

Sitten, 18. April 2024

Weisung Nr. 3.08

Dreieckstheorie – Praxisfestlegung

1. Allgemeines

Erbringt eine Gesellschaft einer vom selben Aktionariat gehaltenen (Schwester-) Gesellschaft eine Leistung, ohne dafür eine entsprechende Gegenleistung zu erhalten, liegt eine Vorteilszuwendung zu Gunsten der empfangenden Gesellschaft vor. Im Ergebnis werden offene und allenfalls stille Reserven ohne entsprechendes Entgelt auf die empfangende Gesellschaft übertragen. Unter unabhängigen Gesellschaften würde die übertragende Gesellschaft keinen solchen Gewinnverzicht vornehmen. Demzufolge liegt der Grund dieser Reservenübertragung einzig im gleichen Aktionariat oder allenfalls darin, dass sich die Aktionäre der betroffenen Gesellschaften nahestehen. Als Konsequenz muss in dieser Transaktion steuerlich eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Aktionäre und eine verdeckte Kapitaleinlage von diesen in die empfangende Gesellschaft erblickt werden (Dreieckstheorie).

2. Beteiligungen im Geschäftsvermögen

Soweit für das gemeinsame Aktionariat der betroffenen Gesellschaften das Buchwertprinzip gilt, ist ausnahmslos die modifizierte Dreieckstheorie anzuwenden. Eine Besteuerung beim Aktionär bzw. bei der Aktionärin ist aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips (Massgeblichkeit der Handelsbilanz) nicht möglich. 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. Dies gilt nicht nur im Falle von Umstrukturierungen, sondern auch bei anderen Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften.

2.1 Steuerfolgen

Bei der leistenden Gesellschaft erfolgt eine Gewinnkorrektur in der Höhe der geldwerten Leistung. Als Konsequenz wird bei der empfangenden Gesellschaft eine Kapitaleinlage in gleicher Höhe angenommen (Gewinnkorrektur oder versteuerte stille Reserven).

3. Beteiligungen im Privatvermögen

Werden die Beteiligungsrechte an den betroffenen Gesellschaften im Privatvermögen gehalten, erhält der Gesellschafter (Privatperson) bei einer Vorteilszuwendung an eine Schwestergesellschaft einen geldwerten Vorteil aus der Beteiligung an der entreicherten Gesellschaft, den er in die begünstigte Gesellschaft einlegt (Dreieckstheorie).

3.1 Steuerfolgen

Geldwerte Vorteile aus Beteiligungen im Sinne der Dreieckstheorie werden beim Aktionär bzw. bei der Aktionärin als Vermögensertrag besteuert. In solchen Fällen wird eine spätere Ausschüttung aus der empfangenden Gesellschaft eine nochmalige Besteuerung desselben Substrates beim Aktionär bewirken. Um eine Mehrfachbelastung bei ihm zu vermeiden, kann der Aktionär unter bestimmten Voraussetzungen (siehe 3.1.1) jedoch die sogenannte "modifizierte Dreieckstheorie" beantragen.

Bei der leistenden Gesellschaft erfolgt eine Gewinnkorrektur in der Höhe der geldwerten Leistung. Als Konsequenz wird bei der empfangenden Gesellschaft eine Kapitaleinlage in gleicher Höhe angenommen (Gewinnkorrektur oder versteuerte stille Reserven).

3.1.1 Modifizierte Dreieckstheorie mit Revers

Um eine doppelte Belastung zu verhindern, kann unter den folgenden Bedingungen im Rahmen der geldwerten Leistung die modifizierte Dreieckstheorie mit Revers zur Anwendung kommen:

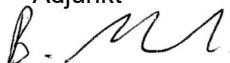
- Es muss sich um eine einmalige Transaktion handeln. Dauerleistungen wie beispielsweise zu tief verzinsliche Darlehen führen zur Besteuerung nach der reinen Dreieckstheorie;
- Zusammen mit den betroffenen Gesellschaften muss der steuerpflichtige Aktionär die geldwerte Leistung vor der Transaktion offenlegen und zugleich das Gesuch um Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie stellen.

Nur wenn diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind, kann ausnahmsweise auf die Besteuerung der geldwerten Leistung verzichtet werden. Dieser Verzicht steht allerdings unter dem Vorbehalt, dass der Aktionär die Beteiligung an der begünstigten Gesellschaft **innerhalb der nächsten fünf Jahre** nicht veräussert. In einem entsprechenden Revers ist deshalb das Einverständnis des Aktionärs aufzunehmen, dass im Falle einer Verletzung dieser Sperrfrist eine Besteuerung der geldwerten Leistung im Nachsteuerverfahren erfolgt.

Eine Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie für Beteiligungen im Privatvermögen ist ausgeschlossen, wenn Umstrukturierungen oder andere geldwerte Leistungen zwecks Sanierung erfolgen.

Bernard Morand

Adjunkt



Mischa Imboden

Dienstchef

