

# Die stillen Reserven

Statuswechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung bei  
Statusgesellschaften

# Inhalt

1. Einführung
2. Bisherige Rechtslage & Praxis (Step-up Methode)
3. Unternehmensbewertung
4. Sondersatzlösung (STAF-Vorlage)
5. Vergleich der beiden Methoden
6. Zusammenfassung
7. Latente Steuer unter IFRS

# Einführung

- Durch Annahme des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) am 19. Mai 2019 wurde die Abschaffung des steuerlichen Sonderstatus (d.h. Holding-, Domizil- & gemischte Gesellschaften) beschlossen.
- **Fragestellung:** Was geschieht beim Übergang von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung mit den vorhandenen stillen Reserven
- Dabei sind folgende offenen Punkte zu klären:
  - Was geschieht mit den stillen Reserven inkl. Goodwill, die während des privilegierten Status entstanden sind ?
  - Müssen/können stille Reserven steuerbilanziell aufgedeckt werden ?
  - Soll der Sonderstatuswechsel vor oder nach Inkraftsetzung der SV17 vollzogen werden ?

# Bisherige Rechtslage & Praxis

- Die Steuerbehörden gewähren unter bestimmten Auflagen die Aufdeckung der stillen Reserven (Step-up) beim Statuswechsel
- Vollständige oder anteilige Aufdeckung der stillen Reserven inkl. originärem Goodwill zulässig
  - Keine echte sondern steuersystematische Realisation
  - Die Aufdeckung erfolgt steuerneutral
- Nur bestimmte Reserven können aufgedeckt werden
  - Stille Reserven auf Beteiligungen und Liegenschaften sind nicht aufdeckbar
- Nach der Aufdeckung erfolgt die Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven zulasten des ordentlichen Gewinnes in der Regel innert fünf bzw. zehn Jahren (je nach Kanton)

# Bisherige Rechtslage & Praxis

- Durch jährliche Abschreibungen vermindert sich der steuerbare Gewinn
- Der sich daraus ergebende Steuereffekt hängt vom Betrag der stillen Reserven & Gewinnentwicklung ab
- Die Step-up Methode ist bis zum Inkrafttreten der STAF-Vorlage am 1. Januar 2020 zulässig
- Praxis der jeweiligen Kantone bzgl. Step-up ist uneinheitlich
- Vorgehen mit den zuständigen Steuerbehörden absprechen

# Unternehmensbewertung

# Unternehmensbewertung

- Um zu wissen wie hoch die stillen Reserven inkl. originärer Goodwill sind, wird das Unternehmen bewertet
- Ermittlung des Unternehmenswertes nach der “Praktikermethode“ ( $2 \times \text{Ertragswert} + \text{Substanzwert} : 3$ ) evtl. sind auch weitere Methoden wie z.B. die DCF-Methode zulässig
- Der Ertragswert stellt auf die Gewinne der letzten drei Jahre des Unternehmens ab und wird mit dem Kapitalisierungssatz multipliziert
- Substanzwert entspricht dem Eigenkapital des Unternehmens im Zeitpunkt der Bewertung

$$\frac{2 \times \text{Ertragswert} + \text{Substanzwert}}{3} = \text{Unternehmenswert}$$

# Unternehmensbewertung

## Ermittlung der stillen Reserven inkl. originärem Goodwill

- Nach der Berechnung der stillen Reserven für die ganze Unternehmung ist der Wert auszuscheiden, der dem Sonderstatus zugeordnet werden kann
- Nur der Anteil der stillen Reserven, der zum Sonderstatus gehört, kann steuerwirksam abgeschrieben werden



# Unternehmensbewertung / Berechnungsbeispiel

## Ermittlung der stillen Reserven inkl. originärem Goodwill

Ertragswert	Total	Sparte Ausland	Sparte CH	Ertragswert:
Gewinn 2018	40'000'000	40'000'000	0	
Gewinn 2019	43'000'000	43'000'000	0	
Gewinn 2020	46'000'000	46'000'000	0	
Durchschnitt von 3 Jahren	43'000'000	43'000'000	0	
Besteuerungsquote Auslandsparte 25%		-10'750'000	10'750'000	
Durchschnittlicher Gewinn	43'000'000	32'250'000	10'750'000	
In Prozenten	100	75	25	
Kapitalisierungssatz 7.5%				<b>573'333'333</b>

Ertragswert	Total	Sparte Ausland	Sparte CH	Unternehmenswert
Ertragswert				573'333'333
Doppelte Gewichtung				573'333'333
Substanzwert				
Eigenkapital	100'000'000			
Stille Reserven	8'500'000			
				108'500'000
Unternehmenswert				<b>418'388'889</b>

# Unternehmensbewertung / Berechnungsbeispiel

## Ermittlung der stillen Reserven inkl. originärem Goodwill

Berechnung stille Reserven	-	Unternehmenswert
Unternehmenswert		418'388'889
Eigenkapital		100000000
Während Status angewachsene stille Reserven		318'388'889

Aufteilung stille Reserven	-	--	Total
Liegenschaften in CH		2500000	
Andere Reserven		5000000	
Beteiligungen		1000000	
Weitere Aktiven		0	
Total			8'500'000
Originärer Goodwill			309'888'889

Kantonale & Gemeindesteuern	Steuerbarer Sondersatz	Ordentlich steuerbar	Total
Stille Reserven (= durchschnitt 2018-2020) in %	75	25	
Liegenschaften in CH		2'500'000	2'500'000
Andere Reserven	3'750'000	1'250'000	5'000'000
Beteiligungen	750'000	250'000	1'000'000
Originärer Goodwill	232'416'667	77'472'222	309'888'889
Weitere Aktiven	0	0	0
Total	<b>236'916'667</b>	81'472'222	318'388'889

# Sondersatzlösung

Welche im Rahmen der STAF-Vorlage ab 1. Januar 2020 eingeführt bzw.  
Inkrafttreten wird

# Sondersatzlösung

- Statuswechsel zwingend vorgesehen mit Inkraftsetzung der STAF
- Statuswechsel betrifft nur privilegierte Gesellschaften d.h. Holding-, Domizil und Verwaltungsgesellschaften
- Zum Zeitpunkt des Statuswechsels → ***Bewertung der stillen Reserven inkl. originärem Goodwill (Slide 9 ff.)***
- Die STAF-Vorlage sieht für diese Gesellschaften eine Sondersatzlösung vor, für die in der Vergangenheit steuerfrei gebildeten stillen Reserven

# Sondersatzlösung

- Die Bewertung der stillen Reserven wird im Rahmen einer Feststellungsverfügung von der Steuerbehörde anerkannt
- Die berechneten stillen Reserven inkl. Goodwill werden während 5 Jahren im Rahmen einer Sonderrechnung zu einem Sondersatz steuerlich genutzt
- Während der Phase der Sonderrechnung wird die betroffene Gesellschaft in der Regel eine Gesamtsteuerbelastung ausweisen, welche dem vorherigen Sonderstatus entspricht
- In der Handels- wie auch Steuerbilanz erfolgt keine Aufdeckung der stillen Reserven
- Ein ungenutzter Restbetrag an stillen Reserven verfällt nach 5 Jahren und unterliegt der ordentlichen Besteuerung

# Sondersatzlösung

- Die stillen Reserven werden gemäss Slide 9 ff. in einen In- & Auslandanteil separiert
- Der Auslandanteil variiert je nach Unternehmen und Gesetz des jeweiligen Kantons
- In der fünfjährigen Sondersatz-Phase wird der Netto-Gewinn der Unternehmung ebenfalls in einen In- & Auslandanteil separiert
- Der Gewinn der Unternehmung, welcher dem Ausland zugewiesen wird, unterliegt der privilegierten Besteuerung mit der Sondersatzrechnung
- Der Gewinn, welchem dem Inland zugewiesen wird, unterliegt der ordentlichen Besteuerung
- Zusätzlich ist noch die direkte Bundessteuer zu beachten
- Diese Vorgehensweise geschieht über 5 Jahre hinweg

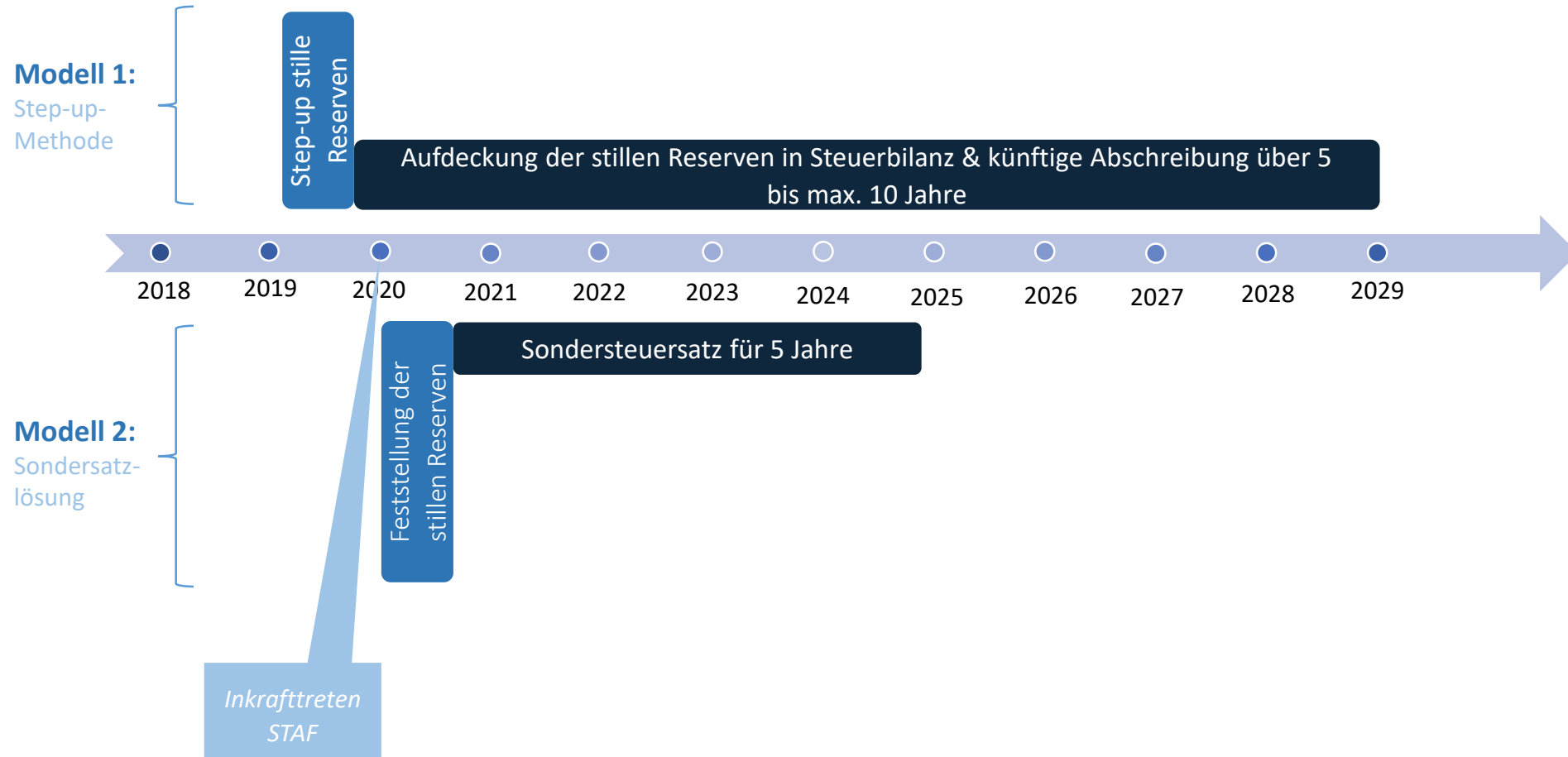
# Sondersatzlösung

- Die stillen Reserven werden steuerbilanziell nicht aufgedeckt, womit dies im Gegensatz zur Step-up Methode zu keiner erhöhten Kapitalsteuer führt
- Die Bestimmung der Höhe des Sondersatzes liegt in der Kompetenz der Kantone, wobei die bisherige Tendenz bei 0 % - 3 % liegt
- Die STAF tritt am 1. Januar 2020 in Kraft und die Kantone sind verpflichtet, ihr kantonales Gesetz auf diesen Zeitpunkt anzupassen
- Ab Inkraftsetzung der neuen Regelung wird der Step-up nicht mehr möglich sein und die Sondersatzlösung wird angewendet
- **Anmerkung:** in jedem Fall ist aber die Entlastungsbegrenzung von maximal 70 % zu berücksichtigen!

# Vergleich der beiden Lösungen



# Vergleich: bisheriges vs. künftiges Modell



# Vergleich: Step-Up vs. Sondersatzlösung

- Step-up Methode...
  - führt zur steuerneutralen Aufdeckung der stillen Reserven inkl. originärem Goodwill
  - führt zur steuerbilanziellen Aufdeckung und zur Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Zwecke der Kapitalsteuer
  - erlaubt die steuerbilanziellen stillen Reserven über 5 bzw. maximal 10 Jahre zulasten des jährlichen Gewinns abzuschreiben
- Sondersatzlösung...
  - als steuerneutrale Feststellung der stillen Reserven inkl. originärem Goodwill
  - kann auch als Schattenrechnung bezeichnet werden, weil durch die Feststellung kein neues Kapital aufgedeckt wird und somit nicht der Kapitalsteuer unterliegt
  - bedeutet eine Privilegierung der stillen Reserven über fünf Jahren

# Zusammenfassung

# Zusammenfassung

- Es gibt zwei Methoden für die Behandlung der während dem steuerlichen Sonderstatus gebildeten stillen Reserven, nämlich die Step-up Methode und die Sondersatzlösung
- Die **Step-up Methode** ist nach Inkraftsetzung der STAF nicht mehr möglich. Dabei gibt es wenig Präzedenzfälle bezüglich eines Statuswechsels mit der Step-up Methode
- Die **Sondersatzlösung** ist auf den ersten Blick lukrativer, jedoch gilt sie nur über fünf Jahre, womit im Vergleich zur Step-up-Methode (wenn 10 Jahre abgeschrieben werden können) evtl. vier weitere Jahre hinzuzurechnen sind, welche der ordentlichen Besteuerung unterliegen und ein Jahr (2019) in der sie noch den Sonderstatus beanspruchen können
- Es ist es ratsam, möglichst rasch eine exakte Prüfung unter Einbezug möglichst vieler Faktoren vorzunehmen, um die Entscheidung eines Statuswechsels vor oder nach Inkrafttreten der STAF-Vorlage fundiert zu treffen.

# Zusammenfassung

- Falls ein Statuswechsel vor Inkrafttreten der STAF am 1. Januar 2020 erfolgt, wird der Sonderstatus sofort ex nunc aufgelöst
- Es ist mit der jeweiligen kantonalen Steuerverwaltung zu klären, wie die Berechnungsmethoden, Sondersätze, Abschreibungsrate & -dauer etc. ausgestaltet werden
- Nach aktuellem Stand und unseren provisorischen Berechnungsmethoden könnte je nach Kanton ein Statuswechsel vor Inkraftsetzung der STAF lukrativer sein, unter dem Vorbehalt, dass überhaupt ein Step-up zugelassen wird und unter dem Vorbehalt der Accounting-Effekte

# Latente Steuer unter IFRS

- Anlässlich der Step-Up Methode werden stille Reserven in der Steuerbilanz, aber nicht in der nach IFRS erstellten Bilanz aufgedeckt
- Aufgrund der steuerbilanziellen Aufdeckung entsteht eine steuerlich abzugsfähige temporäre Differenz
- Die steuerbilanzielle Aufdeckung erhöht im Zeitpunkt des Statuswechsels die Steuerbasis, wobei sie jedoch nicht respektive faktisch mit dem 0%-Satz besteuert wird
- Nach Massgabe von IAS 12.24 ist im Umfang des anwendbaren Steuersatzes auf diesem Step-up Betrag in der IFRS-Bilanz ein latentes Steuerguthaben zu aktivieren
- Diese Aktivierung führt zu einem einmalig entlastenden Steuereffekt im Jahr des Statuswechsels. Dieser Einmaleffekt kann für einzelne Unternehmen gewisse Nachteile mit sich bringen