



Staatssteuerkommission

Besteuerung der Beteiligungs-, Holding- und Verwaltungs- und gemischten Gesellschaften

(Weisung der Staatssteuerkommission vom 26. August 2004, gestützt auf Art. 151 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000)

I. Die Beteiligungsgesellschaft (Art. 78, 79 sowie Art. 283 StG)

1. Als Beteiligungsgesellschaften gelten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche Beteiligungen im Sinne von Art. 78 halten und die Voraussetzungen keines andern Gesellschaftstypus im Sinne von Art. 80 oder 81 StG erfüllen.
2. Die Beteiligungsgesellschaften unterliegen der ordentlichen Besteuerung. Auf Beteiligungen und Beteiligungserträgen werden die in Art. 78, 79 sowie Art. 283 aufgeführten Ermässigungen gewährt.
3. Für die Ermässigung der Steuer auf dem Reingewinn ist der Beteiligungsertrag im Sinne von Art. 78 Abs. 2 und Abs. 3 StG sowie Art. 79 StG unter Berücksichtigung der Übergangsregelung von Art. 283 StG massgebend, soweit er verbucht und dem steuerbaren Reinertrag zugerechnet worden ist.
4. Zu den Aktiven im Sinne von Art. 80 Abs. 1 StG gehören sämtliche bilanzierten Aktiven zu Buchwerten, zuzüglich die besteuerten Mehrwerte, abzüglich allfällige unter den Passiven bilanzierte Wertberichtigungen. Der Anteil der Beteiligungen an den gesamten Aktiven berechnet sich ebenfalls nach den steuerlichen Buchwerten.
5. Bei Buchgewinnen infolge Aufwertungen gemäss Art. 79 Abs. 2 StG, welche bei der Berechnung der Ermässigung berücksichtigt werden, sind die künftigen Abschreibungen in diesem Umfang steuerunwirksam.
6. Für die weitere Umsetzung der gesetzlichen Grundlagen gelten sinngemäss die Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Bern, Nr. 9 „Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften“ vom 9.7.1998 sowie Nr. 10 „Übertragung von Beteiligungen auf ausländische Konzerngesellschaften“ vom 10.7.1998.

II. Die Holdinggesellschaft (Art. 80 und 82 StG)

1. Allgemeines

Holdinggesellschaften im Sinne von Art. 80 StG sind Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und Genossenschaften,



deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben.

Stiftungen mit nicht wirtschaftlichen Zwecken und Holdingstiftungen können in der Regel als Verwaltungsgesellschaft nach Art. 81 StG besteuert werden.

2. Qualitative Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft

Der Holdingzweck muss statutarisch gesichert sein und tatsächlich verfolgt werden. Die Besteuerung als Holdinggesellschaft bezweckt, die Drei- und Mehrfachbelastung von Gewinnen aus in- und ausländischen Beteiligungen zu vermeiden. 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. Für die diesbezügliche Beurteilung kann auf die vom Bundesgericht erarbeiteten Kriterien zum gewerbmässigen Wertschriftenhandel von natürlichen Personen abgestellt werden. Davon ausgenommen ist jedoch die Bewirtschaftung der temporär gehaltenen Liquidität.

3. Beteiligungen

Als Beteiligung gelten Aktien, Partizipationsscheine, GmbH-Stammeinlagen, Genossenschaftsanteile und Darlehen an Tochtergesellschaften, die auf Stufe Tochtergesellschaft als verdecktes Eigenkapital qualifiziert werden. Die Beurteilung von ausländischen Beteiligungen erfolgt in sinngemässer Anwendung von Art. 20 Abs. 2 StHG. Anteilsrechte am Stammkapital einer US Limited Liability Company (LLC) mit je nach Bundesstaat eigener Rechtspersönlichkeit gelten ebenfalls als Beteiligung, da eine solche LLC aus schweizerischer Sicht einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung gleichzustellen ist.

Nicht als Beteiligungen gelten dagegen Anteile an Personengesellschaften, Genusscheine, Obligationen, konzerninterne Darlehen und Vorschüsse, hybride Finanzierungsinstrumente (z.B. nachrangige Darlehen) sowie Anteile an schweizerischen und ausländischen Anlagefonds und diesen gleichstellenden Körperschaften.

4. 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 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.



5. Zu den zulässigen Nebenzwecken

Die Verhältnisse in weltweit tätigen Konzernen, die über eine grosse Anzahl Tochtergesellschaften in zahlreichen Ländern verfügen (echte Holdinggesellschaften) sind zu unterscheiden von personenbezogenen Verhältnissen (personenbezogene Holdinggesellschaften). Die Frage nach den zulässigen Nebenzwecken und die folgenden Grundsätze sind auch unter dem Gesichtspunkt dieser Unterscheidung zu interpretieren.

Bei echten Holdinggesellschaften, die im Allgemeinen an der Börse kotiert sind, entspricht die Zusammenfassung der Tochtergesellschaften unter dem Dach einer Holdinggesellschaft sowie die Zentralisierung mehrerer Funktionen einer führungsmässigen und organisatorischen Notwendigkeit. Diesbezügliche Zahlungen der Tochtergesellschaften an die Holding, beispielsweise in der Form von Management Fees, erweisen sich daher im Allgemeinen geschäftsmässig als begründet und, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, mit der Besteuerung als Holdinggesellschaft vereinbar.

Personenbezogene Holdingstrukturen müssen dagegen regelmässig unter dem Aspekt der Steuerumgehung (Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung) beurteilt werden, sofern damit geschäftsmässig unbegründete Zahlungen in den gewinnsteuerfreien Bereich einer Holdinggesellschaft verbunden sind.

a. 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 Unternehmungen mit Eigenkapital (sog. Private Equity Engagements) sind grundsätzlich auch für Holdinggesellschaften möglich, wenn die Geschäftsführung dieser Gesellschaften nicht durch die Holdinggesellschaft erfolgt.

b. 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.

c. Hilfstätigkeiten für den Konzern

Zu den zulässigen Hilfstätigkeiten im Interesse des Gesamt-Konzerns gehört u.a. 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, Konzernkommunikation, Investor Relations, 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.

d. Führung von Tochtergesellschaften

Die Führung von Tochtergesellschaften ist als Neben Zweck 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.

e. Bewirtschaftung von Immaterialgüterrechten

Die Bewirtschaftung von Immaterialgüterrechten ist als Neben Zweck nur dann zulässig, wenn diese Tätigkeit und/oder Einnahmen daraus im Vergleich zu den beteiligungsbezogenen Aktivitäten und/oder Gesamteinnahmen geringfügig sind.

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 voraussetzt. 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.

6. Quantitative Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft

Die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen müssen längerfristig mindestens 65% der gesamten Aktiven oder Erträge (inklusive Liegenschaftenertrag) ausmachen. Diese Voraussetzungen sind alternativ zu erfüllen.

Für die Ermittlung des Verhältnisses der Beteiligungen zu den Gesamtaktiven sind grundsätzlich die Gewinnsteuerwerte (Buchwerte plus als Gewinn besteuerte stille Reserven) am Ende des Geschäftsjahres 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 Verrechnungsverbot es einzuhalten (Art. 662 a Abs. 2 OR). Mit Aktiven werden Abschreibungen auf Amortisationskonti und Wertberichtigungen, die sich auf bestimmte Aktiven beziehen (z.B. Delkredere), verrechnet. Aktiv- und Passivdarlehen innerhalb des Konzerns dürfen ebenfalls verrechnet werden (z.B. Darlehen einer



Tochtergesellschaft an die Holdinggesellschaft, die dieses als Darlehen an eine andere Tochtergesellschaft weiterverleiht). Darüber hinaus ist jedoch keine weitere Saldierung zulässig.

Auf der Ertragsseite ist zu berücksichtigen, dass nicht nur eigentliche Beteiligungserträge (Dividenden, Stillhalterprämien etc.), sondern auch Kapitalgewinne auf Beteiligungen mit-einzubeziehen sind (Art. 79 und Art. 283 StG).

7. Längerfristige Erfüllung der Voraussetzungen zur Besteuerung als Holdinggesellschaft

Die Beteiligungen oder die Erträge müssen längerfristig mindestens 65 % 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 65%-Limite kann höchstens während angemessener Frist, in der Regel während zwei Jahren, toleriert werden. Neugegründeten Gesellschaften ist eine angemessene Frist zur Vornahme von Investitionen in Beteiligungen zu gewähren.

8. Statuswechsel

Art. 82 StG verlangt die gesonderte Besteuerung von Kapital- und Aufwertungsgewinnen auf Beteiligungen, sofern Beteiligungen gemäss Art. 78 Abs. 1 StG, die zu Buchwerten in eine Holdinggesellschaft gelangt sind, innert 10 Jahren veräussert oder aufgewertet werden. Im Zeitpunkt der Überführung (Statuswechsel) sind deshalb die stillen Reserven festzuhalten. Eine Besteuerung erfolgt als Jahressteuer zum ordentlichen Tarif ohne Gewährung von Abzügen. Massgeblich ist der Steuertarif und der Steuerfuss im Jahr des Statuswechsels.

Die Überführung von anderen Aktiven löst keine steuersystematische Realisation im Zeitpunkt des Statuswechsels aus, das heisst, dass allfällig vorhandene stille Reserven übertragen werden können und mittels Reverslösung (Anhang 1) die nachträgliche Besteuerung bei einem allfälligen Verkauf innert eines Zeitraumes von 10 Jahren festgelegt wird. Dabei sind die stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung (Statuswechsel) festzuhalten. Eine Besteuerung erfolgt als Jahressteuer zum ordentlichen Tarif ohne Gewährung von Abzügen. Massgeblich ist der Steuertarif und der Steuerfuss im Jahr des Statuswechsels.

Bei Wegzug innerhalb eines Zeitraumes von weniger als 10 Jahren seit der Gewährung des Holdingstatus wird über diejenigen stillen Reserven abgerechnet, auf deren Besteuerung im Zeitpunkt der Überführung verzichtet wurde.

Bei Verlust des Holdingprivilegs unterliegt die Holdinggesellschaft nach dem Ablauf der Toleranzfrist wiederum der ordentlichen Besteuerung. Die während der Zeit des Holdingprivilegs entstandenen stillen Reserven können vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung in der Steuerbilanz offengelegt werden. Verluste aus Geschäftsjahren, für welche das Holdingprivileg beansprucht wurde, können nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung nicht zur Verrechnung gebracht werden.



9. Besteuerung des Grundeigentums

Der Besitz von schweizerischem Grundeigentum ist 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 und anteiligem Verwaltungsaufwand. Schulden und Schuldzinsen werden gemäss den Grundsätzen der interkantonalen Steuerauscheidung nach Lage der Aktiven quotal verlegt. Weist eine Gesellschaft keine Schuldzinsen auf, ist beim Liegenschaftsertrag auch kein Schuldzinsenabzug möglich.

III. Verwaltungsgesellschaften (Art. 81 und Art. 82 StG)

A) Domizilgesellschaft

1. Allgemeines

Art. 81 umfasst unter dem Titel Verwaltungsgesellschaften die Domizilgesellschaft in Abs. 1 und 3 StG. Der Begriff „Domizilgesellschaft“ wird im Steuergesetz sowie im StHG selbst nicht verwendet, ergibt sich jedoch aus der Botschaft zum Steuerharmonisierungsgesetz. In der Folge wird der Ausdruck Domizilgesellschaft verwendet.

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.

Ausländische Gesellschaften mit schweizerischen Betriebsstätten können, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, für die in der Schweiz steuerbaren Faktoren ebenfalls nach Art. 81 Abs. 1 StG 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. 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 dazuerwirbt. 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 Art. 80 Abs. 1 StG und der Verwaltungstätigkeit gemäss Art. 81 Abs. 1 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 beispielsweise aufgrund von ausländischen Instruktionen erfolgen und die eigentliche kommerzielle Wertschöpfung nicht in der Schweiz erzielt wird. Dies bedeutet, dass die wesentlichen unternehmerischen Entscheide im Ausland getroffen werden müssen. Ferner ergibt sich daraus, dass der Personaleinsatz wegen der Beschränkung auf Hilfsfunktionen in der Schweiz nicht besonders umfangreich werden kann.

3. Verbot der Geschäftstätigkeit in der Schweiz

Als Geschäftstätigkeit gilt 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 Geschäftstätigkeit 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, d.h. 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 u.a., 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 die Besteuerung als Domizilgesellschaft 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 (z.B. von Marketingspezialisten) ausschliesslich innerhalb eines Konzerns erbracht, so liegt auch ohne Teilnahme am schweizerischen Wirtschaftsverkehr mit Dritten ebenfalls eine Geschäftstätigkeit vor.

4. Übrige Einkünfte aus dem Ausland

Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland umfassen alle Einkünfte, die nicht unter Art. 81 Abs. 1 lit. a StG (Erträge aus Beteiligungen gemäss Art. 78 StG) oder Art. 81 Abs. 1 lit. b StG (übrige Einkünfte aus der Schweiz) fallen. Dazu gehören insbesondere die passiven Einkünfte aus ausländischen Quellen wie Zinsen, Dividenden, soweit diese nicht aus einer massgeblichen Beteiligung stammen, und Lizenzerträge sowie Entschädigungen von ausländischen Konzerngesellschaften für die Ausübung von Hilfsfunktionen.



Diese Einkünfte werden in der Schweiz nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz ordentlich besteuert. Diese äussert sich einerseits in der Intensität der tatsächlichen Präsenz der Gesellschaft in der Schweiz und andererseits im Grad der wirtschaftlichen Affinität der ausländischen Einkünfte zur Schweiz. Fehlender oder geringfügiger Personaleinsatz in der Schweiz und fehlende wirtschaftliche Affinität der Auslandeinkünfte zur Schweiz wirken sich grundsätzlich quotenmindernd aus, während die umgekehrten Verhältnisse die Quoten erhöhen. Für eine reine Domizilgesellschaft ohne Personal und ohne Büro kann die steuerbare Quote der Auslandeinkünfte auf unter 10 % absinken. Andererseits ist die Quote nach oben auf 20 % begrenzt, wenn die geschäftliche Präsenz entsprechend intensiv ist.

Die Quote für die Besteuerung der übrigen Einkünfte aus dem Ausland bewegt sich in folgendem Rahmen:

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.
20 %:	Im Maximum.

Für die Ermittlung des Personalaufwands sind nicht nur die Löhne und Sozialleistungen des eigenen Personals, sondern auch Entschädigungen an Gruppengesellschaften oder an Dritte für Personalleistungen zu berücksichtigen.

Bei drohenden Doppelbesteuerungen im Rahmen von unilateralen Aussensteuerbestimmungen oder Sitzbeanspruchungen können die Quoten auf Antrag der Gesellschaft erhöht werden.

5. **Übrige Einkünfte aus der Schweiz**

Übrige Einkünfte aus der Schweiz, die ordentlich besteuert werden, sind beispielsweise Erträge oder Kapitalgewinne aus inländischen Immobilien, Wertschriften von schweizerischen Schuldnern, Entschädigungen von inländischen Konzerngesellschaften für die Ausführung von Hilfsfunktionen und Lizenz-einnahmen aus schweizerischen Quellen. Die Erträge gemäss Art. 81 Abs. 3 StG gelten ebenfalls als Einkünfte aus der Schweiz.

Für die Zuordnung von Zinserträgen wird auf die Behandlung bei der Verrechnungssteuer abgestellt. Dies ergibt sich auch mit Blick auf die Gleichbehandlung mit den Einkünften gemäss Art. 81 Abs. 3 StG.

6. **Aufwand**

Der Aufwand ist den drei Ertragsgruppen Beteiligungserträge, Erträge aus schweizerischen Quellen und Erträge aus ausländischen Quellen in einer Spartenrechnung zuzuordnen. Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Erträgen und Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird von diesen Erträgen abgezogen.



Der auf die Bewirtschaftung der Beteiligungen entfallende Teil des Finanzierungs- und Verwaltungsaufwands ist mit den Beteiligungserträgen zu verrechnen. Verluste aus Beteiligungen können nicht auf die steuerbaren Erträge verlegt werden.

Aufwandüberschüsse aus schweizerischen Quellen werden mit dem steuerbaren Teil der Ausländerträge verrechnet.

7. Statuswechsel

Wird erstmals die Besteuerung als Domizilgesellschaft geltend gemacht, so verlangt Art. 82 StG die gesonderte Besteuerung von Kapital- und Aufwertungsreserven auf Beteiligungen, sofern Beteiligungen gemäss Art. 78 Abs. 1 StG, die zu Buchwerten in eine Domizilgesellschaft gelangt sind, innert 10 Jahren veräussert oder aufgewertet werden. Im Zeitpunkt der Überführung (Statuswechsel) sind deshalb die stillen Reserven festzuhalten. Eine Besteuerung erfolgt als Jahressteuer zum ordentlichen Tarif ohne Gewährung von Abzügen. Massgeblich ist der Steuertarif und der Steuerfuss im Jahr des Statuswechsels. Ein Wegzug innerhalb eines Zeitraumes von weniger als 10 Jahren wird der Veräusserung, beziehungsweise der Aufwertung gleichgestellt.

Allfällig vorhandene stille Reserven (insbesondere auf einem ausländischen Auslieferungslager, welches bisher keine Betriebsstätte darstellte) werden besteuert. Auf die Besteuerung wird jedoch verzichtet, soweit diese stillen Reserven weiterhin vollumfänglich in der Schweiz steuerbar bleiben (z.B. Immobilien, schweizerische Wertpapiere etc.).

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).

Die während der Zeit der Besteuerung als Domizilgesellschaft entstandenen stillen Reserven können vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung in einer Steuerbilanz offengelegt werden. Verluste aus Geschäftsjahren vor dem Statuswechsel können nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung nur im Rahmen der steuerbaren Quote zur Verrechnung gebracht werden.

B) Gemischte Gesellschaft

1. Allgemeines

Art. 81 Abs. 2 und 3 StG regelt unter dem Titel der Verwaltungsgesellschaften die gemischte Gesellschaft in Abs. 2 und 3 StG. Diese Gesellschaftsform kann sowohl inländisch als auch ausländisch beherrscht sein.

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

Art. 28 Abs. 4 StHG ist mit dem Bundesgesetz vom 10. Oktober 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, in Kraft seit 1. Januar 1998, in das StHG und somit ebenfalls in das



kantonale Steuergesetz (Art. 81 Abs. 2 StG) eingefügt worden. Dies führt dazu, dass die Begriffe Domizil- und gemischte Gesellschaft nicht genau abgegrenzt und für die Auslegung von Art. 28 Abs. 4 StHG und somit auch Art. 81 Abs. 2 StG in wesentlichen Teilen auf die Domizilgesellschaft zurückgegriffen werden muss.

Die folgenden Ausführungen beschränken sich daher auf die erkennbaren Unterschiede.

2. Überwiegend auslandsbezogene Geschäftstätigkeit

Die Geschäftstätigkeit muss überwiegend auslandsbezogen sein. Einerseits müssen die Erträge überwiegend aus ausländischer Quelle stammen, und andererseits muss sowohl der eigene als auch der von Dritten erbrachte Beitrag zur Leistungserstellung überwiegend im Ausland erbracht werden. Verkauf, Einkauf, Produktion und Konsumation von Dienstleistungen müssen überwiegend im Ausland stattfinden. Zur Beurteilung der Auslandsbezogenheit genügt das einseitige Abstellen auf die Absatzseite nicht. Für die Beurteilung, ob die Geschäftstätigkeit überwiegend im Ausland ausgeübt wird, ist sowohl auf die Ertrags- als auch auf die Aufwandseite der Leistungserbringung abzustellen. Es ist aber nicht ausgeschlossen, in begründeten Einzelfällen die Auslandsbezogenheit der Geschäftstätigkeit bzw. den Wirkungsort auch auf andere Weise zu definieren, z.B. durch fehlendes Personal und Infrastruktur mit entsprechend geringfügigem Verwaltungsaufwand in der Schweiz und wenn die wesentlichen unternehmerischen Entscheide im Ausland gefällt werden.

Ertragsseitig müssen in der Regel mindestens 80% aus dem Ausland stammen. Gleichzeitig muss grundsätzlich aber auch der eigene oder der durch Dritte erbrachte Beitrag zur Leistungserstellung in der Regel zu mindestens 80% im Ausland erbracht werden. Massgebend sind die Bruttobeträge. Diese quantitativen Voraussetzungen müssen somit kumulativ, sowohl aufwands- als auch ertragsseitig, 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 zu erstellen. Bei Drittleistungen wird auf den Sitz bzw. Wohnsitz des Rechnungsstellers abgestellt, wenn nicht im Einzelfall eine im Ausland erbrachte Leistung nachgewiesen wird.

3. Übrige Einkünfte aus dem Ausland

In Anwendung der allgemeinen Grundsätze wird zunächst der steuerbare Reingewinn der Gesellschaft ermittelt. Davon wird das Inlandergebnis ausgeschieden, welches vollständig der Besteuerung in der Schweiz unterliegt, sowie Erträge aus Beteiligungen gemäss Art. 81 Abs. lit. a) StG, welche steuerfrei sind.

Sind im steuerbaren Reingewinn Kapitalerträge aus der Schweiz (Zinsen, Lizenzen, Dividenden) oder Erträge aus Grundstücken enthalten, so sind diese vorweg als Inlandertrag auszuscheiden. Dabei ist für die Zuordnung auf den Wohnsitz bzw. Sitz des Schuldners abzustellen. Der Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand ist aufgrund der Spartenrechnung zu verteilen. Eine proportionale Aufteilung ist nur zulässig, falls er nicht spartenmässig zugewiesen werden kann. Verluste aus Beteiligungen können nicht auf die steuerbaren Erträge verlegt werden.



Wenn die Voraussetzungen für die Besteuerung als gemischte Gesellschaft sowohl aufwand- als auch ertragseitig gegeben sind, sind die Anteile aus schweizerischer und ausländischer Geschäftstätigkeit wie folgt zu ermitteln:

- Ertrag: Aufteilung des Ertrags auf inländische und ausländische Schuldner.
- Aufwand: Zuordnung des in der Schweiz anfallenden Aufwands auf die schweizerischen und ausländischen Erträge.

Inland	Ausland
Warenenertrag Inland - Warenaufwand Inland	Warenenertrag Ausland - Warenaufwand Ausland
<hr/>	<hr/>
= Bruttogewinn Inland	= Bruttogewinn Ausland
- Direkter Aufwand*	- Direkter Aufwand*
- Finanzierungsaufwand*	- Finanzierungsaufwand*
<hr/>	<hr/>
= Gewinn aus inländischer Geschäftstätigkeit	= Gewinn aus ausländischer Geschäftstätigkeit
<hr/>	<hr/>

* Grundsätzlich aufgrund einer Spartenrechnung; falls nicht möglich, gemäss Anteil am Bruttogewinn.

Der Gewinn aus ausländischer Geschäftstätigkeit wird nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert. Dieser äussert sich einerseits in der Intensität der tatsächlichen Präsenz der Gesellschaft in der Schweiz und andererseits im Grad der wirtschaftlichen Affinität der ausländischen Einkünfte zur Schweiz. Geringfügiger Personaleinsatz in der Schweiz und geringe wirtschaftliche Affinität der Auslandeinkünfte zur Schweiz wirken sich grundsätzlich quotenmindernd aus, während die umgekehrten Verhältnisse die Quoten erhöhen. Andererseits ist die Quote nach oben auf 30 % begrenzt, wenn die geschäftliche Präsenz entsprechend intensiv ist.

Angesichts der untergeordneten Geschäftstätigkeit in der Schweiz ist, im Gegensatz zur Domizilgesellschaft, ein vollständiger Besteuerungsverzicht für die ausländischen Einkünfte nicht gerechtfertigt. Die Quote für die Besteuerung der übrigen Einkünfte aus dem Ausland bewegt sich damit zwischen 10 % und 30 %, je nach Bedeutung der Geschäftstätigkeit in der Schweiz. Diese bemisst sich nach der Personalintensität im Vergleich zu dem durch dieses Personal erwirtschafteten Ertrag.

Aufwandüberschüsse aus schweizerischen Quellen werden mit dem steuerbaren Teil der Auslandserträge verrechnet und umgekehrt.

Für die Ermittlung des Personalaufwands sind nicht nur die Löhne des eigenen Personals, sondern auch Entschädigungen an Gruppengesellschaften oder an Dritte für Personalleistungen zu berücksichtigen.



Bei drohenden Doppelbesteuerungen im Rahmen von unilateralen Aussensteuerbestimmungen oder Sitzbeanspruchungen können die Quoten auf Antrag der Gesellschaft erhöht werden.

4. **Übrige Einkünfte aus der Schweiz**

Übrige Einkünfte aus der Schweiz, die ordentlich besteuert werden, sind beispielsweise Erträge oder Kapitalgewinne aus inländischen Immobilien, Wertschriften von schweizerischen Schuldnern, Entschädigungen von inländischen Konzerngesellschaften für die Ausführung von Hilfsfunktionen und Lizenzeinnahmen aus schweizerischen Quellen. Die Erträge gemäss Art. 81 Abs. 3 StG gelten ebenfalls als Einkünfte aus der Schweiz.

Für die Zuordnung von Zinserträgen wird auf die Behandlung bei der Verrechnungssteuer abgestellt. Dies ergibt sich auch mit Blick auf die Gleichbehandlung mit den Einkünften gemäss Art. 81 Abs. 3 StG.

5. **Statuswechsel**

Wird erstmals die Besteuerung als gemischte Gesellschaft geltend gemacht, so verlangt Art. 82 StG die gesonderte Besteuerung von Kapital- und Aufwertungsreserven auf Beteiligungen, sofern Beteiligungen gemäss Art. 78 Abs. 1 StG, die zu Buchwerten in eine gemischte Gesellschaft gelangt sind, innert 10 Jahren veräussert oder aufgewertet werden. Im Zeitpunkt der Überführung (Statuswechsel) sind deshalb die stillen Reserven festzuhalten. Eine Besteuerung erfolgt als Jahressteuer zum ordentlichen Tarif ohne Gewährung von Abzügen. Massgeblich ist der Steuertarif und der Steuerfuss im Jahr des Statuswechsels. Ein Wegzug innerhalb eines Zeitraumes von weniger als 10 Jahren wird der Veräusserung, beziehungsweise der Aufwertung gleichgestellt.

Allfällig vorhandene stille Reserven (insbesondere auf einem ausländischen Auslieferungslager, welches bisher keine Betriebsstätte darstellte) werden besteuert. Auf die Besteuerung wird jedoch verzichtet, soweit diese stillen Reserven weiterhin vollumfänglich in der Schweiz steuerbar bleiben (z.B. Immobilien, schweizerische Wertpapiere etc.).

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).

Die während der Zeit der Besteuerung als gemischte Gesellschaft entstandenen stillen Reserven können vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung in einer Steuerbilanz offengelegt werden. Verluste aus Geschäftsjahren vor dem Statuswechsel können nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung nur im Rahmen der steuerbaren Quote zur Verrechnung gebracht werden.

IV. **Inkrafttreten**

Diese Weisung tritt auf den 1. Januar 2004, ab Steuerjahr 2004 in Kraft. Sie ersetzt die frühere diesbezügliche Weisung der Staatssteuerkommission vom 23. Oktober 2001.



Anhang 1

Revers beim Statuswechsel

Der Statuswechsel einer ordentlich besteuerten Gesellschaft in eine Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft löst im Zeitpunkt des Statuswechsels keine steuersystematische Realisation der stillen Reserven auf den in der Schweiz liegenden Aktiven aus. Demgegenüber ist eine nachträgliche Besteuerung bei einem allfälligen Verkauf oder Aufwertung innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren vorgesehen, weshalb die stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung wie folgt festgelegt werden.

Bilanzposition (in CHF)	Buchwert (in CHF)	Verkehrswert (in CHF)	Stille Reserven
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____

Die stillen Reserven, welche realisiert werden, unterliegen einer separaten Jahressteuer zum ordentlichen Tarif, ohne Gewährung von Abzügen. Massgeblich ist der Steuertarif und der Steuerfuss im Jahr des Statuswechsels, das heisst diejenigen des Jahres 2_____.

Datum

Unterschrift
Steuerpflichtige Person

Unterschrift
Kant. Steuerverwaltung
