



53 Nr. 3 Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

1. Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Endet die Steuerpflicht, so werden die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (originärer Goodwill) besteuert (§ 53c StG). Die juristische Person deckt somit bei Beendigung der Steuerpflicht in der Schweiz stille Reserven in der Steuerbilanz durch Erhöhung der Gewinnsteuerwerte der entsprechenden Aktiven auf.

Diese Liquidationsfiktion ermöglicht die Abrechnung über die bisher nicht als Gewinn besteuerten stillen Reserven bei Beendigung der Steuerpflicht durch Wegzug oder Verlegung in das Ausland und bezweckt die Sicherstellung der Besteuerung aller stillen Reserven, die während der Steuerpflicht gebildet wurden.

Zur Sicherstellung, dass nur die während der steuerlichen Ansässigkeit in der Schweiz erzielten Gewinne besteuert werden, sind stille Reserven, welche im Ausland entstanden oder gebildet worden sind, beim Zuzug gewinnsteuerunwirksam aufzudecken (siehe Kapitel 53 Nr. 2).

Die stillen Reserven auf Liegenschaften sind erst bei der effektiven Liquidation der Gesellschaft steuerlich abzurechnen. Eine Sitzverlegung der Gesellschaft ins Ausland unter Beibehaltung der Grundstücke in der Schweiz und somit Begründung einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zur Schweiz, bedingt noch keine steuerliche Abrechnung der diesbezüglichen stillen Reserven.

2. Ende der Steuerpflicht

Als Ende der Steuerpflicht gelten:

a) die **Verlegung von**

- **Vermögenswerten:** Die Bezeichnung Vermögenswerte umfasst sowohl das Umlaufvermögen als auch das Anlagevermögen. Unter Anlagevermögen sind sowohl materielle Wirtschaftsgüter (z.B. Sachanlagen) als auch immaterielle Wirtschaftsgüter zu verstehen. Die immateriellen Wirtschaftsgüter können wiederum in derivative (Güter, für die eine Zahlung geleistet wurde, entweder als Kaufpreis oder in anderer Form [z.B. Patente, Lizenzen, Konzessionen]), und originäre Güter (Güter, die im Betrieb selbst entstanden sind, ohne dass ihnen besondere Aufwendungen zugerechnet werden können [z.B. Firmenname, Kundenkreis, Organisation] oder mit anderen Worten der Goodwill bzw. der selbstgeschaffene Mehrwert) unterteilt werden.
- **Betrieben:** Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt.
- **Teilbetrieben:** Kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens.
- **Funktionen:** Darunter ist eine bestimmte (Teil-)Aufgabe in der Wertschöpfungskette eines Konzerns zu verstehen (z.B. Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen). Die Funktion im Sinne der erwähnten Regelungen stellt eine Kombination von Aufgaben, Vermögenswerten, Geschäftschancen und -risiken im Rahmen einer Wertschöpfungskette dar. Mit den Funktionen werden je nach Umfang ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein (im-)materielles Aktivum im Sinne der oben erwähnten Ausführungen übertragen. Unter den Begriff der «Funktion» fällt deshalb nicht eine einzelne Tätigkeit, Stellung oder Arbeitsstelle. **aus der Schweiz** in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte;

b) der **Übergang zu einer Steuerbefreiung** nach § 16 StG

- c) die **Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland:** Unter dem Begriff «Sitz» wird der statutarische Sitz einer juristischen Person verstanden. Eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz ist aufgrund der persönlichen Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig. Aufgrund dieses rein formellen Kriteriums ist die Verlegung des Sitzes aus dem Handelsregister bzw. den Statuten ersichtlich. Unter dem «Ort der tatsächlichen Verwaltung» versteht der Gesetzgeber jenen Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen bzw. die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen.

3. Zeitpunkt der Besteuerung der stillen Reserven bei Beendigung der Steuerpflicht

Bei Eintritt des steuerauslösenden Tatbestands ist eine sofortige steuersystematische (Schluss-)Abrechnung über die verlegten stillen Reserven vorzunehmen. Es findet kein Steueraufschub statt.



4. Ermittlung der stillen Reserven und des selbstgeschaffenen Mehrwerts (originärer Goodwill)

Bei Beendigung der Steuerpflicht (und auch bei Beginn der Steuerpflicht, siehe 53 Nr. 2) ist der **Verkehrswert der Vermögenswerte**, der Betriebe oder Teilbetriebe im Zeitpunkt deren Beendigung der Steuerpflicht massgebend. Als Verkehrswert gilt der Preis, der für einen Vermögensgegenstand oder Vermögenskomplex unter normalen Verhältnissen erzielt werden kann. Es gilt die **Veräußerungsfiktion zu Fortführungswerten**, d.h. der Drittpreis, den ein unabhängiger Dritter für das Aktivum bzw. die Geschäftsaktiven zu zahlen bereit wäre («Asset-Deal-Ansatz»).

Dazu gehört bei einem Vermögenskomplex, welcher (Teil-)Betriebscharakter aufweist, auch der selbstgeschaffene Geschäfts- bzw. Firmenwert (**originärer Goodwill**), und zwar unabhängig davon, ob dieser handelsrechtlich aktivierungsfähig ist oder nicht. Bei der Bemessung des Mehrwerts ist vom Drittvergleich auszugehen.

Die Unternehmung ist frei in der Wahl der Bewertungsmethode. Die Bewertung hat jedoch anhand einer für diesen Geschäftsbereich/Branche anerkannten Methode zu erfolgen. Die bei Beginn der Steuerpflicht gewählte Bewertungsmethode und Bewertungsmodalitäten zur Berechnung des Mehrwerts müssen beibehalten und auch am Ende der Steuerpflicht angewendet werden, soweit beim bewerteten Unternehmen zwischen beiden Zeitpunkten keine wesentliche Änderung der Geschäftstätigkeit erfolgte. In der Veranlagungspraxis kann die vom Steuerpflichtigen erstellte Bewertung plausibilisiert werden (z.B. aufgrund SSK Kreisschreiben Nr. 28 Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer). Allfällige grössere Differenzen sind vom Steuerpflichtigen zu begründen.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

