Abschaffung der Steuerprivilegien – was dann?

Nadia Tarolli Schmidt und Melanie Knüsel, VISCHER*

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III (UStR III) werden die privilegierten Steuerregimes der Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaft bekanntlich abgeschafft. Eine erfreuliche Übergangsregel führt dazu, dass stille Reserven, die im Zeitpunkt der Aufgabe des Privilegs vorhanden sind, während fünf Jahren weiter zu einem günstigen Satz besteuert werden können.

Übergangsregel federt Steuerfolgen ab

Um den Übergang von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung abzufedern, hat der Bundesrat in die Gesetzesvorlage zur UStR III eine für alle Kantone geltende Übergangsregelung aufgenommen. Diese sieht vor, dass die während der Dauer des Steuerprivilegs geschaffenen stillen Reserven einschliesslich des selbst erarbeiteten Goodwills nach dem Statuswechsel gesondert zu einem tieferen Steuersatz besteuert werden, sofern sie innert fünf Jahren nach dem Statuswechsel realisiert werden. Die Höhe des reduzierten Steuersatzes können die Kantone selber festlegen. Es ist jedoch davon auszugehen, dass sich die gewählten Sätze in der Grössenordnung der bisherigen Steuersätze für die privilegierten Gesellschaften bewegen werden.

Um Rechtssicherheit zu schaffen sieht die Gesetzesvorlage vor, dass die zum Zeitpunkt des Statuswechsels vorhandenen stillen Reserven in einer Feststellungsverfügung fixiert werden, nachdem die Höhe durch allgemein anerkannte Bewertungsregeln evaluiert worden ist.

Begriff der Realisation

Weder die Gesetzesvorlage noch die Botschaft des Bundesrates definieren den Begriff der Realisation. Aber genau in diesem Begriff liegt die Krux der Übergangsregelung. Gemäss aktuellem Verständnis wird nicht nur von einer Realisation ausgegangen, wenn ein Verkauf oder eine handelsrechtliche Aufwertung eines Gutes mit stillen Reserven vorliegt. Vielmehr wird auch als Realisation angesehen, wenn die Vermögenswerte (z. B. Lizenzen), auf welchen stille Reserven haften, verwertet werden und daraus Erträge – beispielsweise Lizenzeinnahmen – erzielt werden. Das trifft auf die meisten Vermögenswerte zu.

Berechnungsweise und Konsequenz daraus

Um von der reduzierten Übergangsbesteuerung zu profitieren, muss eine heute privilegierte Gesellschaft folgende Schritte vornehmen: Bis zum Statuswechsel ermittelt sie die vorhandenen stillen Reserven. Danach legt sie fest, welcher Prozentsatz ihrer Erträge bisher nicht besteuert wurde. Dann multipliziert sie diese beiden Werte (Prozentsatz und stille Reserven). Das Resultat ergibt den maximalen Betrag, bis zu welchem während der nächsten fünf Jahren erzielte Gewinne reduziert besteuert werden können.

Während der Fünfjahresfrist wird der jährlich erzielte Reingewinn mit dem obigen Prozentsatz multipliziert und der Betrag wird vorteilhaft besteuert, bis die festgelegte Summe der stillen Reserven aufgebraucht ist bzw. fünf Jahre abgelaufen sind.

Faktisch hat diese Auslegung der Übergangsregel zur Folge, dass die Gesellschaften während fünf Jahren den bisherigen Steuerstatus weiterführen können. Bis dahin noch nicht aufgebrauchte stille Reserven müssen bei einer späteren Realisation zum ordentlichen Steuersatz versteuert werden.

Inkrafttreten der neuen Regelungen

Es steht noch nicht fest, wann genau die neuen Vorschriften der UStR III in Kraft treten werden. Das wird frühestens per 1. Januar 2017 der Fall sein. Die Kantone haben danach zwei Jahre Zeit, um die Regelung in den kantonalen Gesetzen anzupassen. Solange die Kantone während der zweijährigen Übergangsfrist die Steuergesetze noch nicht geändert haben, gilt weiterhin die bisherige kantonale Praxis zur Aufdeckung von stillen Reserven bei einem Statuswechsel. Nach Ablauf der Frist von zwei Jahren gilt die Bundesregelung, unabhängig davon, ob der betreffende Kanton diese bereits umgesetzt hat.

Vorteilhaftere kantonale Regelungen?

Die heutigen kantonalen Regelungen weichen mehrheitlich von der im Rahmen der UStR III vorgesehenen Bundesregelung ab. Im Kanton Basel-Stadt zum Beispiel können nach der geltenden Praxis im Zeitpunkt des Statuswechsels sämtliche stillen Reserven in der Steuerbilanz aufgedeckt werden. Dies hat den Vorteil, dass die stillen Reserven noch unter dem privilegierten Steuerregime zu einem tiefen Steuersatz besteuert werden können und darauf später – unter der ordentlichen Besteuerung – wieder zu Lasten der Erfolgsrechnung abgeschrieben werden können, und zwar ohne zeitliche Befristung. Anders ist hingegen die aktuelle Praxis im Kanton Basel-Landschaft, der keine analoge Praxis zur Aufdeckung von stillen Reserven im Zeitpunkt des Statuswechsels kennt. Im Kanton Basel-Landschaft können somit stille Reserven nur durch eine buchmässige Aufwertung aufgedeckt werden, was jedoch handelsrechtlich nur unter gewissen Bedingungen und maximal bis zum Anschaffungswert möglich ist.

Handlungsbedarf bis zum Inkrafttreten

Wer die Höhe der stillen Reserven und des Goodwills nicht bis zum Zeitpunkt des Statuswechsels im Rahmen einer Feststellungsverfügung durch die Steuerbehörden bestätigen lässt, kann bei der Realisation keine privilegierte Besteuerung beantragen. Die Gesellschaften, die gegenwärtig von einem privilegierten Steuerregime profitieren, sind daher gut beraten, rechtzeitig die stillen Reserven und den Goodwill zu ermitteln. Sobald die Höhe der stillen Reserven bzw. des Goodwills feststeht, ist die zuständige Steuerbehörde zu kontaktieren und dieser die berechneten Werte zur Prüfung und Bestätigung zu unterbreiten.

Des Weiteren sollten die betroffenen Gesellschaften abklären, zu welchem Zeitpunkt – d. h. vor oder mit Inkrafttreten der UStR III – der Statuswechsel erfolgen soll. Auch wenn die Übergangsregel in der UStR III attraktiv erscheint, kann es unter Umständen vorteilhafter sein, den Statuswechsel noch unter der alten Praxis des jeweiligen Sitzkantons vorzunehmen. Dafür ist diese zu prüfen, da diese von Kanton zu Kanton unterschiedlich sind.

Wie die Ausführungen zeigen, lohnt es sich, sich frühzeitig mit der Übergangsregelung der UStR III und den damit verbundenen Auswirkungen auseinanderzusetzen und den optimalen Zeitpunkt des Statuswechsels zu eruieren.

**Nadia Tarolli Schmidt, Advokatin und dipl. Steuerexpertin, Partnerin Tax Team VISCHER; Melanie Knüsel, Rechtsanwältin und dipl. Steuerexpertin, Mitglied des Tax Teams VISCHER*