

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% | | | | 573'333'333 |

| 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 | | | | 418'388'889 |

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 | 236'916'667 | 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

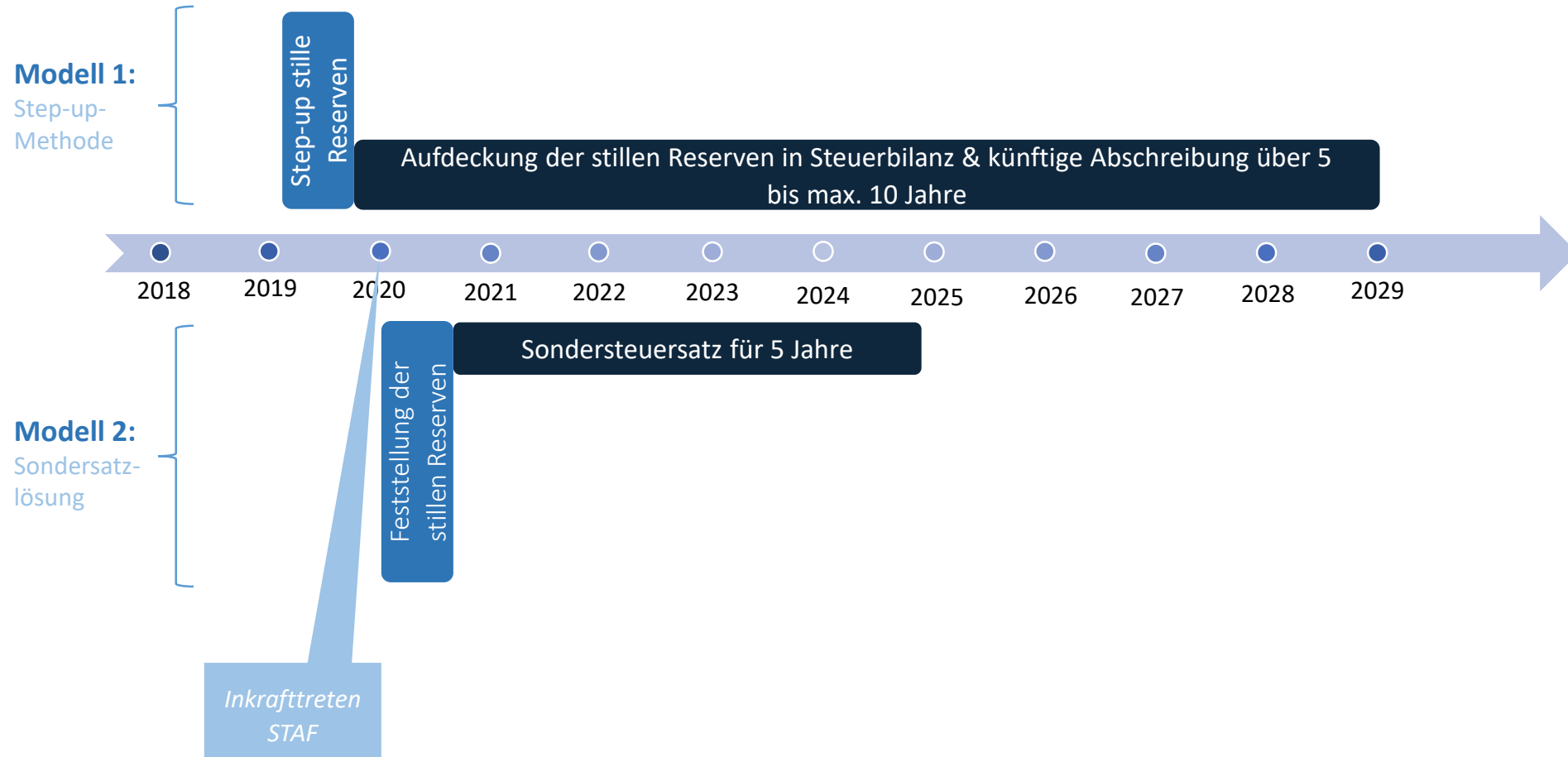
- Die stillen Reserven werden gemäss Slide 9 ff. in einen In- & Auslandanteil separiert
- Der Auslandanteil variiert je nach Unternehmen und Gesetz des jeweiligen Kantons
- In der fünfjährigen Sondersatz-Phase wird der Netto-Gewinn der Unternehmung ebenfalls in einen In- & Auslandanteil separiert
- Der 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