



53 Nr. 2 Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

1. Steuerfreie Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Unternehmen verfügen regelmässig über stille Reserven. Diese entstehen entweder durch eine Unterbewertung von Vermögenswerten oder durch eine Überbewertung von Verbindlichkeiten in der Bilanz. Sie können zwangsläufig entstehen, aufgrund handelsrechtlicher Höchstbewertungsvorschriften für Vermögenswerte, oder aber willkürlich, aufgrund handelsrechtlich zulässiger übermässiger Abschreibungen oder Rückstellungen. Im Falle einer Realisation, beispielsweise durch Verkauf des betreffenden Vermögenswerts, stellen sie steuerbaren Gewinn dar.

Aus steuersystematischer Sicht ist es angemessen, nur diejenigen Erträge vollumfänglich zu besteuern, die auf den Teil des Wertzuwachses entfallen, der während der Dauer der ordentlichen Steuerpflicht in der Schweiz entstanden ist. Entsprechend sollte die Besteuerung tiefer ausfallen bzw. ganz entfallen, soweit es um einen Wertzuwachs geht, der während der Periode einer privilegierten Besteuerung oder mangels Steuerpflicht (subjektive oder objektive Steuerbefreiung nach § 16 StG bzw. Art. 56 DBG) entstanden ist.

Deckt das Unternehmen bei Beginn der Steuerpflicht stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (originärer Goodwill) auf, so unterliegen diese nicht der Gewinnsteuer (§ 53b Abs. 1 und 2 StG und Art. 61a Abs. 1 und 2 DBG). Die Aufdeckung von stillen Reserven erfolgt dabei nur in der Steuerbilanz durch Erhöhung der Gewinnsteuerwerte der entsprechenden Aktiven. Bei grenzüberschreitenden Verlegungen gelten diese Regelungen unabhängig von einer allfälligen Wegzugsbesteuerung im Ausland.

Die stillen Reserven auf qualifizierten Beteiligungen dürfen nicht aufgedeckt werden, da diese bei der späteren Realisierung im Rahmen des Beteiligungsabzugs indirekt freigestellt werden. Bei der Berechnung des Unternehmenswertes mit einer ertragswertorientierten Methode sind somit die entsprechenden Beteiligungserträge zu eliminieren.

2. Beginn der Steuerpflicht

Als Beginn 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 dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb;

b) das Ende einer Steuerbefreiung nach § 16 StG bzw. Art. 56 DBG

- c) die **Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung:** 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 Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Die freiwillige gewinnsteuerunwirksame Aufdeckung der stillen Reserven hat spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung für die erste Steuerperiode bei Beginn der Steuerpflicht zu erfolgen bzw. mit der Abgabe der Steuererklärung, in welcher die Verlegung erfolgt ist.

4. Ermittlung der stillen Reserven und des selbstgeschaffenen Mehrwerts

Bei Beginn der Steuerpflicht (und auch bei Beendigung der Steuerpflicht, vgl. 53 Nr. 3) ist der **Verkehrswert der Vermögenswerte**, der Betriebe oder Teilbetriebe im entsprechenden Zeitpunkt massgebend. Als Verkehrswert gilt der Preis, der für einen Vermögensgegenstand oder Vermögenskomplex unter normalen Verhältnissen erzielt werden kann. Es gilt grundsätzlich 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. Soweit jedoch stille Reserven auf einzelne Aktiven entfallen, sind sie auf diese zu verlegen. Bei der Bemessung des Mehrwerts ist vom Drittvergleich auszugehen.

Die Unternehmung ist frei in der Wahl der Bewertungsmethode. Die Bewertung muss aber nach einer anerkannten und objektiv nachvollziehbaren Methode erfolgen. Dabei soll berücksichtigt werden, dass die angewendete Methode das Geschäftsmodell der Gesellschaft angemessen berücksichtigt und die Annahmen realistisch sind. 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.

5. Abschreibung

Da die Aufdeckung der stillen Reserven nach § 53b Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 61a Abs. 1 und 2 DBG nur in der Steuerbilanz erfolgt, ist im handelsrechtlichen Abschluss lediglich eine Abschreibung ersichtlich, wenn das betreffende Anlagevermögen auch in der Handelsbilanz einen abzuschreibenden Wert ausweist. Die aufgedeckten und einzelnen Aktiven des Anlagevermögens zugeordneten stillen Reserven sind jährlich zum Satz abzuschreiben, der für Abschreibungen auf den betreffenden Vermögenswerten steuerlich angewendet wird.¹

6. Steuerbares Kapital

Technisch erfolgt die gewinnsteuerunwirksame Aufdeckung bei Zuzug durch Erhöhung der Gewinnsteuerwerte der jeweiligen Aktiven bzw. des nicht bilanzierten Mehrwerts. Dies hat zur Folge, dass die aufgedeckten stillen Reserven Bestandteil des steuerbaren Eigenkapitals bilden, obwohl sie nicht als Gewinn besteuert worden sind. Steuerlich geltend gemachte Auflösungen reduzieren entsprechend diese Reserven bzw. das steuerbare Kapital.

7. Entlastungsbegrenzung

Die Abschreibung von steuerfrei aufgedeckten stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht ist für die Entlastungsbegrenzung (vgl. § 54 Nr. 3) nicht zu berücksichtigen.

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



¹ Vgl. dazu Merkblatt ESTV betreffend Abschreibungen auf Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe.