

Sonderfragen zum Beteiligungsabzug und zum Verlust der kantonalen Steuerstatus

Dr. Jürg Altorfer und Dr. Jürg B. Altorfer

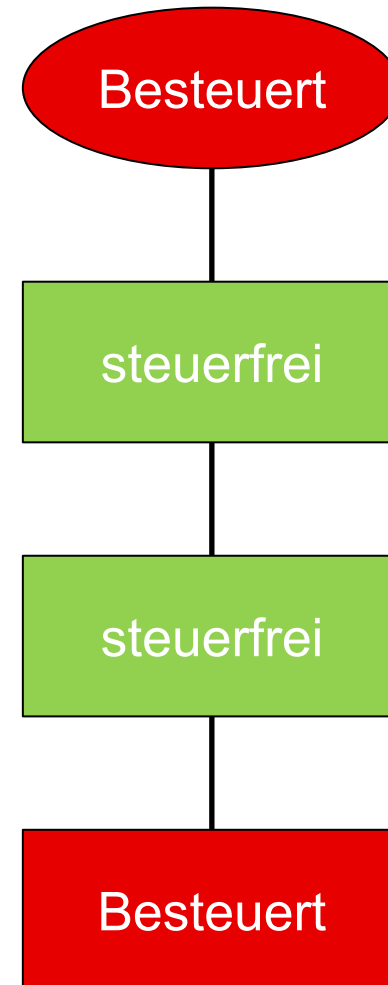
25./26. Januar 2016, Flims

6./7. Juni 2016, Luzern

Sonderfragen zum Beteiligungsabzug

Zweck Beteiligungsabzug:

Vermeidung Vielfachbesteuerung
=> Doppelbesteuerung



Sonderfragen zum Beteiligungsabzug

Subjektive Berechtigung:

- + Kapitalgesellschaften
- + Genossenschaften
- + Betriebsstätten ausl. Gesellschaften
- + (ausl. Personengesamtheiten, die als Kapitalgesellschaft besteuert werden)
- Stiftungen und Vereine

Voraussetzungen:

1. Beteiligung
2. Ertrag aus Beteiligung

Sonderfragen zum Beteiligungsabzug

Beteiligungsbegriff:

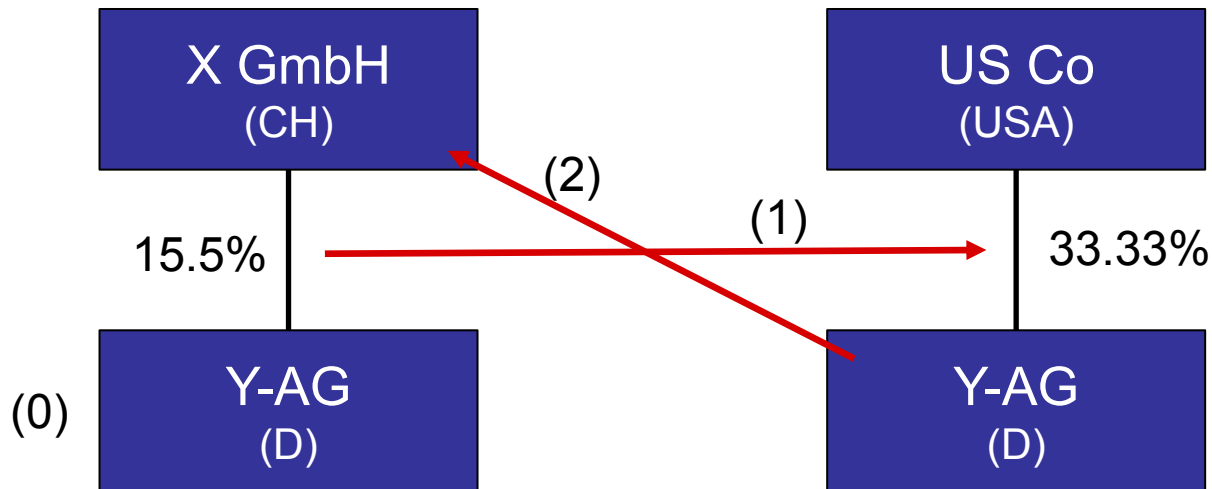
- + Für Beteiligungsertrag i.e.S.: Beteiligung von mind. 10% / Fr. 1 Mio.
- + Für Kapitalgewinn: Beteiligung von mind. 10% und Haltedauer 1 Jahr
- + Beteiligung am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und den Reserven einer anderen Gesellschaft

Sonderfragen zum Beteiligungsabzug

Abgrenzungsthemen:

- Ausländische Beteiligungen
- Personengesellschaften
- Kollektive Kapitalanlagen
- Obligationen, Aktionärsdarlehen
- Hybride Finanzinstrumente
- Securities Lending
- Genussscheine
- Stille Beteiligungen
- Partiarische Darlehen

Fall 1: Kaufpreisanpassung bei Beteiligungsverkauf



- 0 Beteiligung 15.5% seit 1990
- 1 Verkauf am 20.11.2003 / Zession Dividende an Verkäuferin
- 2 Dividende EUR 1.55 Mio. am 8. Juli 2004

Fall 1: Kaufpreisanpassung bei Beteiligungsverkauf

Lösungsansatz:

Beteiligung i.e. S. oder Kapitalgewinn (auf Altbeteiligung)?

Kaufvertrag: Recht für Bezug Dividende bei Käufer

Käufer bezahlt Zusatzkaufpreis an Verkäufer

⇒ Abtretung Dividendenanspruch = Kaufpreisbestandteil

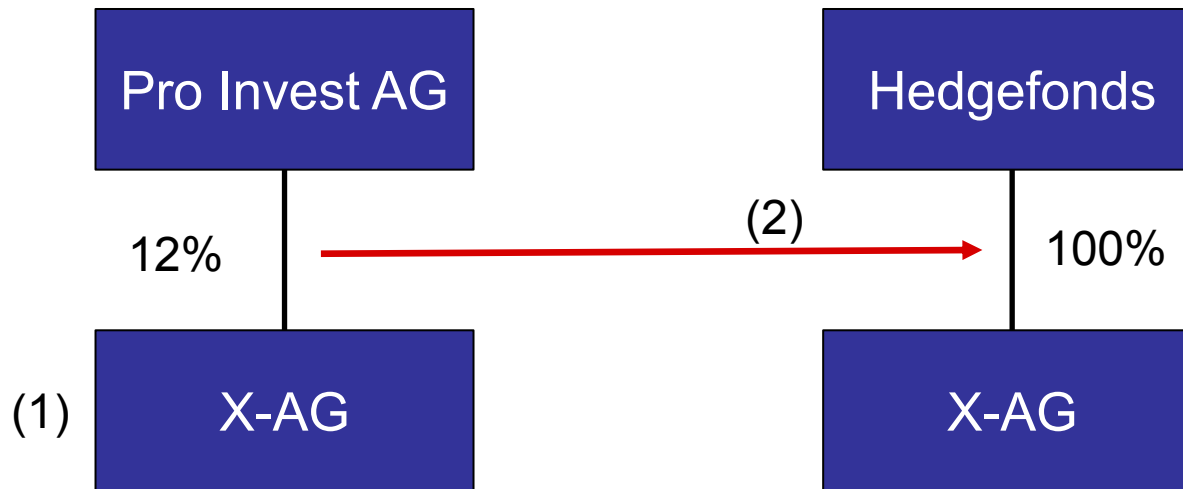
⇒ Kapitalgewinn anstelle Dividende

Nur wenn das Recht auf Dividende beim Verkäufer verbleibt (Verkauf ex Coupon), dann Dividendenertrag beim Verkäufer, sonst Kaufpreisbestandteil.

Bedeutung:

- Käufer: Gestehungskosten
- Verkäufer: Beteiligungsabzug bei Beteiligungen < 10%, > Fr. 1 Mio.

Fall 2: Mindestveräusserungsquote und Mindestbesitzesdauer



2009 / 2010: Kauf 5%
 2011 Kauf 7%
 2011 Verkauf 12%
 (Gestehungskosten 24 Mio.; Verkaufspreis Fr. 30 Mio.)

Fall 2: Mindestveräusserungsquote und Mindestbesitzesdauer

Lösungsansatz:

ESTV: Mindestveräusserungsquote und Mindestbesitzesdauer sind verbunden.

Mindestbesitzesdauer und Mindestveräusserungsquote müssen für alle verkauften Beteiligungsrechte erfüllt sein.

Nur 5% der Aktien wurden mehr als 1 Jahr gehalten
= Kein Beteiligungsabzug

Fall 2: Mindestveräusserungsquote und Mindestbesitzesdauer

Lösungsansatz:

Normzweck:

- «Mindestbesitzesdauer dient dazu, kurzfristig erzielte Gewinne von Wertschriftenhändlern vom Beteiligungsabzug auszuschliessen.»
- ⇒ Verknüpfung von Mindestbesitzesdauer und Mindestveräusserungsquote führt zu Irregularitäten.

Fall 2: Mindestveräusserungsquote und Mindestbesitzesdauer

Beispiele für Irregularitäten:

1.	Verknüpfung	Keine Verknüpfung
10% > 1 Jahr	Verkauf mind. 10% ✓	Verkauf mind. 10% ✓
10% < 1 Jahr	10% mind. 1 Jahr ✓ 20% nicht 1 Jahr ∅	10% mind. 1 Jahr ✓
Verkauf 20%	Bet.abzug auf 20% / 0%	Bet.abzug auf 10%

2.	Verknüpfung	Keine Verknüpfung
5% > 1 Jahr	Verkauf mind. 10% ✓	Verkauf mind. 10% ✓
15% < 1 Jahr	5% mind. 1 Jahr ∅	5% mind. 1 Jahr ✓
Verkauf 20%	Bet.abzug auf 0%	Bet.abzug auf 5%

Fall 2: Mindestveräusserungsquote und Mindestbesitzesdauer

Schlussfolgerung:

- Mindestveräusserungsquote von 10% **qualifiziert** den Beteiligungsertrag;
- Mindestbesitzesdauer **quantifiziert** den Beteiligungsertrag.

Ergebnis:

- Qualifikation: Verkauf von $> 10\%$ = Beteiligungsertrag
- Quantifizierung: 5% wurden während mehr als 1 Jahr gehalten = Beteiligungsertrag
- Quantifizierung: 7% wurden während weniger als 1 Jahr gehalten \neq Beteiligungsertrag
- Beteiligungsabzug auf $5/12$ des Gewinnes (6 Mio. / $12 \times 5 = 2.5$ Mio.)

Fall 2: Mindestveräusserungsquote und Mindestbesitzesdauer

Bundesgericht, 22. Februar 2016:

- Lehre ist reichhaltig und kommt zu unterschiedlichen Ergebnissen.
- *Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Interpretationen möglich bleiben, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden.*
- Der Wortlaut ist aber restlos klar: Beteiligungsabzug hängt von Prozent und Jahr ab.
- Das Wort «und» kann bei ungetrübtem Verständnis nur als Kupplung verstanden werden.

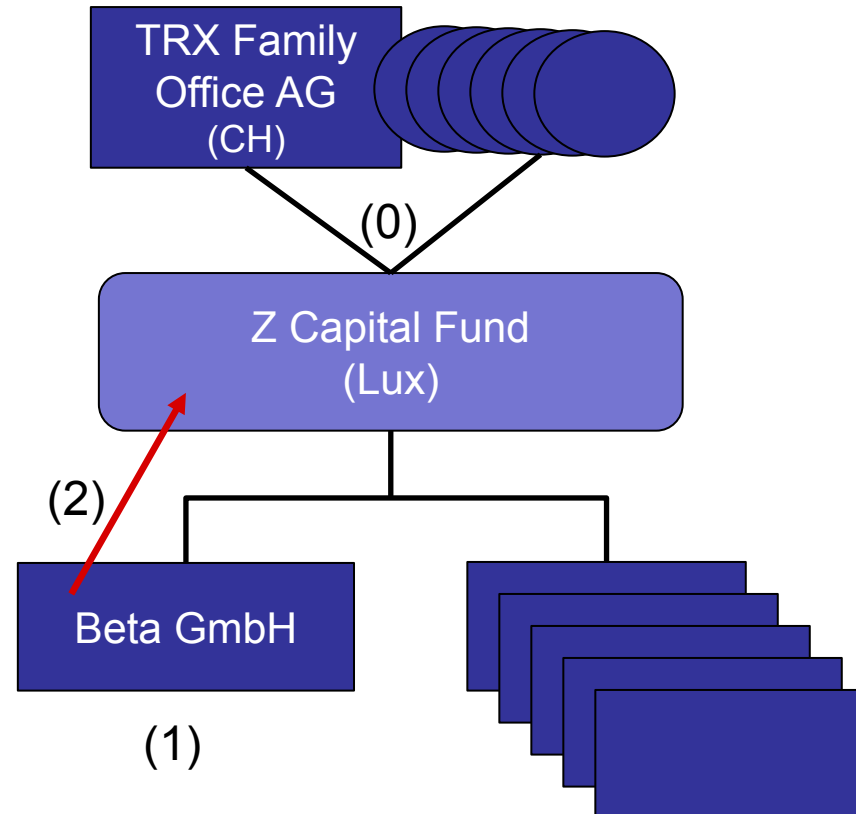
Fall 2: Mindestveräusserungsquote und Mindestbesitzesdauer

Sockelmodell nach Bundesgericht:

- T_0 : Beteiligung mind. 10 Prozent
 - T_1 Verkauf mind. 10 Prozent
 - T_0 bis t_1 mind. 1 Jahr
- ⇒ Beteiligungsabzug

- T_0 : Beteiligung $>$ 10 Prozent
 - T_1 Verkauf mind. 10 Prozent (nach Zukäufen)
 - T_0 bis t_1 mind. 1 Jahr
- ⇒ Kein Beteiligungsabzug

Fall 3: Beteiligung an kollektiver Kapitalanlage



- 0 10 Anleger investieren je Fr. 10 Mio.
- 1 Beta GmbH: NAV Fr. 30 Mio.
- 2 Dividende Fr. 10 Mio.

Fall 3: Beteiligung an kollektiver Kapitalanlage

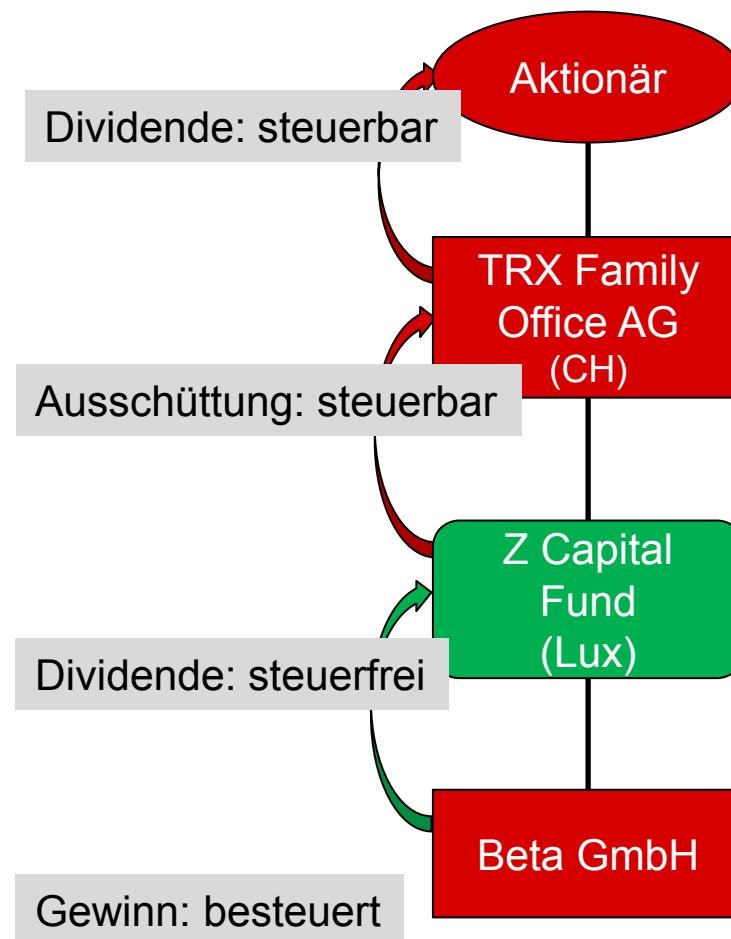
Lösungsansatz:

KS EStV Nr. 25/09:

- Kapitalgesellschaften, die Anteile an steuerlich transparent behandelten Formen der kollektiven Kapitalanlage halten, können Beteiligungsabzug nicht beanspruchen.

Ergebnis:

- **Dreifachbesteuerung**



Fall 3: Beteiligung an kollektiver Kapitalanlage

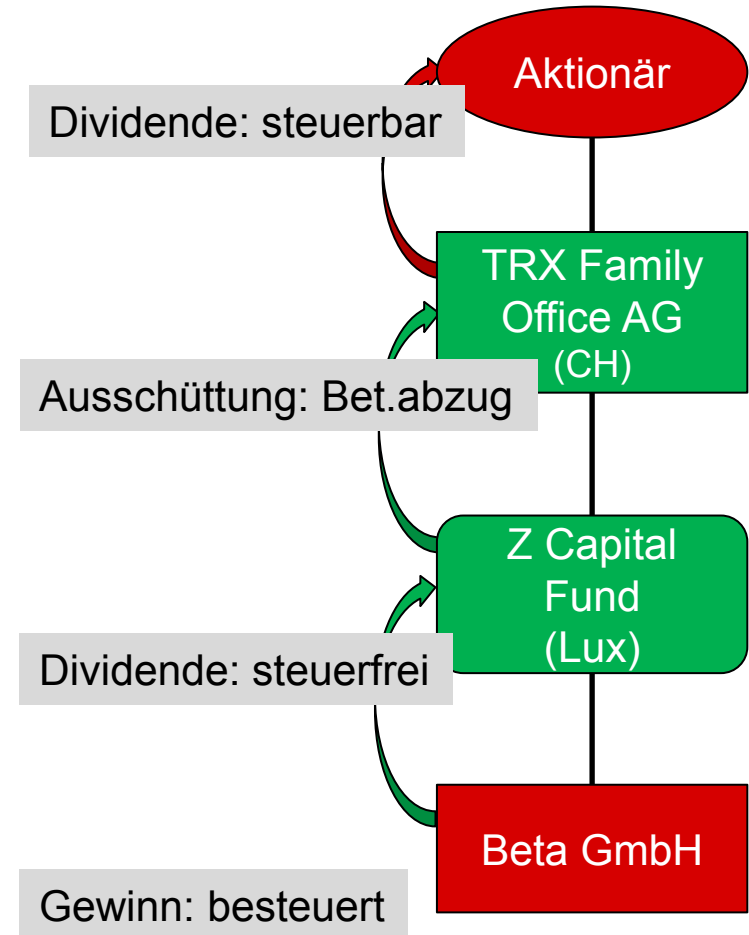
Lösungsansatz:

Lehre:

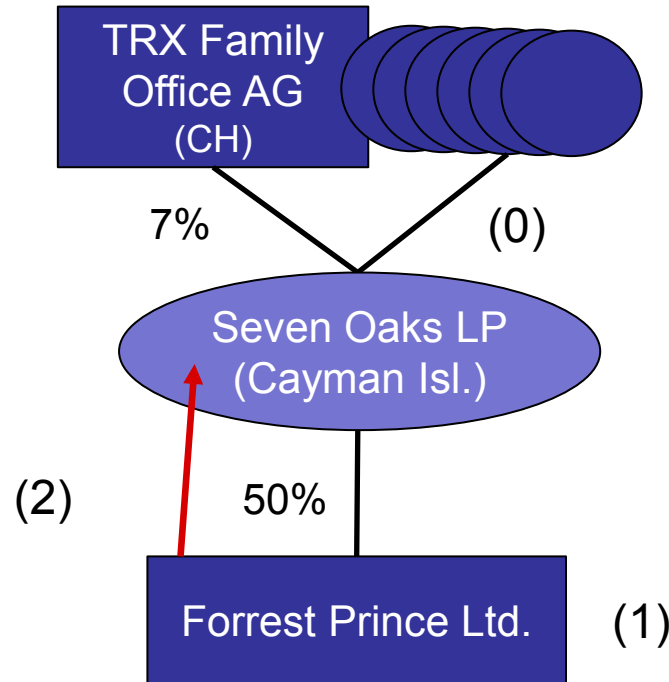
- Transparenz auch bei kollektiven Kapitalanlagen konsequent anwenden.
 - TRX hält 10% von Beta-Beteiligung
 - 10% von Fr. 30 Mio. = 3 Mio.
- ⇒ **Beteiligungsabzug**

Ergebnis:

- **Doppelbesteuerung**



Fall 4: Beteiligung an ausl. Personengesellschaft



- 0 25 Anleger
- 1 Forrest Prince Ltd.: Wert USD 500 Mio.
- 2 Dividenden

Fall 4: Beteiligung an ausl. Personengesellschaft

Lösungsansatz:

Qualifikation Seven Oaks:

- Keine kollektive Kapitalanlage wegen
 - Einflussnahme Investoren auf Investitionsobjekt
 - Nur eine Beteiligung
- Investmentgesellschaft i.S. KAG
- Personengesellschaft

Personengesellschaft:

- Ausl. Geschäftsbetrieb der Investoren mit intern. Ausscheidung
- Transparenz: Zurechnung der Beteiligung an die Investoren

Fall 4: Beteiligung an ausl. Personengesellschaft

Lösungsansatz:

Transparenzgrundsatz gem. Art. 10 Abs. 1 DBG:

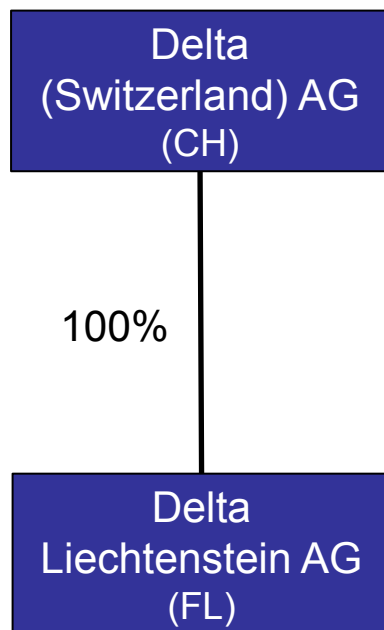
- Ertrag und Vermögen der Personengesellschaft werden den Investoren zugerechnet;
- Dies gilt auch für die Qualifikation der Vermögenswerte;
- Beteiligung an Forrest Prince Ltd. gilt als Beteiligung der TRX Family Office AG

TRX Family Office AG hält 3.5% der Forrest Prince Ltd, Wert USD 35 Mio.

➤ **Beteiligungsabzug für Dividendenertrag, da Wert > Fr. 1 Mio.**

➤ **Kein Beteiligungsabzug für Kapitalgewinn, da Beteiligung < 10%**

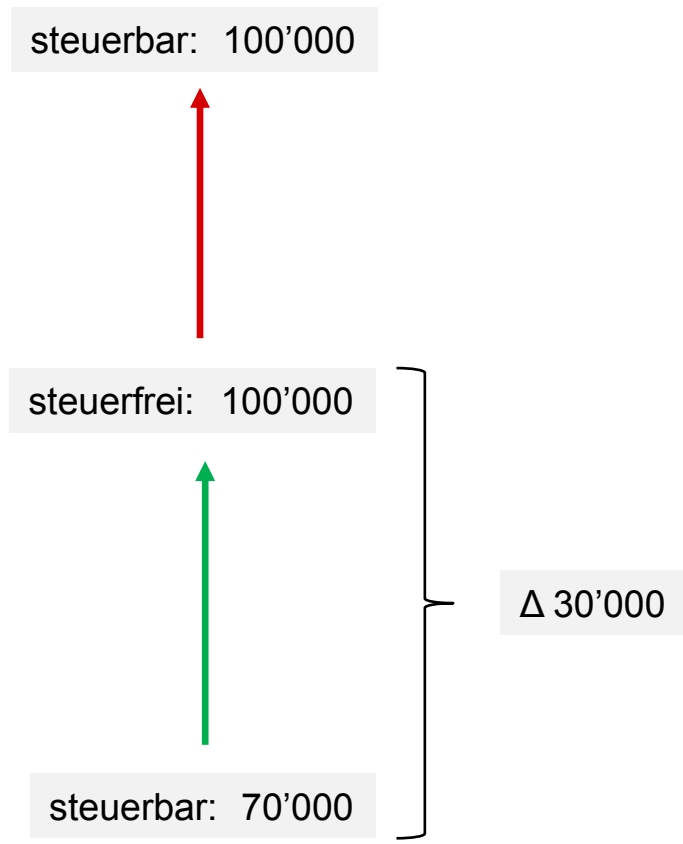
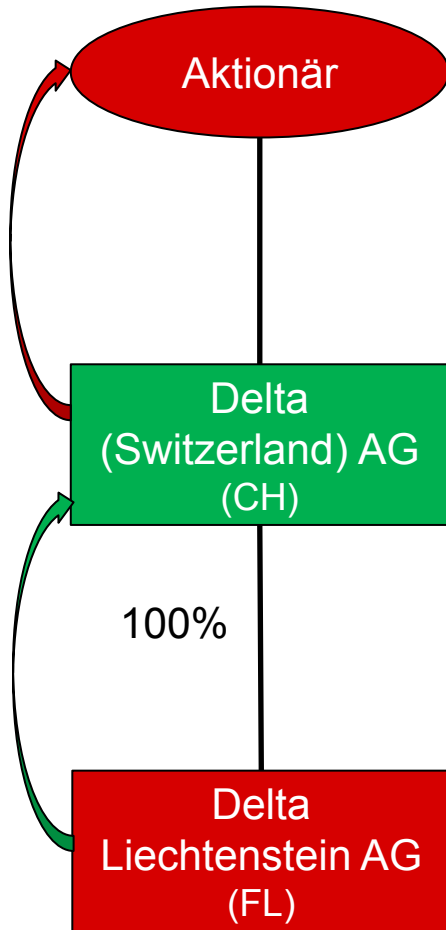
Fall 5: Beteiligung FL-Aktiengesellschaft



Dividende: 100'000

Handelsr. Reingewinn	100'000
Steuerrechtl. Korrekturen	0
./. EK-Zinsabzug 4%	-30'000
Steuerbarer Reingewinn	70'000

Fall 5: Beteiligung FL-Aktiengesellschaft



Fall 5: Beteiligung an FL-Aktiengesellschaft

Lösungsansatz:

KS 27/09, Ziff. 2.4.1:

Zu den Beteiligungserträgen zählen

- Ordentliche Gewinnausschüttungen.
- Verdeckte Gewinnausschüttungen aus einer ausl. Kapitalgesellschaft, wenn auch nach CH-Recht eine Aufrechnung vorgenommen würde ...

Ergebnis:

- Bei ordentlichen Gewinnausschüttungen wird Besteuerung im Ausland nicht berücksichtigt:
 - Minderbesteuerung in FL führt zu weniger als Doppelbelastung
 - Mehrbesteuerungen durch Aufrechnungen, die nach CH-Recht nicht vorgenommen würden, führen zu mehr als Doppelbesteuerung

Übertritt in Steuerstatus

Notwendigkeit der steuersystematischen Realisation

StHG

- regelt Steuerfolgen bei Statuswechsel nicht
- jedoch Vorbehalt Konzernübertragung Art. 24 III^{quater}

(Besteuerung bei Statuswechsel)

Aufschublösung

- Keine Besteuerung bei Statuswechsel
- Nachbesteuerung Realisation rückwirkend auf Zeitpunkt Statuswechsel

Sondersteuerlösung

- Keine Besteuerung bei Statuswechsel
- Besteuerung des effektiven Gewinns bei späterer Realisation

Verlust Steuerstatus

Vermeidung/Reduktion Besteuerung stiller Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung

Im Zeitpunkt Statusverlust

Aufdeckungslösung

- Gesetzliche Grundlage
- Veranlagungspraxis auf Basis BGer-Urteile

Im Zeitpunkt der Realisation

Sondersteuerlösung

- Übergangsbestimmung
USR III
- Vermeidung DTA

Aufdeckungslösung bei Statusverlust – Geltende Praxis

Verlust kantonaler Status: (Praxis in Anlehnung an 2 BGE)

- **Grundsatz:** Steuerunwirksame Aufdeckung der stillen Reserven, welche zwischen Beginn und Ende des Status entstanden sind.
 - **Holdingsgesellschaften:**
 - Immobilien: Nein
 - Beteiligungen: Bis zu den Gestehungskosten
 - Übrige: Vollständig
 - **Domizil- und gemischte Gesellschaften:**
 - Inlandsbezogene Aktiven und Immobilien: Nein
 - Beteiligungen: Bis zu den Gestehungskosten
 - Auslandsbezogene Aktiven: Im Umfang der steuerfreien Quote
- **In der letzten Steuerperiode vor Statusverlust**

Aufdeckungslösung bei Statusverlust – Geltende Praxis

Einbezug selbst geschaffener Mehrwert

Differenz zwischen Statusende und Statusbeginn/Zuzug

- Wegleitung zur Bewertung nicht kotierter Wertpapiere für die Vermögenssteuer
→ Reserven, die während der Statusbesteuerung entstanden sind
- Diskontierung künftiger Jahresgewinne in Einklang mit Abschreibungsdauer
- Differenz zwischen Bewertungsgrundsätzen nach IFRS und OR
- Kurz zurückliegende Anschaffungen
- **Fiskalische Steuerungsgrösse zur Aufrechterhaltung der bisherigen Steuerbelastung im erklärbaren Bewertungsspielraum**

Aufdeckungslösung bei Statusverlust – Geltende Praxis

Verlust kantonaler Status: (Praxis in Anlehnung an 2 BGE)

- **Grundsatz:** Steuerunwirksame Aufdeckung der stillen Reserven, welche zwischen Beginn und Ende des Status entstanden sind.
 - **Holdingsgesellschaften:**
 - Immobilien: Nein
 - Beteiligungen: Bis zu den Gestehungskosten
 - Übrige: Vollständig
 - **Domizil- und gemischte Gesellschaften:**
 - Inlandsbezogene Aktiven und Immobilien: Nein
 - Beteiligungen: Bis zu den Gestehungskosten
 - Auslandsbezogene Aktiven: Im Umfang der steuerfreien Quote
- **In der letzten Steuerperiode vor Statusverlust**

Aufdeckungslösung bei Statusverlust – Geltende Praxis

Kritik:

Gegenstand der Rechtsmittelverfahren waren Vorjahresverluste

- Systematik und Kohärenz der Steuerordnung
→ Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten
- Entscheid BGer aufgrund Veranlagungspraxis GE und ZH und nicht gestützt auf eine explizite gesetzliche Grundlage
- Korrespondenzprinzip: Verweigerung Verrechnung Verluste aus Statuszeit ist ok, wenn stille Reserven aufgedeckt werden
- Unterdrückung Aufdeckungslösung durch Übergangsregelung USR III nur bei gesetzlicher Regelung

→ Gerichtlich durchsetzbarer Anspruch auf ganz oder teilweise steuerunwirksame Aufdeckung

Statusverlust – Regelung gemäss Botschaft USR III

Art. 78g E-StHG Übergangsbestimmung zur Änderung vom

¹ Wurden juristische Personen vor dem Inkrafttreten der Änderung vom ... nach Artikel 28 Absätze 2 bis 4 besteuert, so werden die bei Inkrafttreten der Änderung bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Falle ihrer Realisation innert den nächsten fünf Jahren gesondert besteuert.

² Die Höhe der bei Inkrafttreten dieser Änderung von der juristischen Person geltend gemachten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts ist von der Veranlagungsbehörde mittels Verfügung festzusetzen.

Statusverlust – Regelung gemäss Vorlage USR III

Harmonisiert:

- Methode der Entlastung
- Zeitpunkt der Entlastung
- Umfang der Entlastung (Differenz zu Statusbeginn)
- Erlass einer Feststellungsverfügung

Nicht harmonisiert:

Steuersatz Sondersteuer

Statusverlust – Regelung gemäss Vorlage USR III

Auslegungsfragen:

- Stille Reserven, «soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären»
 - Differenz zwischen Stand bei Gesetzesänderung und Zuzug/Gewährung Steuerstatus
 - Inklusive selbst geschaffener Mehrwert
 - Beteiligungen: Bis zu den Gestehungskosten; Keine Erhöhung der Gestehungskosten bei Statusverlust
 - Holdinggesellschaften: Sämtliche nicht-beteiligungsbezogenen stillen Reserven ohne Immobilien
 - Domizil- und gemischten Gesellschaften: Nicht steuerbarer Teil der auslandsbezogenen stillen Reserven
- Isolation der stillen Reserven vom steuerbaren Reingewinn im Zeitpunkt der echten, buchmässigen oder steuersystematischen Realisation → Sondersteuer
- Beschränkung auf 5 Jahre; Rest verfällt.

Statusverlust – Regelung gemäss Vorlage USR III

Auslegungsfragen:

- Anspruch auf anfechtbare Feststellungsverfügung
 - Anteil stille Reserven mit Auslandsbezug
 - Bisherige Besteuerungs- bzw. Freistellungsquote
- Keine Aufrechnung im steuerbaren Eigenkapital

Verhältnis zur Aufschieb-/Sondersteuerlösung

Frage des Wegfalls der latenten Steuerlast?

→ Aufleben der latenten Steuerlast bei Statusverlust

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

	2016	2017	2018			Ref.
			HR	Steuern	Step up	
Umlaufvermögen	8.300	8.450	8.600	8.600	-	
Konzerndarlehen	10	10	10	10	-	
Anlagevermögen	1.690	1.540	1.390	1.390	-	
Immaterielle	0	0	0	0	2.500	a)
Aktiven	10'000	10'000	10'000	10'000	2.500	b)
Fremdkapital	7.277	7.065	6.861	6.861		
Eigenkapital	2.500	2.723	2.935	2.935		
Reingewinn	223	212	204	204	2.500	
Passiven	10.000	10.000	10.000	10.000		

a) Best. stille Reserven total: 2.910

- Ausland: 2.500

- Inland: 410

b) Keine Dividende

c) Kapitalsteuer

- ordentlich: 0.15%

- Status: 0.03%

d) Besteuerungsquote 15%

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

	2016	2017	2018			Ref.
			HR	Steuern	Step up	
Ertrag aus L & L	42.500	36.500	36.800			
Warenaufwand	-40.200	-34.500	-34.700			
VV-Aufwand	-1.820	-1.560	-1.627			
Abschreibung IP	-	-	-			
Abschreibungen	-170	-150	-200			
EBIT	310	290	273			
Finanzerfolg	-61	-53	-45			
EBT	249	237	228			
Kapitalsteuer	-1	-1	-1			
Gewinnsteuer	-25	-24	-23			c)
Reingewinn	223	212	204	56	2.500	d)
Beteiligungsabzug	0.000%	0.000%	0.000%			
Besteuerungsquote	15%	15%	15%			

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Variante 1: Aufdeckungslösung / Teilbesteuerung geltendes Recht

Text	EB	2019	2020	2021	2022	2023	2024
UV	8'600	8'500	8'500	8'500	8'500	8'500	8'500
Konzerndarlehen	10	10	10	10	10	10	10
Anlagevermögen	1'390	1'240	1'090	940	790	640	1'450
Immaterielle	2'500	2'000	1'500	1'000	500	-	-
Aktiven	12'500	11'750	11'100	10'450	9'800	9'150	9'960
Fremdkapital	6'861	6'149	5'458	4'768	3'998	3'228	3'489
Eigenkapital nach Reingewinn	5'639	5'601	5'642	5'682	5'802	5'922	6'471
Passiven	12'500	11'750	11'100	10'450	9'800	9'150	9'960

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Text	EB	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Ertrag aus L & L		38'200	38'400	38'400	38'600	38'600	38'600
Warenaufwand		-35'900	-36'000	-36'000	-36'100	-36'100	-36'100
Verwaltungs- & Betriebsaufwand		-1'600	-1'600	-1'600	-1'600	-1'600	-1'600
Abschr. Immat. Abschreibungen		-500	-500	-500	-500	-500	-
		-150	-150	-150	-150	-150	-150
EBIT		50	150	150	250	250	750
Finanzerfolg		-45	-45	-45	-45	-45	-45
EBT		5	105	105	205	205	705
Kapitalsteuer		-8	-8	-9	-9	-9	-10
Gewinnsteuer		-35	-56	-56	-76	-76	-146
Reingewinn		-38	41	40	120	120	549
Beteiligungsabzug		<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>
Besteuerungsquote		100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Steuerbarer Reingewinn	-38	41	40	120	120	549
Reingewinn lt. ER	462	541	540	620	620	549
+ Kapital- und Gewinnsteuern	43	64	65	85	85	156
Reingewinn vor Steuern	505	605	605	705	705	705
Kapitalsteuer	-8	-8	-9	-9	-9	-10
Gewinnsteuer auf Step up	-56	-11	-11	-11	-11	-11
Gewinnsteuer Staat	-1	-15	-15	-28	-28	-98
Gewinnsteuer Bund	-34	-41	-41	-48	-48	-48
Kapitalsteuer mit Reduktion	-7	-7	-8	-8	-9	-10
Steuerbelastung						
Mit Reduktion Kapitalsteuer	10.8%	12.4%	12.4%	13.6%	13.6%	22.0%
Ohne Reduktion Kapitalsteuer	10.5%	12.2%	12.3%	13.5%	13.6%	
Durchschnitt 2019-2023					12.4%	

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Variante 2: Aufdeckungslösung /Beschränkung Aufwertung Ausland

Text	EB	2019	2020	2021	2022	2023	2024
UV	8'600	8'500	8'500	8'500	8'500	8'500	8'500
Konzerndarlehen	10	10	10	10	10	10	10
Anlagevermögen	1'390	1'240	1'090	940	790	640	1'450
Immaterielle	2'125	1'700	1'275	850	425	-	-
Aktiven	12'125	11'450	10'875	10'300	9'725	9'150	9'960
Fremdkapital	6'861	6'159	5'478	4'798	4'039	3'280	3'541
Eigenkapital nach Reingewinn	5'264	5'291	5'397	5'502	5'686	5'870	6'419
Passiven	12'125	11'450	10'875	10'300	9'725	9'150	9'960

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Text	EB	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Ertrag aus L & L		38'200	38'400	38'400	38'600	38'600	38'600
Warenaufwand		-35'900	-36'000	-36'000	-36'100	-36'100	-36'100
Verwaltungs- & Betriebsaufwand		-1'600	-1'600	-1'600	-1'600	-1'600	-1'600
Abschr. Immat. Abschreibungen		-425	-425	-425	-425	-425	-
		-150	-150	-150	-150	-150	-150
EBIT		125	225	225	325	325	750
Finanzerfolg		-45	-45	-45	-45	-45	-45
EBT		80	180	180	280	280	705
Kapitalsteuer		-8	-8	-9	-9	-9	-10
Gewinnsteuer		-45	-66	-66	-87	-87	-146
Reingewinn		27	106	105	184	184	549
Beteiligungsabzug		0.000%	0.000%	0.000%	0.000%	0.000%	0.000%
Besteuerungsquote		100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Steuerbarer Reingewinn	27	106	105	184	184	549
Reingewinn lt. ER	452	531	530	609	609	549
+ Kapital- und Gewinnsteuern	53	74	75	96	96	156
Reingewinn vor Steuern	505	605	605	705	705	705
Kapitalsteuer	-8	-8	-9	-9	-9	-10
Gewinnsteuer auf Step up						
Gewinnsteuer Staat	-11	-25	-25	-39	-39	-98
Gewinnsteuer Bund	-34	-41	-41	-48	-48	-48
Kapitalsteuer mit Reduktion	-7	-7	-8	-8	-9	-10
Steuerbelastung						
Mit Reduktion Kapitalsteuer	10.5%	12.2%	12.2%	13.5%	13.5%	22.0%
Ohne Reduktion Kapitalsteuer	10.3%	12.1%	12.1%	13.4%	13.5%	
Durchschnitt 2019-2023					12.3%	

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Fazit

1. Grosse Bedeutung der vorgesehenen Erleichterungen bei der Kapitalsteuer, soweit diese auf Konzerndarlehen, Beteiligungen und Immaterialgüterrechte entfällt
 - Zwingende Umsetzung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens USR III
 - Ausdehnung auf step up übrige Aktiven wünschbar
 - Wichtig für Kantone ohne Anrechnung Kapitalsteuer an Gewinnst.
2. Im Übrigen:
Gewinnsteuerwirksame Abschreibungen auf gewinnsteuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven führen dazu, dass sich die Steuerbelastung, bezogen auf den Reingewinn gemäss OR-Einzelabschluss, nicht erheblich ändern wird.
 - Während der Abschreibungsdauer des step up ist aus steuerlichen Gründen nicht mit Wegzügen bisheriger Statusgesellschaften zu rechnen.

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Kein DTA, wenn

- Im Zeitpunkt Statusverlust wird kein fixer Betrag, sondern ein Maximalbetrag festgelegt
- Steuereffekt setzt im Zeitpunkt der echten Realisation durch ganz oder teilweise Freistellung desjenigen Teils des Reingewinns, welcher auf die Auflösung oder zweckentsprechende Verwendung der stillen Reserven aus dem Zeitraum der Besteuerung als Statusgesellschaft zurückzuführen ist.

→ Gilt als Tarifänderung

StHG Art. 78g

¹ Wurden juristische Personen vor dem Inkrafttreten der Änderung vom ... nach Artikel 28 Absätze 2 bis 4 besteuert, so werden **die bei Inkrafttreten der Änderung bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Falle ihrer Realisation** innert **den nächsten fünf Jahren** gesondert besteuert.

² Die Höhe der bei Inkrafttreten dieser Änderung von der juristischen Person geltend gemachten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts ist von der Veranlagungsbehörde mittels Verfügung festzusetzen.

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Variante 3:

Sondersteuer bei effektiver Realisation im Verhältnis Quote Inland/Ausland

Ermittlung des Anteils der stillen Reserven, welche inskünftig der Sondersteuer unterliegen:

Inland	Ausland	Total
410	2'500	2'910
375	-375	
785	2'125	2'910
27%	73%	

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Variante 3: Sondersteuer bei effektiver Realisation im Verhältnis Quote Inland/Ausland

Text	EB	2019	2020	2021	2022	2023	2024
UV	8'600	8'500	8'500	8'500	8'500	8'500	8'500
Konzerndarlehen	10	10	10	10	10	10	10
Anlagevermögen	1'390	1'240	1'090	940	790	640	1'450
Immaterielle	-	-	-	-	-	-	-
Aktiven	10'000	9'750	9'600	9'450	9'300	9'150	9'960
Fremdkapital	6'861	6'172	5'496	4'821	4'059	3'316	3'576
Eigenkapital nach Reingewinn	3'139	3'578	4'104	4'629	5'241	5'834	6'384
Passiven	10'000	9'750	9'600	9'450	9'300	9'150	9'960

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Text	EB	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Ertrag aus L & L		38'200	38'400	38'400	38'600	38'600	38'600
Warenaufwand		-35'900	-36'000	-36'000	-36'100	-36'100	-36'100
Verwaltungs- & Betriebsaufwand		-1'600	-1'600	-1'600	-1'600	-1'600	-1'600
Abschr. Immat. Abschreibungen		-	-	-	-	-	-
		-150	-150	-150	-150	-150	-150
EBIT		550	650	650	750	750	750
Finanzerfolg		-45	-45	-45	-45	-45	-45
EBT		505	605	605	705	705	705
Kapitalsteuer		-5	-6	-7	-8	-9	-10
Gewinnsteuer		-61	-73	-73	-85	-103	-145
Reingewinn		439	526	525	612	593	550
Beteiligungsabzug		<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>
Besteuerungsquote		100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Steuerbarer Reingewinn	439	526	525	612	593	550
Reingewinn lt. ER	439	526	525	612	593	550
+ Kapital- und Gewinnsteuern	66	79	80	93	112	155
Reingewinn vor Steuern	505	605	605	705	705	705
- <i>Sondersteuer 73%</i>	369	442	442	515	358	0
- <i>Ordentlich besteuert 27%</i>	136	163	163	190	347	705
Kapitalsteuer	-5	-6	-7	-8	-9	-10
Sondersteuer stille Reserven	-8	-9	-9	-11	-7	-
Gewinnsteuer Staat	-19	-23	-23	-26	-48	-98
Gewinnsteuer Bund	-34	-41	-41	-48	-48	-48
Steuerbelastung						
Ohne Reduktion EK	13.1%	13.0%	13.2%	13.1%	15.9%	22.0%
Durchschnitt 2019-2023					13.7%	
Noch nicht realisiert	2'125	1'756	1'314	872	357	-

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Variante 4: Sondersteuer: Linear 5 Jahre

Text	EB	2019	2020	2021	2022	2023	2024
UV	8'600	8'500	8'500	8'500	8'500	8'500	8'500
Konzerndarlehen	10	10	10	10	10	10	10
Anlagevermögen	1'390	1'240	1'090	940	790	640	1'450
Immaterielle	-	-	-	-	-	-	-
Aktiven	10'000	9'750	9'600	9'450	9'300	9'150	9'960
Fremdkapital	6'861	6'165	5'491	4'818	4'066	3'315	3'575
Eigenkapital nach Reingewinn	3'139	3'585	4'109	4'632	5'234	5'835	6'385
Passiven	10'000	9'750	9'600	9'450	9'300	9'150	9'960

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

Text	EB	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Ertrag aus L & L		38'200	38'400	38'400	38'600	38'600	38'600
Warenaufwand		-35'900	-36'000	-36'000	-36'100	-36'100	-36'100
Verwaltungs- & Betriebsaufwand		-1'600	-1'600	-1'600	-1'600	-1'600	-1'600
Abschr. Immat. Abschreibungen		-	-	-	-	-	-
EBIT		550	650	650	750	750	750
Finanzerfolg		-45	-45	-45	-45	-45	-45
EBT		505	605	605	705	705	705
Kapitalsteuer		-5	-6	-7	-8	-9	-10
Gewinnsteuer		-54	-75	-75	-95	-95	-149
Reingewinn		446	524	523	602	601	550
Beteiligungsabzug		<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>	<u>0.000%</u>
Besteuerungsquote		100%	100%	100%	100%	100%	100%

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Steuerbarer Reingewinn	446	524	523	602	601	550
Reingewinn lt. ER	446	524	523	602	601	550
+ Kapital- und Gewinnsteuern	59	81	82	103	104	155
Reingewinn vor Steuern	505	605	605	705	705	705
<i>- der Sondersteuer unterliegend</i>	425	425	425	425	425	0
<i>- Ordentlich besteuert</i>	80	180	180	280	280	705
Kapitalsteuer	-5	-6	-7	-8	-9	-10
Sondersteuer stille Reserven	-9	-9	-9	-9	-9	-
Gewinnsteuer Staat	-11	-25	-25	-39	-39	-98
Gewinnsteuer Bund	-34	-41	-41	-48	-48	-48
Steuerbelastung						
Ohne Reduktion EK	11.8%	13.4%	13.5%	14.6%	14.8%	22.0%
Durchschnitt 2019-2023					13.6%	
Noch nicht realisiert	2'125	1'700	1'275	850	425	0

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

1. Wahlrecht der Unternehmen

Bisherige Praxis Kantone gestützt auf BGer steht jeder Unternehmung zu, unabhängig der Regelung in der USR III

- Aufdeckung in der letzten Steuerperiode unter dem Status.
- Absehbare Verluste
- Mischformen

2. Steuerbelastung (*Bund, Kanton, Gemeinde, vor Abzug Steueraufwand*)

- | | |
|---------------------------------------------------------|-------|
| - Gemischte Gesellschaft: | 10.2% |
| - Variante 1: Aufdeckungslösung 100% | 12.4% |
| - Variante 2: Aufdeckungslösung 85% | 12.3% |
| - Variante 3: Sondersteuerlösung Anteil Ausland/Inland: | 13.7% |
| - Variante 4: Sondersteuerlösung linear | 13.6% |
- Geringer Effekt Kapitalsteuer für Variante A, sofern Erleichterungen umgesetzt
 - Im Übrigen vergleichbar.

3. Liquidität

Sondersteuerlösung liquiditätsschonend.

Fall 6 – Statusverlust Gemischte Gesellschaft

4. Publizität der Unternehmungen

Sondersteuerlösung vermeidet Ausschläge in Steuerquote im konsolidierten Abschluss.

5. Verfahrensökonomie

- Feststellung der Höhe der stillen Reserven analog
- Zusätzliche Feststellungsverfügung bei Sondersteuerlösung
- Kantonales Gesetzgebungsverfahren für Sondersatz notwendig (mit ungewissem Ausgang in einigen Kantonen)
- Normen für Fälligkeitsaufschub überflüssig

6. Internationale Akzeptanz

- Verfassungsmässiger Schutz nach CH-Rechtsordnung
- Bisheriges Realisationskonzept systematisch begründbar
- Steuerliche Sonderbehandlung eines Teils des Reingewinns bei Sondersteuerlösung
- Vermeidung negativer Publizität dank antizyklischer Wirkung bei Sondersteuerlösung