

# Step up: Was passiert mit den stillen Reserven nach der Auflösung des privilegierten Steuerstatus im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III?



*Von lic. iur. Cédric-Olivier Jenoure*

*Advokat und eidg. dipl. Steuerexperte, Partner ATAG Advokaten AG*

## **Problematik / Ausgangslage**

Die Schweiz steht international bezüglich den steuerlich privilegierten Holding- und Domizilgesellschaften unter Druck. Die Unternehmenssteuerreform III soll dagegen Abhilfe schaffen. Der Bundesrat hat die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform III im Sommer 2015 verabschiedet. Nach der parlamentarischen Beratung im 1. Halbjahr 2016 wurde die Vorlage anlässlich der Sommersession 2016 schliesslich am 17. Juni 2016 von den beiden Räten verabschiedet. Gewisse ursprüngliche Vorschläge des Bundesrates wurden vom Parlament verworfen, darunter auch die Abschaffung der Emissionsabgabe. Dieses Geschäft soll ausserhalb der Unternehmenssteuerreform III behandelt werden.

Ein zentraler Aspekt der Unternehmenssteuerreform III ist, dass die im Ausland verpönten und stark unter Druck stehenden Steuerprivilegien abgeschafft werden sollen. Durch die Abschaffung dieser Steuerprivilegien werden viele Gesellschaften in die ordentliche Steuerpflicht zurückkehren und wieder ordentlich besteuert werden. Das Problem dabei ist, dass diese Gesellschaften unter dem Steuerprivileg teilweise beachtliche stille Reserven angehäuft haben. Werden diese stillen Reserven nach Abschaffung der Steuerprivilegien realisiert, würden diese ordentlich besteuert werden, sofern das Gesetz keine Ausnahme statuiert.

Das «Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wett-

bewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz» vom 17. Juni 2016 (so heisst das Unternehmenssteuerreformgesetz III mit ganzem Namen) sieht nun aber gewisse Lösungen betreffend die Aufdeckung stiller Reserven vor.

## **Lösungsansatz der Unternehmenssteuerreform III**

Beim Step up geht es darum, die Steuerlast abzufedern, welche durch die Abschaffung der Steuerprivilegien bei den betroffenen juristischen Personen entstehen könnte. Der Grundsatz lautet, dass diejenigen stillen Reserven besteuert werden sollen, die während der Dauer einer Steuerpflicht in der Schweiz entstanden sind. Hingegen sollte die Besteuerung tiefer ausfallen

beziehungsweise ganz entfallen, soweit es um einen Wertzuwachs geht, der auf eine Periode privilegierter Besteuerung oder fehlender Steuerpflicht entfällt. Dabei ist zwischen dem Wegfall des kantonalen Steuerstatus und den übrigen Fällen zu unterscheiden.

Die Unternehmenssteuerreform III sieht unter anderem vor, dass die stillen Reserven, welche beim Statuswechsel bestehen, noch vor dem Statuswechsel vom Steuerprivileg zur ordentlichen Besteuerung auf Bundes- und Kantons-ebene aufgedeckt werden können, sofern diese bisher nicht steuerbar gewesen wären. Dies gilt auch für den selbst geschaffenen Mehrwert. Diese Massnahme wurde vom Parlament nie wirklich in Frage gestellt, nicht zuletzt auch deswegen, weil ein Step up bereits unter geltendem Recht möglich ist (vgl. unten).

Beim Wegfall des kantonalen Steuerstatus werden demnach die im Zeitpunkt des Wegfalls vorhandenen stillen Reserven in einer Verfügung, erlassen durch die Veranlagungsbehörde, festgehalten. Während den darauffolgenden 5 Jahren werden die Gewinne der betroffenen Gesellschaft dann bis höchstens zum Betrag der festgehaltenen stillen Reserven zu einem von den Kantonen zu bestimmenden Sondersatz besteuert.

Weiter regelt die Unternehmenssteuerreform III auch die Fälle, bei welchen ein Unternehmen oder Teile davon aus dem Ausland in die Schweiz zuziehen beziehungsweise ins Ausland wegziehen. Bereits unter dem geltenden Recht werden stille Reserven im Falle eines Wegzugs besteuert. Spiegelbildlich dazu können mit der Unternehmenssteuerreform III neu die bei Zuzug vorhandenen stillen Reserven steuerneutral aufgedeckt und innerhalb von 10 Jahren abgeschrieben werden.

### **Geltendes Recht**

Eine Gesellschaft kann bereits heute jedes Jahr von neuem entscheiden, ob sie ihr Steuerprivileg beibehalten will oder nicht. Die Steuerfolgen bei einem Statuswechsel sind von Kanton zu Kanton verschieden und können demnach stark variieren. Im Grossen und Ganzen sind jedoch zwei verschiedene Varianten auszumachen. Gewisse Kantone er-

lauben die steuerliche Aufdeckung der unter dem Steuerprivileg entstandenen stillen Reserven (sogenanntes Step up), andere Kantone halten die während dem Steuerprivileg entstandenen stillen Reserven im Zeitpunkt des Statuswechsels in einer Verfügung fest. Werden diese stille Reserven zu einem späteren Zeitpunkt realisiert, unterliegen sie der ordentlichen Besteuerung nicht oder nur teilweise, da sie unter dem Steuerprivileg erwirtschaftet worden sind (Modell «Merkposten»).

#### *Modell Step up*

Im Zeitpunkt des Statuswechsels, also bei Eintritt in die ordentliche Besteuerung, werden die stillen Reserven aufgedeckt. Mit anderen Worten werden diese steuersystematisch realisiert. Dies geschieht jedoch sozusagen im steuerfreien Bereich. Die dadurch aufgewerteten Aktiven können dann über eine gewisse Zeit abgeschrieben werden. Dieser Vorgang ist ausschliesslich steuerlicher Natur und wird nur in der Steuerbilanz abgebildet. In der Handelsbilanz bleibt alles beim Alten. In gewissen Kantonen unterliegen diese aufgedeckten stillen Reserven einer teilweisen Besteuerung, in anderen Kantonen wiederum ist eine solche Aufdeckung steuerneutral. Die aufgewerteten Aktiven können darüber hinaus in gewissen Kantonen über eine Laufzeit von 10 Jahren abgeschrieben werden, was wiederum den steuerbaren Gewinn auf der Ebene der Kantons- und Gemeindesteuern reduziert.

#### *Modell Merkposten*

Bei diesem Modell werden die unter dem Steuerprivileg entstandenen stillen Reserven im Zeitpunkt des Statuswechsels ermittelt und in einer Verfügung durch die Steuerverwaltung festgehalten. Werden diese stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt realisiert, werden sie dann nicht oder nur teilweise ordentlich besteuert, da sie unter dem Steuerprivileg erwirtschaftet worden sind.

### **Unterschiedliche kantonale Steuerpraxis**

Jeder Kanton wendet entweder das eine oder andere Modell an und legt diese teilweise sehr unterschiedlich aus. Ins-

besondere bei der Ermittlung der stillen Reserven kennen die Kantone unterschiedliche Bewertungsmethoden. Einheitlich ist aber auch die Abschreibungspraxis der Kantone oder die Handhabung von steuerlichen Verlusten.

Zwischen der geltenden Praxis der Kantone und dem Gesetzesentwurf gemäss Unternehmenssteuerreform III gibt es, wie vorgängig dargestellt, teilweise grosse Unterschiede. Es kann sich daher für die betroffenen Gesellschaften durchaus lohnen, das Szenario eines vorzeitigen, freiwilligen Statuswechsels mit dem Modell gemäss Unternehmenssteuerreform III aufgrund der konkreten Umstände zu vergleichen. Eine vorzeitige, freiwillige Aufgabe des Steuerprivilegs erscheint im Einzelfall gegenüber dem Vorschlag der Unternehmenssteuerreform III vorteilhafter, da sämtliche aufgedeckten stillen Reserven verwendet werden können und diese nicht bereits nach 5 Jahren verfallen. Zudem ist es nicht immer gegeben, dass die in einer Verfügung festgestellten stillen Reserven innerhalb der fünfjährigen Frist realisiert werden können.

### **Ausblick**

Gegen die Unternehmenssteuerreform III wurde von diversen Parteien und Verbänden aus verschiedenen Gründen das Referendum ergriffen. Die Referendumsfrist lief bis Anfang Oktober 2016. Es stand jedoch bereits vorzeitig fest, dass das Referendum zustande kommen würde. Der Souverän wird nun voraussichtlich im Februar 2017 in einer Volksabstimmung darüber befinden, ob die oben beschriebenen Gesetzesänderungen in Kraft treten werden oder nicht.

Falls die Vorlage vom Volk angenommen wird, ist davon auszugehen, dass die Unternehmenssteuerreform III per 1. Januar 2019 in Kraft treten wird. Somit sollte spätestens bei Annahme der Vorlage über den Statuswechsel privilegiert besteuert Gesellschaften nachgedacht werden. Denn Steuerplanung bleibt auch unter der Unternehmenssteuerreform III erlaubt.

*cedric.jenoure@atag-law.ch*  
*www.atag-law.ch*