beurteilung, ob die Geschäftstätigkeit überwiegend im Ausland ausgeübt wird, ist grundsätzlich kumulativ sowohl auf die Beschaffungs- wie auch auf die Absatzseite abzustellen. Handelstätigkeiten müssen sich also ausschliesslich auf ausländischen Märkten abspielen, das heisst sowohl der Lieferant als auch der Käufer müssen im Ausland ansässig sein und die gehandelte Ware darf grundsätzlich nicht in die Schweiz gelangen. Zulässig ist die Zwischenlagerung in einem Zollfreilager. Für Dienstleistungen ist der Ort der Erarbeitung massgebend. Dies bedeutet unter anderem, dass das in der Schweiz arbeitende Personal nur eine Verwaltungs-, jedoch keine Geschäftstätigkeit ausüben darf. Eine Geschäftstätigkeit wäre nur dann zulässig, wenn diese durch im Ausland stationiertes Personal ausgeführt würde. So ist das Domizilprivileg beispielsweise ausgeschlossen für eine inländische Dienstleistungsgesellschaft mit ausschliesslich ausländischer Kundschaft, wenn die erbrachte Leistung (Wertschöpfung) ganz oder auch nur teilweise in der Schweiz erarbeitet wird. Werden Dienstleistungen (zum Beispiel von Marketingspezialisten) ausschliesslich innerhalb eines Konzerns erbracht, so liegt auch ohne Teilnahme am schweizerischen Wirtschaftsverkehr mit Dritten ebenfalls eine Geschäftstätigkeit vor.

2.1.5 Erträge aus Beteiligungen

Auf in- und ausländischen Erträgen aus Beteiligungen sowie auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen auf solchen Beteiligungen wird keine Gewinnsteuer erhoben. Als Beteiligungen gelten Anteilsrechte von 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven oder von mindestens 1 Million Franken Verkehrswert an einer anderen Gesellschaft (§ 76 Abs. 1 StG). Kapital- und Aufwertungsgewinne auf ausländischen Beteiligungen, welche diese Voraussetzungen nicht erfüllen, gelten ebenso wie solche aus inländischen Beteiligungen als Einkünfte aus schweizerischer Quelle.

Von den Erträgen werden der damit zusammenhängende Verwaltungs- und Finanzierungsaufwand sowie die Kapitalverluste abgezogen. Der anteilige Finanzierungsaufwand wird im Verhältnis des Buchwerts der Beteiligungen zum Buchwert der Gesamtaktiven festgelegt. Ein Gesamtverlust aus Beteiligungen kann nicht mit Gewinnen aus schweizerischer oder aus ausländischer Quelle verrechnet werden.

2.1.6 Übrige Einkünfte aus der Schweiz

Als übrige Einkünfte aus der Schweiz gelten Erträge aus schweizerischer Verwaltungstätigkeit, Kapitalerträge und Kapitalgewinne von in der Schweiz ansässigen Schuldner, soweit sie nicht auf Beteiligungen gemäss § 76 Abs. 1 StG (vgl. Ziffer 2.1.5) entfallen, sowie Erträge aus schweizerischem Grundeigentum.

Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit diesen Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen abgezogen. Der Finanzierungsaufwand kann dabei im Verhältnis der entsprechenden Aktiven zu den Gesamtktiven verteilt werden. Im Übrigen erfolgt die Ermittlung des Reinergebnisses aus der Schweiz auf Grund einer Spartenrechnung. Der Reingewinn aus der Schweiz wird zum ordentlichen Tarif besteuert (Gesamtsatz, mindestens zum Satz nach § 75 Abs. 1 lit. a StG).

2.1.7 Übrige Einkünfte aus dem Ausland

Als übrige Einkünfte aus dem Ausland gelten Erträge aus ausländischer Geschäftstätigkeit und Erträge von im Ausland ansässigen Schuldner. Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit diesen Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen Erträgen abgezogen. Der Finanzierungsaufwand kann dabei im Verhältnis der entsprechenden Aktiven zu den Gesamtktiven verteilt werden. Im Übrigen erfolgt die Ermittlung des Reinergebnisses aus dem Ausland auf Grund einer Spartenrechnung. Der Reingewinn aus dem Ausland wird üblicherweise mit folgenden Quoten der Steuerpflicht unterstellt:

- | | |
|------------------|---|
| Unter 10 % | Gesellschaften ohne Infrastruktur und Personal in der Schweiz. |
| Mindestens 10 %: | Gesellschaften mit Infrastruktur und Personal in der Schweiz, nach Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz. Diese bemisst sich nach der Personalintensität im Vergleich zu dem durch dieses Personal erwirtschafteten Ertrag. |

Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und für die das Doppelbesteuerungsabkommen die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt, werden zusammen mit den Einkünften aus inländischer Quelle nach dem Abzug des darauf entfallenden Aufwands zum ordentlichen Tarif besteuert.

2.1.8 Statuswechsel – Beginn der privilegierten Steuerpflicht

Wird erstmals die Besteuerung als Domizilgesellschaft geltend gemacht, so werden die allfällig vorhandenen stillen Reserven besteuert (§ 71 Abs. 5 StG). Auf die Besteuerung kann jedoch verzichtet werden, soweit diese stillen Reserven weiterhin vollumfänglich in der Schweiz steuerbar bleiben (zum Beispiel Immobilien, schweizerische Wertpapiere usw.). Die Voraussetzungen der Domizilgesellschaft müssen in jedem Geschäftsjahr erfüllt sein. Sind die Voraussetzungen in einem Geschäftsjahr nicht gegeben, entfällt für dieses Jahr eine Privilegierung, selbst wenn in einem späteren Jahr die Voraussetzungen wieder erfüllt werden (keine Toleranzfrist).

2.2 Gemischte Gesellschaften

2.2.1 Gesetzliche Grundlagen

§ 79 Abs. 3 StG

³ *Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete inlandsbezogene Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten die Gewinnsteuer nach den Absätzen 1 und 2. Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland nach Abs. 1 lit. c werden nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert.*

2.2.2 Allgemeines

Gemischte Gesellschaften üben im Gegensatz zu Domizilgesellschaften nicht ausschliesslich, sondern lediglich überwiegend auslandsbezogene Geschäftstätigkeiten aus. Weil eine untergeordnete schweizerische Geschäftstätigkeit vorliegen kann, kommt eine Besteuerung als Domizilgesellschaft nicht in Frage.

2.2.3 Überwiegend auslandsbezogene Geschäftstätigkeit

Vorerst ist der Begriff "überwiegend" auszulegen. Rein grammatikalisch könnte darunter eine Quote von 51 Prozent und mehr verstanden werden. Aus den parlamentarischen Beratungen ergibt sich aber eindeutig, dass für die Auslegung des Begriffs der überwiegend auslandsbezogenen Geschäftstätigkeit auf das Wirkungsortprinzip mit kumulativer Berücksichtigung der Beschaffungs- und Absatzseite unter Ausschluss von Transaktionen mit nahestehenden Gesellschaften in Drittkantonen abzustellen ist. Im Hinblick auf die historische Entwicklung der gemischten Gesellschaft und den Begriff "untergeordnete Geschäftstätigkeit in der Schweiz" ist unter "überwiegende Geschäftstätigkeit im Ausland" ein Anteil von mindestens 80 Prozent zu verstehen. Für die Beurteilung, ob die Geschäftstätigkeit überwiegend im Ausland ausgeübt wird, ist grundsätzlich sowohl auf die Ertrags- als auch auf die Aufwandseite der Leistungserbringung abzustellen. Ertragsseitig müssen mindestens 80 Prozent aus dem Ausland stammen. Gleichzeitig muss grundsätzlich aber auch der eigene oder der durch Dritte erbrachte Beitrag zur Leistungserstellung zu mindestens 80 Prozent im Ausland erbracht werden. Massgebend sind die Bruttobeträge. Diese quantitativen Voraussetzungen müssen somit kumulativ, sowohl aufwands- als auch ertragseitig, erfüllt werden.

Als Beitrag zur Leistungserstellung sind alle Aktivitäten zu betrachten, welche als Geschäftstätigkeit qualifizieren, nicht jedoch der Aufwand für die Verwaltungstätigkeit. Wie bei der Domizilgesellschaft ist eine Spartenrechnung gemäss Abschnitt 2.1.7 zu erstellen. Bei Drittleistungen wird auf den Sitz beziehungsweise Wohnsitz des Rechnungsstellers abgestellt, wenn nicht im Einzelfall eine im Ausland erbrachte Leistung nachgewiesen wird.

2.2.4 Erträge aus Beteiligungen

Auf in- und ausländischen Erträgen aus Beteiligungen sowie auf Kapital- und Aufwertungsgewinnen auf solchen Beteiligungen wird keine Gewinnsteuer erhoben. Als Beteiligungen gelten Anteilsrechte von 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven oder von mindestens 1 Million Franken Verkehrswert an einer anderen Gesellschaft (§ 76 Abs. 1 StG). Kapital- und Aufwertungsgewinne auf ausländischen Beteiligungen, welche diese Voraussetzungen nicht erfüllen, gelten ebenso wie solche aus inländischen Beteiligungen als Einkünfte aus schweizerischer Quelle.

Von den Erträgen werden der damit zusammenhängende Verwaltungs- und Finanzierungsaufwand sowie die Kapitalverluste abgezogen. Der anteilige Finanzierungsaufwand wird im Verhältnis des Buchwerts der Beteiligungen zum Buchwert der Gesamtaktiven festgelegt. Ein Gesamtverlust aus Beteiligungen kann nicht mit Gewinnen aus schweizerischer oder aus ausländischer Quelle verrechnet werden.

2.2.5 Übrige Einkünfte aus der Schweiz

Als übrige Einkünfte aus der Schweiz gelten Erträge aus schweizerischer Verwaltungs- oder Geschäftstätigkeit, Kapitalerträge und Kapitalgewinne von in der Schweiz ansässigen Schuldern, soweit sie nicht auf Beteiligungen gemäss § 76 Abs. 1 StG (vgl. Ziffer 2.2.4) entfallen, sowie Erträge aus schweizerischem Grundeigentum.

Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit diesen Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen abgezogen. Der Finanzierungsaufwand kann dabei im Verhältnis der entsprechenden Aktiven zu den Gesamtaktiven verteilt werden. Im Übrigen erfolgt die Ermittlung des Reinergebnisses aus der Schweiz auf Grund einer Spartenrechnung. Der Reingewinn aus der Schweiz wird zum ordentlichen Tarif besteuert (Gesamtsatz, mindestens zum Satz nach § 75 Abs. 1 lit. a StG).

2.2.6 Übrige Einkünfte aus dem Ausland

Als übrige Einkünfte aus dem Ausland gelten Erträge aus ausländischer Geschäftstätigkeit und Erträge von im Ausland ansässigen Schuldern. Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit diesen Erträgen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesem abgezogen. Der Finanzierungsaufwand kann dabei im Verhältnis der entsprechenden Aktiven zu den Gesamtaktiven verteilt werden. Im Übrigen erfolgt die Ermittlung des Reinergebnisses aus dem Ausland auf Grund einer Spartenrechnung. Der Reingewinn aus dem Ausland wird nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz mit einer Quote von in der Regel 10 bis 20 Prozent besteuert. In Spezialfällen kann die Quote bis 30 Prozent erhöht werden.

Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und für die das Doppelbesteuerungsabkommen die ordentliche Besteuerung in der

Schweiz voraussetzt, werden zusammen mit den Einkünften aus inländischer Quelle nach dem Abzug des darauf entfallenden Aufwandes zum ordentlichen Tarif besteuert.

2.2.7 Statuswechsel – Beginn der privilegierten Steuerpflicht

Wird erstmals die Besteuerung als gemischte Gesellschaft geltend gemacht, so werden die allfällig vorhandenen stillen Reserven besteuert (§ 71 Abs. 5 StG). Auf die Besteuerung kann jedoch verzichtet werden, soweit diese stillen Reserven weiterhin vollumfänglich in der Schweiz steuerbar bleiben (zum Beispiel Immobilien, schweizerische Wertpapiere usw.). Die Voraussetzungen der gemischten Gesellschaft müssen in jedem Geschäftsjahr erfüllt sein. Sind die Voraussetzungen in einem Geschäftsjahr nicht gegeben, entfällt für dieses Jahr eine Privilegierung, selbst wenn in einem späteren Jahr die Voraussetzungen wieder erfüllt werden (keine Toleranzfrist).

3. Steuerfolgen bei Beendigung eines Statusprivilegs

Beim Eintritt in eine Holding- oder Verwaltungsgesellschaft findet eine steuerliche Abrechnung über die stillen Reserven statt. Mit der Beendigung des Privilegs als Holding- oder Verwaltungsgesellschaft besteht die Möglichkeit der Aufdeckung von stillen Reserven einschliesslich des während dem Privileg selbst geschaffenen Mehrwerts. Keine Aufdeckung von stillen Reserven ist auf Grundstücken und nur eine begrenzte Aufdeckung auf Beteiligungen möglich, da diese auch nicht Gegenstand einer Abrechnung beim Eintritt sind (§ 71 Abs. 5 StG). Bei Beteiligungen ist die Offenlegung von stillen Reserven nur bis zur Höhe der Gestehungskosten zulässig. Die Regelung der Aufdeckung von stillen Reserven entspricht der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Verlustverrechnung im Zusammenhang mit dem Ende der Steuerpflicht einer privilegiert besteuerten Gesellschaft (BGE vom 12.3.2012, 2C_645/2011).

Bei Holdinggesellschaften erfolgt die Aufdeckung von stillen Reserven steuerneutral. Verwaltungsgesellschaften können nur die auf die Auslandsparte entfallenden stillen Reserven offen legen. Die Offenlegung erfolgt für Holding- und Verwaltungsgesellschaften in der Steuerbilanz der letzten Steuerperiode vor Beendigung des Privilegs.

Bei Verwaltungsgesellschaften wird die Aufwertung im Rahmen der Spartenrechnung der Auslandsparte zum Sockelsatz steuerbar.

Die in der Steuerbilanz festgehaltenen stillen Reserven werden im Rahmen der ordentlichen Besteuerung über die Restlaufzeit resp. nach Abschreibungszeitdauer gemäss Merkblatt ESTV erfolgswirksam aufgelöst. Der selbst erschaffene Mehrwert ist über 10 Jahre abzuschreiben.

4. Inkrafttreten

Dieses Merkblatt gilt ab der im Kalenderjahr 2015 endenden Steuerperiode und ersetzt das Merkblatt vom 1. Januar 2011.