

Der Mechanismus der Aufdeckung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Beendigung der Steuerstatus („Step-up“) im Vorentwurf des Unternehmenssteuerreformgesetzes III (USR III)¹

(Deutsche Übersetzung des im ASA 83 (2014/15), 345 ff. publizierten Beitrags)



Pierre-Marie Glauser
Professor an der Universität Lausanne
Rechtsanwalt

Zitiervorschlag: Pierre-Marie Glauser, Der Mechanismus der Aufdeckung der stillen Reserven zum Zeitpunkt der Beendigung der Steuerstatus („Step-up“) im Vorentwurf des Unternehmenssteuerreformgesetzes III, (USR III), deutsche Übersetzung aus ASA 83 (2014/15), 345 ff., www.ASAonline.ch.

Der Beitrag befasst sich mit einer der in der Vernehmlassungsvorlage über das Bundesgesetz über Unternehmenssteuerreformgesetz III vorgeschlagenen Massnahme, nämlich dem Mechanismus der Aufdeckung der stillen Reserven im Zeitpunkt des Austritts aus dem Steuerstatus (Step-up). Er stellt den generellen Kontext dieses Vorschlags sowie ihren Mechanismus dar. Nach einer Darlegung der in der Vorlage vorgeschlagenen Lösung, insbesondere deren neue gesetzliche Grundlage, untersucht der Beitrag, inwieweit der Mechanismus eine Alternativlösung für die Gesellschaften, die heute von einem privilegierten Steuerregime profitieren, in Frage kommen könnte. Er zeigt die Grenzen der Anwendung der Step-up Lösung auf, sowohl im Hinblick auf die in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagenen Lösung, als auch in Bezug auf ihre Akzeptanz auf internationaler Ebene und insbesondere auf die Attraktivität dieser Massnahme für die betroffenen Unternehmungen. Der Artikel zeigt nämlich auf, dass die Step-up Lösung nicht ohne Probleme für die betroffenen Unternehmungen angewendet werden kann. Er kommt zum Schluss, dass der Step-up Mechanismus keine Ersatzlösung für die Steuerregimes ist, welche genügend effizient wäre, um andere Massnahmen, insbesondere die Ertragssteuersatzsenkung, zu verschieben.

¹ Der Beitrag basiert auf ein vom Autor verfasstes Gutachten zu Handen der Vorsteher der Finanzdepartemente der Kantone Waadt und Genf.

INHALTSVERZEICHNIS

I.	Einführung und allgemeiner Kontext	2
A.	Die betroffenen Steuerstatus	2
1.	Die kantonalen Status	2
a)	Status für Holdinggesellschaften	2
b)	Status für Verwaltungsgesellschaften.....	3
2.	Die Status auf Bundesebene.....	3
a)	Prinzipalgesellschaften	3
b)	Swiss Finance Branches	4
B.	Massnahmen im Rahmen der USR III	4
II.	Step-Up-Mechanismus in Verbindung mit der Beendigung der Steuerstatus	5
A.	Der Begriff der stillen Reserven und des Goodwills.....	5
1.	Stille Reserven und Goodwill	5
2.	Bewertung der stillen Reserven und des Goodwills	5
B.	Steuerliche Behandlung der stillen Reserven und des Goodwills zum Zeitpunkt der Beendigung des privilegierten Steuerstatus	6
C.	Aktuelle Rechtslage.....	7
D.	Lösungsvorschlag gemäss Vorentwurf	10
1.	Beschreibung der im Vorentwurf vorgesehenen Lösung.....	10
2.	Anwendung des Vorentwurfs auf Unternehmen, die von einem Steuerstatus profitieren	11
a)	Unternehmen, die von einem Steuerstatus auf Bundesebene profitieren	11
b)	Unternehmen, die von einem kantonalen Steuerstatus profitieren	12
(i)	Bewertung der stillen Reserven und des Goodwills.....	12
(ii)	Aufdeckung sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer oder nur in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuer ?	13
(iii)	Vollständige oder anteilmässige Aufdeckung der stillen Reserven?	14
(iv)	Kapitalsteuer.....	15
3.	Schwierigkeiten und Grenzen der Anwendung	16
a)	Existenz einer gesetzlichen Grundlage zum Aufdeckungszeitpunkt?	16
b)	Internationale Akzeptanz?	17
c)	Attraktivität für die betroffenen Unternehmen?	17
(i)	Unmittelbare steuerliche Belastung im Zeitpunkt des Statusverlusts.....	17
(ii)	Problem in Verbindung mit der Bewertung des Goodwill: abnehmende Gewinne.....	20
(iii)	Problem in Verbindung mit der Bewertung des Goodwill: steigende Gewinne.....	21
(iv)	Problem in Verbindung mit der Bewertung des Goodwill: Schaffung eines Präzedenzfalls	22
(v)	Kapitalsteuer.....	22
(vi)	Deferred Tax Asset im konsolidierten Jahresabschluss.....	23
d)	Verbindung mit einer allfälligen Senkung der Steuersätze?.....	23
E.	Alternative Lösung zur Umsetzung gemäss Anregung an die SSK	24
1.	Beschreibung der Lösung	24
2.	Nichtanwendbarkeit der Lösung im aktuellen Recht und mit den gesetzlichen Grundlagen des Vorentwurfs.....	26
III.	Schlussfolgerungen.....	28
	Kurzverzeichnis der Literatur.....	29
	Verwaltungsunterlagen und offizielle Texte	30

I. EINFÜHRUNG UND ALLGEMEINER KONTEXT

Das „Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz oder Unternehmenssteuerreformgesetz III (USR III)“ befindet sich bereits seit langer Zeit in Vorbereitung. Nach zahlreichen Jahren vorbereitender Arbeiten wurde im September 2014 der Vorentwurf des Gesetzestextes (im Folgenden: der Vorentwurf) zur Vernehmlassung vorgelegt. Der erläuternde Bericht betont die strategische Bedeutung dieser Reform, insbesondere für die Kantone Waadt und Genf². In der Tat umfasst die USR III mehrere Reformelemente:

1. In erster Linie hat sie in Folge des beträchtlichen internationalen Drucks³ die Abschaffung mehrerer Steuerstatus zum Ziel, von denen insbesondere grosse internationale Unternehmen profitieren, und von denen zahlreiche Arbeitsplätze und beträchtliche Steuereinnahmen für die Kantone Waadt und Genf, sowie für die Eidgenossenschaft abhängen. Diese Steuerstatus werden im nachstehenden Abschnitt A beschrieben.
2. Um die im Zuge der Reform abgeschafften Steuerstatus zu ersetzen, nennt der Entwurf drei Massnahmen: die Einführung einer Sonderregelung für Einkünfte aus Lizenzen („*Lizenzboxen*“), die Möglichkeit, in der steuerlichen Gewinn- und Verlustrechnung einen kalkulatorischen Zins abzuziehen, welcher auf der Grundlage eines Teils des Eigenkapitals berechnet wird („*notional interest deduction*“) und einen Mechanismus zur Aufdeckung der stillen Reserven („*step-up*“) zum Zeitpunkt der Beendigung der Steuerstatus, gefolgt von der Abschreibung der entsprechenden Beträge. Diese letztgenannte Massnahme ist Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.
3. Die USR III behandelt auch zahlreiche weitere Änderungen des Steuerrechts (Abschaffung der Emissionsabgabe, Reform des Steuersystems für Dividenden, für Verlustvorträge, Einführung der Besteuerung privater Kapitalgewinne, usw.). All diese Massnahmen, von denen einige besonders umstritten sind, stehen in keiner unmittelbaren Verbindung mit den vorstehend genannten beiden Hauptelementen und werden hier nicht behandelt.

A. Die betroffenen Steuerstatus

Die zentrale Massnahme der USR III besteht in der Abschaffung mehrerer Steuerstatus. Manche dieser Status betreffen ausschliesslich die Kantons- und Gemeindesteuern und existieren auf Bundesebene nicht. Andere wiederum greifen sowohl auf der Ebene der direkten Bundessteuer als auch mit Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern.

1. Die kantonalen Status

a) *Status für Holdinggesellschaften*

Der Status für Holdinggesellschaften ist im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) verankert, und wird zum Beispiel im Recht des Kantons Waadt in dessen Steuergesetz aufgegriffen (LI VD)⁴. Unter den im Gesetzestext aufgezählten Bedingungen und vorbehaltlich des Ertrags aus Schweizer Immobilien, ist die Gesellschaft schlicht und einfach von den Gewinnsteuern auf Kantons- und Gemeindeebene befreit. Sie profitiert jedoch von keinen besonderen Erleichterungen auf Bundesebene und zahlt daher die direkte Bundessteuer in ordentlicher Weise zum effektiven Steuersatz in Höhe von 7,8%.

² Siehe insbesondere die S. 17 ff. des erläuternden Berichts, wo die finanziellen Herausforderungen der Reform für die Kantone und die Eidgenossenschaft deutlich hervorgehoben werden.

³ Für einen Überblick siehe den erläuternden Bericht S. 8 ff.

⁴ Art. 28 Abs. 2 StHG; Art. 108 LI VD. In diesem Gutachten beziehen wir uns auf das waadtländische Steuergesetz; ähnliche Regelungen sind bei den anderen Kantonen zu finden, insbesondere im Kanton Genf.

b) *Status für Verwaltungsgesellschaften*

Auch der Status als „Verwaltungsgesellschaft“⁵ ergibt sich aus dem StHG sowie aus dem kantonalen Recht⁶. Wenn sie die gesetzlichen Bedingungen erfüllen, werden die betroffenen Unternehmen hinsichtlich ihrer verschiedenen Einkünfte jeweils nach ihrer Art und ihrer geographischen Herkunft besteuert: die Erträge aus Beteiligungen (Dividenden, Kapitalgewinne, Aufwertungen von Beteiligungen) sind schlicht und einfach befreit; die Geschäftserträge schweizerischer Herkunft sind ordentlich zu versteuern; was die Geschäftserträge ausländischer Herkunft betrifft, so sind diese abhängig vom Umfang der administrativen Tätigkeit in der Schweiz zu versteuern. In der Praxis führt dies dazu, dass ein Teil des Gewinns, der mit der Auslandstätigkeit verbunden ist (z.B. 80%) von der Steuer befreit ist, während der restliche Betrag mit dem ordentlichen Steuersatz besteuert wird.

Zur Veranschaulichung dessen sei an dieser Stelle das Beispiel einer Verwaltungsgesellschaft angeführt, auf welche im Laufe dieser Untersuchung wiederholt Bezug genommen wird.

Die im Kanton Waadt ansässige Gesellschaft Trading SA erfüllt die Voraussetzungen als Verwaltungsgesellschaft. Der Gewinn aus ihrer Tätigkeit in der Schweiz beläuft sich auf CHF 100'000 und derjenige aus ihrer ausländischen Tätigkeit auf CHF 1'000'000.

Trading SA

Berechnung der Steuerlast im Kontext des Status als Verwaltungsgesellschaft (Jahr N) - in Tausend CHF

		<u>Schweizer Ertrag:</u>		<u>Ausländischer Ertrag:</u>	
		DBSt und KGSt	DBSt	KGSt	
Schweizer Ertrag:	100				
Ausländischer Ertrag:	1'000	Zu versteuernder Gewinn DBSt/KGSt:	100	1'000	1'000
Gesamt:	1'100	DBSt:	6.5	75.3	
		KGSt:	17		39
Steuersatz DBSt:	8.5%	Gewinn nach Steuern (KGSt/DBSt):	77	886	886
Steuersatz KGSt:	22.0%	Abschlag aufgrund des Status:	0	0	80%
Steuerbefreiung		Steuerbarer Nettogewinn:	77	886	177
ausl. Einkünfte:	80.0%				
		Effektive Steuerbelastung KGSt:	16.9%	7.5%	3.90%
		Effektive Steuerbelastung KGSt/DBSt:	23.4%		d.h. KGSt insgesamt: 3.9%
					Gesamt KGSt/DBSt 11.4%

Die Idee, welche dem Status der Verwaltungsgesellschaft zugrunde liegt, besteht darin, einen Anteil des ausländischen Ertrages aufgrund der unbedeutenden, beziehungsweise inexistenten Geschäftstätigkeit in der Schweiz, wo im Wesentlichen eine bloss administrative Tätigkeit ausgeübt wird, von der Steuer zu befreien. Daher wird ein Teil des ausländischen Gewinns von der in der Schweiz zu versteuernden Bemessungsgrundlage ausgenommen. Auf diese Weise nähert man sich dem System einer internationalen Ausscheidung mit Zuordnung der Einkünfte zu den jeweiligen ausländischen Gebieten an⁷.

2. Die Status auf Bundesebene

a) *Prinzipalgesellschaften*

Der Status der Prinzipalgesellschaft besteht sowohl auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene in einer Befreiung eines Teils des Gewinns, abhängig von der Art der Tätigkeiten. Dieser Status ergibt sich jedoch weder aus dem DBG noch aus Art. 28 StHG. Tatsächlich handelt es sich dabei nicht wirklich um einen besonderen Steuerstatus, sondern vielmehr um ein Konzept der internationalen Gewinnausscheidung⁸. Abhängig von ihren Tätigkeiten geht man mittels einer Art Fiktion davon aus, dass die betroffenen Unternehmen ausserhalb der Schweiz über ständige Betriebsstätten im Sinne von Art. 5 Abs. 5 des OECD Musterabkommens zur Vermeidung von Doppelbesteuerung verfügen. Aus diesem Grund weist die

⁵ In anderen Kantonen auch als „société auxiliaire“ (GE), „société de domicile“, „société mixte“ (VS) oder „société d’administration“ bezeichnet.

⁶ Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG; Art. 109 LI VD.

⁷ Siehe in diesem Sinne Botschaft des Bundesrates zum StHG, S.118 f.

⁸ Siehe ESTV-Kreisschreiben 8/2002; siehe auch den Erläuternden Bericht, S. 13

Schweiz einen Teil der Bemessungsgrundlage dem Ausland zu und verzichtet auf deren Besteuerung bis zur Höhe dieses Betrages⁹. Diese Befreiung besteht im Grossen und Ganzen darin, dem Ausland 50% der Gewinne aus der ausländischen geschäftlichen Tätigkeit zuzuweisen – und in der Schweiz entsprechend freizustellen. Da diese Befreiung auf einer Idee der internationalen Ausscheidung beruht, betrifft sie sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Kantons- und Gemeindesteuern.

b) *Swiss Finance Branches*

Dieser Sonderstatus betrifft sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Kantons- und Gemeindesteuern. Im Wesentlichen zielt er auf Zweigniederlassungen von Finanzgesellschaften ab, die von ausländischen Gesellschaften in der Schweiz eröffnet werden. Der Stammsitz stellt der Niederlassung in der Schweiz umfangreiche finanzielle Mittel zur Verfügung, die in der Folge als Darlehen vergeben werden. Die Niederlassung in der Schweiz erhält eine Vergütung für die von ihr gewährten Darlehen. Erneut gestützt auf eine Logik der internationalen Ausscheidung, darf die Zweigniederlassung in der Schweiz einen „kalkulatorischen Zins“ auf einen Teil ihres Eigenkapitals absetzen, was die Bemessungsgrundlage sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern reduziert.

B. Massnahmen im Rahmen der USR III

Wie vorstehend bereits erwähnt wurde, besteht die zentrale Massnahme der USR III in der Abschaffung der Steuerstatus gemäss Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG. Der neue Art. 28 des StHG-Entwurfs bestimmt lediglich: „*Ausnahmen von der ordentlichen Steuerberechnung gemäss Artikel 27 sind nicht zulässig.*“ Mit dem Revisionsentwurf werden auch die Status als „*Prinzipalgesellschaft*“ und als „*Swiss Finance Branch*“ abgeschafft¹⁰, was jedoch im Rahmen einer einfachen Anpassung der Verwaltungspraxis ohne Gesetzesänderung vorgenommen wird.

Als Alternative zu den Steuerstatus sieht der Vorentwurf die Einführung eines Sonderstatus für Lizenzeinkünfte auf Kantonsebene vor („*Lizenzboxen*“)¹¹, die Möglichkeit zur Absetzung eines kalkulatorischen Zinses auf einen Teil des Eigenkapitals auf Bundes- und Kantonsebene („*notional interest deduction*“)¹², sowie einen Mechanismus zur Aufdeckung der stillen Reserven („*step-up*“) zum Zeitpunkt der Beendigung der Steuerstatus, gefolgt von einer Abschreibung der entsprechenden Beträge¹³. Der letztgenannte Vorschlag bildet Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.

⁹ ESTV-Kreisschreiben 5/2002, Kapitel 1.

¹⁰ Erläuternder Bericht, S. 26.

¹¹ Art. 24b E-StHG.

¹² Art. 59 Abs. 1 Bst. e, Ibis und Iter E-StHG; Art. 25 Abs. 1 Bst. e, Abs. 1ter und 1quater E-StHG.

¹³ Die Bestimmung in Verbindung mit dem Step-up werden nachstehend in Abschnitt II.D.1 im Detail beschrieben.

II. STEP-UP-MECHANISMUS IN VERBINDUNG MIT DER BEENDIGUNG DER STEUERSTATUS

A. Der Begriff der stillen Reserven und des Goodwills

Zur Klärung der mit der Aufdeckung der stillen Reserven und des Goodwills verbundenen Problematik ist es angebracht, diese Begriffe und die Art und Weise ihrer Bestimmung kurz noch einmal ins Gedächtnis zu rufen.

1. Stille Reserven und Goodwill

Den Wert, mit dem ein Aktivum im Buchhaltungsabschluss einer Gesellschaft verbucht wird, nennt man Buchwert. Der Buchwert eines Unternehmens in seiner Gesamtheit entspricht seinem Eigenkapital. Es kommt sehr häufig vor, dass der wirkliche Wert (Marktwert) eines Vermögenswertes höher ist, als sein Buchwert. Dieser Wertunterschied entspricht einer stillen Reserve: früher oder später wird dieser Aktivposten aufgedeckt oder verkauft, woraus sich ein zu versteuernder Gewinn ergibt. In gleicher Weise ist der Gesamtwert eines Unternehmens sehr häufig höher als der Wert seines bilanzierten Eigenkapitals: auf der einen Seite müssen die mit besonderen Aktiven verbundenen stillen Reserven berücksichtigt werden; auf der anderen Seite beträgt der Wert eines Unternehmens häufig mehr, als allein den Wert seines Eigenkapitals und der stillen Reserven seiner Aktiven. Diesen zusätzlichen Wert nennt man Goodwill¹⁴. Er hängt folglich von der Unternehmensbewertung ab und ist durch mehrere Faktoren zu erklären; in der Regel entspricht er jedoch dem kapitalisierten Wert der zukünftig erwarteten Gewinne.

Im Prinzip verbieten die Rechnungslegungsvorschriften die Verbuchung des durch das Unternehmen selber geschaffenen Goodwills (originärer Goodwill). Daher darf der Goodwill nur auf der Aktivseite der Bilanz verbucht werden, wenn das Unternehmen von einem Dritten gekauft wird. Sofern das betroffene Unternehmen jedoch nicht kürzlich Gegenstand einer Transaktion war, wird der Goodwill nicht in der Bilanz ausgewiesen und stellt daher – zumindest steuerlich – eine stille Reserve dar.

Von der Problematik der Aufdeckung der stillen Reserven anlässlich der Beendigung der Steuerstatus sind vor allem grosse internationale Unternehmen betroffen. Sicherlich können diese hinsichtlich bestimmter Aktiven (Immobilien, Marken, Unterbewertung von Lagerbeständen und von Forderungen, usw.) über stille Reserven verfügen. Die wesentliche Problematik besteht jedoch darin, dass diese Steuerzahler meistens über einen hohen nicht verbuchten Goodwill verfügen, insbesondere weil ihr Wert denjenigen ihres Eigenkapitals übersteigt. Im weiteren Verlauf dieses Rechtsgutachtens werden wir unsere Analyse auf die Problematik der Aufdeckung des Goodwills konzentrieren, ohne im Detail auf die allenfalls an bestimmten Aktiven bestehenden stillen Reserven einzugehen, da die steuerliche Problematik in beiden Fällen im Wesentlichen identisch ist.

2. Bewertung der stillen Reserven und des Goodwills

Die Bewertung der stillen Reserven entspricht folglich dem Marktwert eines Aktivums abzüglich seines Buchwerts. Dasselbe gilt für den Goodwill, der sich aus dem Wert des Unternehmens abzüglich des Buchwerts seines Eigenkapitals bestimmt¹⁵. So hängt der Goodwill im Wesentlichen von der Bewertung des betreffenden Unternehmens ab. Wenn der Konzern, zu dem die Schweizer Gesellschaft gehört, börsenkotiert ist, entspricht sein Wert seinem Börsenkurs. Dieser entspricht jedoch nicht notwendigerweise dem Wert der Schweizer Gesellschaft des Konzerns, die in den meisten Fällen nicht selber kotiert ist. Wenn eine Gesellschaft nicht selber kotiert ist, muss ihr Wert zur Bestimmung des Goodwills geschätzt werden.

¹⁴ Für eine Definition dieses Begriffs siehe Glauser, Goodwill, S. 421ff.

¹⁵ Buchhalterisch entspricht der Goodwill genauer gesagt dem Verkehrswert des Unternehmens abzüglich der stillen Reserven an identifizierbaren Vermögenswerten abzüglich des buchmässigen Eigenkapitals.

Die Bewertung eines Unternehmens wird im Prinzip auf der Grundlage seiner kapitalisierten zukünftigen Gewinne vorgenommen (die sogenannte Discounted Cash Flow-Methode - DCF). Dazu ist es erforderlich, die zukünftigen Gewinne des Unternehmens zu schätzen, womit notwendigerweise eine hohe Unsicherheit verbunden ist. In der gegenwärtigen Steuerpraxis ist die Methode zur Bewertung von nicht kotierten Unternehmen in einem Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) beschrieben¹⁶. Diese Methode wird auch verwendet, um den Wert des Unternehmens in anderen für den Fiskus relevanten Situationen zu bestimmen, wie zum Beispiel anlässlich der Ausgabe von Mitarbeiteraktien. Im Wesentlichen schlägt die SSK einen retrospektiven Ansatz basierend auf den gewichteten Gewinnen der beiden letzten vergangenen Geschäftsjahre und der Berechnung eines Mittelwertes zwischen dem Ertragswert und dem Substanzwert vor (Praktikermethode)¹⁷. Ist der Wert des Unternehmens bestimmt, so erhält man den Goodwill, indem der Betrag des buchmässigen Eigenkapitals des Unternehmens von diesem Unternehmenswert in Abzug gebracht wird.

Am Beispiel der Trading SA kann die Berechnung des Goodwills basierend auf den geschätzten zukünftigen Gewinnen und gemäss der SSK-Methode wie folgt veranschaulicht werden:

Trading SA

Bewertung des Goodwills im Jahr N - in Tausend CHF

	Gesamtunternehmen
Buchwert Eigenkapital:	1'000
Ergebnis N	1'100
Ergebnis N-1:	990
Diskontsatz (Hypothese)	10%
Unternehmenswert, berechnet gemäss der SKK-Methode:	7'422
Goodwill	6'422
Unternehmenswert, berechnet auf der Grundlage der zukünftigen Gewinne, wenn zum Jahr N identisch bleibend:	11'000
Goodwill:	10'000

Es bleibt festzuhalten, dass der Entwurf der USR III keine Angaben zur Bewertungsmethode der stillen Reserven und des Goodwills enthält, sondern im Gegenteil auf die im Steuerrecht gegenwärtig geltenden allgemeinen Bewertungsgrundsätze verweist¹⁸.

B. Steuerliche Behandlung der stillen Reserven und des Goodwills zum Zeitpunkt der Beendigung des privilegierten Steuerstatus

Wenn die unter der Geltung eines privilegierten Status geschaffenen und bestehenden stillen Reserven zu diesem Zeitpunkt realisiert werden, profitieren sie von einer durch den Status vorgesehenen privilegierten Behandlung. So wird die steuerliche Realisierung eines Vermögenswertes, der stille Reserven oder einen Goodwill in Verbindung mit einer Tätigkeit beinhaltet, welche nur Einkünfte aus ausländischen Quellen generiert, zum gegenwärtigen globalen Steuersatz in Höhe von 11,4% (Lausanne) besteuert¹⁹. Demgegenüber werden nach der Abschaffung des Steuerstatus die gleichen stillen Reserven mit dem ordentlichen Steuersatz von 23,4% besteuert werden, zumindest dann, wenn dem betroffenen Unternehmen

¹⁶ SSK-Kreisschreiben vom 28.8.2008 („Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer“).

¹⁷ Siehe SSK-Kreisschreiben vom 28.8.2008, Ziffer 3.2.

¹⁸ Erläuternder Bericht, S. 12 und 87.

¹⁹ Das heisst 7,5% direkte Bundessteuer und 3,9% Kantons- und Gemeindesteuer.

kein besonderer Steuerstatus offen steht. Der Entwurf der USR III ist sich dieser Problematik sehr wohl bewusst. Dieses Problem wird dadurch verschärft, dass sehr viele Unternehmen, die in Kantonen wie Waadt und Genf von einem Verwaltungsgesellschaftsstatus profitieren, vom System der „Lizenzboxen“ oder des Abzugs der kalkulatorischen Zinsen nicht werden profitieren können.

An diesem Punkt setzt der Step-up an, dessen Grundidee darin besteht, dem Unternehmen im Jahr des Verlusts seines privilegierten Steuerstatus zu ermöglichen, seine stillen Reserven und seinen Goodwill aufzudecken. In den Folgejahren, in denen die Unternehmung der ordentlichen Besteuerung untersteht, kann sie dann die stillen Reserven und den Goodwill abschreiben um so einen steuerlich abzugsfähigen Aufwand zu schaffen.

Die Aufdeckung der stillen Reserven und des Goodwills (Step-up) erscheint im USR III-Entwurf als ein wesentliches Element, das erlauben soll, (i) allen Unternehmen, die nicht von den Lizenzboxen und dem abzugsfähigen kalkulatorischen Zins profitieren können, eine Alternative zu bieten²⁰, (ii) die gestaffelte Einführung der Ausgleichsmassnahmen der Eidgenossenschaft während vier Jahren nach der Abschaffung der Steuerstatus zu rechtfertigen²¹ und (iii) die Kantone dazu zu bewegen, ihre Steuersätze nicht vor oder mit dem Inkrafttreten zu senken, sondern zuzuwarten, bis die Unternehmen die Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven abgeschlossen haben²².

Dieser Step-up-Mechanismus stellt eine besonders strategische Massnahme für die Kantone Waadt und Genf dar, weil dort zahlreiche Unternehmen ansässig sind, die nicht notwendigerweise von den anderen Massnahmen der USR III profitieren können. Daher muss seine Effizienz insbesondere auf der Grundlage der folgenden Kriterien untersucht werden: (i) Rechtssicherheit: beruht dieser Mechanismus auf einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage, um für die betroffenen Unternehmen eine alternative Massnahme darzustellen? (ii) Akzeptanz: werden die betroffenen Unternehmen den Step-Up-Mechanismus als akzeptable Alternative für den Verlust ihres gegenwärtigen Status anerkennen?

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob der Step-Up-Mechanismus, wie es der Vorentwurf zu suggerieren scheint, eine Alternative zu der in den Kantonen Waadt und Genf geplanten Senkung der Steuersätze darstellt, oder ob es im Gegenteil vorzuziehen ist, diese Senkung der Steuersätze unabhängig von der Aufdeckung der stillen Reserven und des Goodwills vorzunehmen.

C. Aktuelle Rechtslage

Bezüglich der Gewinnsteuer bestimmt sich die Steuerbemessungsgrundlage im Prinzip auf der Grundlage des Gewinns, wie er sich aus dem Jahresabschluss des Unternehmens ergibt²³. Man spricht in diesem Zusammenhang vom „Massgeblichkeitsprinzip der statutarischen Jahresrechnung“ oder einfach vom „Massgeblichkeitsprinzip“. Gemäss diesem Prinzip sind die stillen Reserven nur zu versteuern und die geschäftsmässig begründeten Aufwände nur abzugsfähig, wenn sie in der statutarischen Jahresrechnung verbucht sind²⁴. Das gegenwärtige Steuerrecht kennt jedoch Ausnahmen vom Massgeblichkeitsprinzip. Insbesondere sieht das Gesetz die Besteuerung von stillen Reserven in Situationen vor, in denen sie (i) sich der Schweizer Steuerhoheit entziehen²⁵ oder (ii) von einem ordentlichen Status in einen privilegierten Status übergehen²⁶. In diesen Fällen der „systematischen Realisierung“ greift die Besteuerung unabhängig

²⁰ Erläuternder Bericht, S. 33ss.

²¹ Erläuternder Bericht, S. 44.

²² Erläuternder Bericht, S. 89.

²³ Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG; Art. 94 Abs. 1 Bst. a LI VD.

²⁴ Siehe zum diesem Thema insbesondere: Locher, zu Art. 58 N. 75; Glauser, Apports, S. 76; Danon, KSS, zu Art. 58 N. 52; Brülisauer/Poltera, zu Art. 58 N. 45.

²⁵ Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG; Art. 94 Abs. 1 Bst. c LI VD.

²⁶ Zum Beispiel Art. 98 LI VD. Für einen Überblick über die von den Kantonen vorgesehenen Lösungen siehe Obrist, S. 287 ff.

von der buchhalterischen Behandlung, jedoch zwingend auf der Basis einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, die eine Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip regelt²⁷.

Hingegen kennen weder das geltende Handelsrecht noch das Steuerrecht des Bundes²⁸ rechtliche Bestimmungen, die die Aufdeckung der stillen Reserven anlässlich des Eintritts des Unternehmens in einen ordentlichen Steuerstatus in der Schweiz ausdrücklich zulassen, insbesondere zum Zeitpunkt der Beendigung eines besonderen Steuerstatus²⁹. In gleicher Weise sieht die Gesetzgebung auch nicht die Möglichkeit vor, einen Aufwandsteuerlich zu berücksichtigen, der nicht ordnungsgemäss in der Gewinn- und Verlustrechnung verbucht ist; basierend auf dem Massgeblichkeitsprinzip und mangels einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage ist es unserer Ansicht nach daher grundsätzlich nicht möglich, die Abschreibung eines Goodwills, der vorher ausserhalb des Jahresabschlusses aufgedeckt wurde, steuerlich zu berücksichtigen.

Diesbezüglich geht der erläuternde Bericht³⁰ vom Grundsatz aus, dass die Aufdeckung der stillen Reserven und des Goodwills, gefolgt von ihrer Abschreibung mit entsprechender Auswirkung auf das steuerliche Ergebnis auf einer „[...] weitverbreiteten Praxis [...]“³¹ beruht, und dass diese „[...] auch vom Bundesgericht geschützt“³² wird. Unserer Meinung nach ist diese Position in Frage zu stellen. Auch wenn es durchaus klar erscheint, dass eine Gleichbehandlung der Fälle der systematischen Realisierung (Besteuerung der stillen Reserven) und des Eintritts in einen Status der ordentlichen Besteuerung kohärent und mit der steuerlichen Systematik konform erscheint, besteht dennoch gegenwärtig keine gesetzliche Grundlage, die es ausdrücklich ermöglicht, von der buchhalterischen Behandlung der stillen Reserven zugunsten des Steuerzahlers abzuweichen. Die Praxis bestimmter Kantone³³ und, in bestimmten Sonderfällen, der ESTV³⁴ scheint die Möglichkeit einer ausserbuchmässigen Aufdeckung der stillen Reserven ohne Besteuerung zu akzeptieren; ein solcher Ansatz wird jedoch in der Schweiz nicht einheitlich angewandt und ist insbesondere in den Kantonen der französischen Schweiz überhaupt nicht klar zu erkennen^{35,36}. Im Gegensatz dazu hat sich die Rechtsprechung des Bundesgerichts relativ streng gezeigt, wenn es darum ging, das Massgeblichkeitsprinzip auf das Auflösen von stillen Reserven anzuwenden³⁷. Dies auch falls die stillen Reserven in die Gesellschaft eingebracht und erst später aufgedeckt wurden³⁸. Zwar hat das Bundesgericht in zwei aktuellen Entscheidungen³⁹ auf die anwendbaren kantonalen Praktiken beim Ende des Status für Holdinggesellschaften und dem Übergang in den ordentlichen Status Bezug

²⁷ Über das strenge Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage zur Einführung einer systematischen Realisierung siehe insbesondere Obrist, S. 166 und Züger, S. 128 f., der jedoch das Erfordernis einer gesetzlichen Grundlage relativiert, indem er sich auf eine, unserer Meinung nach wenig überzeugende Rechtsprechung stützt (S. 129 f., 134 f.).

²⁸ Wie Riedweg, S. 159 und Obrist/ Hänni, S. 401, betonen, sieht nur der Kanton Jura eine gesetzliche Grundlage im kantonalen Recht vor, welche eine Aufdeckung der stillen Reserven in der Steuerbilanz vorsieht (Art. 84b LJU); andere Kantone kennen Verwaltungspraktiken, die in diese Richtung gehen (siehe Riedweg, S. 159).

²⁹ Bezüglich der Behandlung der stillen Reserven bei der Immigration einer Gesellschaft vom Ausland in die Schweiz, siehe Weidmann, S. 4ss.

³⁰ Siehe zum Beispiel den erläuternden Bericht, S. 34.

³¹ Erläuternder Bericht, S. 34.

³² Erläuternder Bericht, S. 34.

³³ Siehe diesbezüglich Riedweg, S. 159, Obrist/ Hänni, S. 401, sowie Duss/von Ah/Rutishauser, zu Art. 28 N. 123 die einen Überblick über die Kantone geben, welche eine Aufdeckung der stillen Reserven zum Zeitpunkt des Verlusts des Status für Holdinggesellschaften erlauben; es ist darauf hinzuweisen, dass die Autoren seinerzeit betonten, dass der Kanton Zürich keine Aufdeckung der stillen Reserven ausserhalb des Jahresabschlusses zulies. Zürich hat jedoch seine Praxis im Jahr 2012 als Reaktion auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts vom 12.3.2012 geändert (siehe Mitteilung über die Praxis des Kantons Zürich vom 19.7.2012).

³⁴ ESTV-Kreisschreiben 5/2004 (Umstrukturierungen), Ziffer 4.2.5.2.1 (Fall der Privatisierung von Instituten des öffentlichen Rechts); ESTV-Kreisschreiben 35/2011 (konzessionierte Verkehrsunternehmen), Ziffer 2.5.

³⁵ Riedweg, S. 159; Danon, Refonte, S. 36. Siehe jedoch die Ausnahme für den Kanton Jura (siehe oben Fussnote 28).

³⁶ Weidmann, S. 13ff und S. 24 betont auch, dass im Hinblick auf die Aufdeckung der stillen Reserven in der Steuerbilanz bei der Immigration in die Schweiz, die Praxis sehr zurückhaltend ist.

³⁷ Siehe insbesondere BGE vom 11.3.2002, in: Steuerrevue 2002, 392 ff.; BGE vom 13.9.2011, in: StE B. 23.41. N. 5; BGE vom 23.8.2010, in: StE B.72.14.2. N.35.

³⁸ Die Lehre ist diesbezüglich kritisch; siehe dazu, insbesondere im Umfeld der Immigration, Weidmann, S. 13ff und die dort zitierte Litteratur.

³⁹ BGE vom 12.3.2012 (2C_645/2011); BGE vom 18.2.2014 (2C_842/2013). Die Entscheidung aus dem Jahr 2012 ist zusammengefasst und kommentiert von Obrist/Hänni, S. 396 ff.

genommen und insbesondere hervorgehoben, dass kantonale Lösungen existieren, welche die Aufdeckung der stillen Reserven bei dieser Gelegenheit erlauben. Die Bedeutung dieser beiden Entscheidungen muss allerdings relativiert werden: einerseits hat sich das Bundesgericht im Wesentlichen mit der Frage des Schicksals der Verlustvorträge nach Beendigung des Status für Holdinggesellschaften beschäftigt und sich nur indirekt zur Möglichkeit der Aufdeckung der stillen Reserven geäußert; andererseits hat das Bundesgericht in den beiden Entscheidungen, da es sich um dem kantonalen Recht unterliegende Sachverhalte handelte, die Frage nur unter dem beschränkten Gesichtspunkt der Willkürprüfung untersucht, ohne eine umfassende Prüfung der Frage nach der steuerlichen Behandlung einer Aufdeckung ausserhalb des Jahresabschlusses vorzunehmen⁴⁰. Schliesslich ist zu betonen, dass diese beiden Entscheidungen Steuerpflichtige betreffen, die vom Holdingstatus (vollständige Befreiung des Gewinns auf Kantonsebene) in einen ordentlichen Status wechselten. Im Zusammenhang mit der USR III handelt es sich jedoch bei den betroffenen Unternehmen im Wesentlichen um Unternehmen, die von einem Status als Verwaltungsgesellschaft profitieren. Dieser Status unterscheidet sich jedoch offensichtlich von demjenigen der Holdinggesellschaft. Demzufolge ist es nach unserer Auffassung nicht möglich, sich zur Rechtfertigung des Step-up allein auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu stützen⁴¹.

Wir sind der Ansicht, dass gegenwärtig keine ausreichende gesetzliche Grundlage existiert, um ausschliesslich in einer Steuerbilanz die Aufdeckung der stillen Reserven bei Beendigung eines privilegierten Steuerstatus zu erlauben, insbesondere bei Beendigung eines Status als Verwaltungsgesellschaft. Zudem kann man sich nicht ohne weiteres auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts stützen, um eine derartige Praxis zu verallgemeinern, da die Richter aus Lausanne sich zu diesem Punkt nicht klar geäußert haben. Im Bemühen um Klarheit und Rechtssicherheit ist es vielmehr erforderlich, eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage zu schaffen. Beim jetzigen Rechtsstand kann in der Tat nicht ausgeschlossen werden, dass das Bundesgericht bei der Konfrontation mit der Praxis des Step-up mit anschliessender Abschreibung, diesen allein auf die Verwaltungspraxis gestützten Mechanismus in Frage stellen würde. Dieses Risiko ist umso bedeutender, als bestimmte Steuerzahler möglicherweise bestrebt wären, den Step-up auch auf Bundesebene praktizieren zu wollen, insbesondere im Kontext der Prinzipalgesellschaften⁴² oder beim Wegfall der Steuerbefreiung; solche Fälle könnten auf diese Weise dem Bundesgericht unterbreitet werden, welches diese Fragen für das Bundesrecht entscheiden könnte.

Im internationalen Kontext ist es zudem Wesentlich, dass der eingeführte Mechanismus allgemeine Anwendung findet und mit dem gesamten Schweizer Steuersystem kohärent ist. Die Schweiz kann es sich in der Tat nicht erlauben, dass dieses System wie eine gezielte („selektive“) Massnahme zugunsten der Unternehmen erscheint, die von einem privilegierten Steuerstatus profitieren⁴³. Dies könnte in der Tat als Verlängerung beziehungsweise als Ersatzmassnahmen zu den Status angesehen werden, zu deren Abschaffung sich die Schweiz verpflichtet hat, und so zu einer Bestreitung der geplanten Lösung führen. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass die Selektivität der schädlichen Massnahmen sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht geprüft wird⁴⁴. Ferner empfiehlt es sich, einen Mechanismus einzuführen, der die Behandlung der stillen Reserven in allen Fällen von Änderungen ihrer steuerlichen Behandlung, sowohl im Rahmen grenzüberschreitender Sachverhalte (Immigration und Emigration) als auch bei der Änderung der Steuerstatus, regelt⁴⁵.

⁴⁰ Im BGE vom 18.2.2014 (2C_842/2013), E. 2 und 5.2. stellt das Bundesgericht ausdrücklich klar, dass es seine Untersuchung auf eine Willkürprüfung beschränkt.

⁴¹ Dieser Auffassung ist auch Danon, Refonte, S. 40 f und Danon, conformité, Kapitel 1.2 und 3.1.1. Anderer Ansicht: Riedweg, S. 163.

⁴² Siehe nachstehend Abschnitt II.D.2.a).

⁴³ Die Massnahme könnte dann als staatliche Beihilfe angesehen werden (zu diesem Begriff, siehe Matteotti/Roth, S. 695f. ; Danon, refonte, S. 31ff und Danon, conformité, Kapitel 2.1).

⁴⁴ Siehe Danon, Refonte, S. 31 f. und S. 39. Der erläuternde Bericht (siehe zum Beispiel S. 133) beharrt auf der Notwendigkeit, eine Massnahme einzuführen, die allgemeine Anwendung auf das gesamte Steuersystem findet.

⁴⁵ Siehe diesbezüglich Glauser, IFA Präsentation; Danon, Refonte S. 45; Danon, conformité, Kapitel 3 und 4; in diesem Sinne auch Matteotti/Roth, S. 725.

D. Lösungsvorschlag gemäss Vorentwurf

Das Bestreben zur Einführung einer auf eine gesetzliche Grundlage gestützten allgemeingültigen Lösung wird mit aller Deutlichkeit auch vom Bundesrat geteilt, und findet sich im Vorschlag wieder, der in dem Vorentwurf zur Vernehmlassung vorgelegt wurde.

1. Beschreibung der im Vorentwurf vorgesehenen Lösung

Der Vorentwurf sieht in erster Linie die Einführung einer Bestimmung im DBG⁴⁶ vor, die vor allem auf die steuerliche Behandlung der stillen Reserven in den internationalen Beziehungen abzielt. Art. 61a Abs. 1 und 2 E-DBG, der im Wesentlichen den aktuellen Art. 58 Abs. 1 Bst. C *in fine* DBG übernimmt, regelt die Sachverhalte in denen stille Reserven zum Zeitpunkt ihres Transfers ins Ausland besteuert werden⁴⁷. Im Gegensatz dazu behandelt Art. 61a Abs. 3 und 4 E-DBG die Aufdeckung der stillen Reserven zum Zeitpunkt ihrer Ankunft in der Schweiz⁴⁸. Unabhängig davon, ob es sich um stille Reserven auf Aktiven⁴⁹ oder um Goodwill handelt, können die stillen Mehrwerte in der Steuerbilanz⁵⁰ steuerneutral aufgedeckt werden. Unter Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip sieht Art. 61a Abs. 5 E-DBG im Übrigen die Möglichkeit vor, die in der Steuerbilanz verbuchten stillen Reserven über einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren abzuschreiben. Wenn diese Abschreibung hingegen zu einem Verlust führen sollte, könnte dieser Verlust nicht vorgetragen werden. Mit anderen Worten wäre die Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven nur möglich, wenn das Unternehmen für jedes Geschäftsjahr über ausreichenden steuerbaren Gewinn verfügt.

Der zur Vernehmlassung vorgelegte Entwurf führt auch eine neue Bestimmung im StHG⁵¹ ein, die von den Kantonen innerhalb von zwei Jahren ab dem Inkrafttreten der Vorlage in ihre kantonale Gesetzgebung übernommen werden muss⁵², wobei sie andernfalls auch auf Kantonsebene geltendes Recht wird. Wir weisen darauf hin, dass die Formulierung des Art. 24c E-StHG den Kantonen keinen Spielraum lässt. Diese sind verpflichtet, die in das StHG eingeführte Lösung zu übernehmen.

Art. 24c E-StHG sieht im Hinblick auf internationale Beziehungen die gleiche Behandlung vor, wie Art. 61a E-DBG. Jedoch behandelt er ausserdem den Eintritt oder das Ende des einzigen Steuerstatus, der nach dem Inkrafttreten der USR III noch Bestand haben wird, nämlich des Status der Lizenzbox gemäss Art. 24b E-StHG. So sieht Art. 24c Abs. 3 E-StHG vor, dass die stillen Reserven in Verbindung mit in den Steuerstatus der Lizenzboxen transferierten Vermögenselementen so besteuert werden, wie im Fall einer Beendigung der Steuerpflicht. In diesem Fall erlaubt Art. 24 Abs. 8 E-StHG es jedoch, die Fälligkeit der geschuldeten Steuer in Verbindung mit der systematischen Realisierung der stillen Reserven zu verteilen; obwohl die Steuerschuld mit der Situation des Unternehmens zum Zeitpunkt des Eintritts in den bevorzugten Status verbunden bleibt, werden die Kantone autorisiert, die Fälligkeit dieser Schuld auf zehn Jahre aufzuteilen⁵³.

Art. 24c Abs. 5 und 6 E-StHG sieht im Übrigen vor, dass im Fall des Austritts aus dem Lizenzboxensystem „[...] über die stillen Reserven auf den betroffenen Vermögenswerten unter Einbezug der Ermässigung

⁴⁶ Art. 61a E-DBG „Aufdeckung stiller Reserven“.

⁴⁷ Art. 61a Abs. 1 E-DBG bezieht sich auf Situationen, in denen „die Steuerpflicht endet“. Art. 61a Abs. 2 E-DBG präzisiert die betroffenen Tatbestände, insbesondere den Transfer von Vermögenswerten (oder von Funktionen) ins Ausland oder den Übergang in einen steuerbefreiten Status (Art. 56 DBG).

⁴⁸ Art. 61a Abs. 3 E-DBG bezieht sich auf den „Beginn der Steuerpflicht“ der in Art. 61a Abs. 4 E-DBG definiert ist (Transfer von Vermögenswerten oder Funktionen aus dem Ausland auf einen inländischen Geschäftsbetrieb oder eine ständige Betriebsstätte in der Schweiz).

⁴⁹ Mit Ausnahme der stillen Reserven an qualifizierten Beteiligungen, die gemäss dem Vorentwurf steuerbefreit sind (siehe Art. 58a E-DBG).

⁵⁰ Die französische Version von Art. 61a Abs. 3 E-DBG enthält irrtümlich den Begriff „*bilan commercial*“; die deutsche Version erwähnt hingegen richtigerweise die „*Steuerbilanz*“.

⁵¹ Art. 24c E-StHG.

⁵² Art. 72s E-StHG.

⁵³ Hinsichtlich der Frage der Unterscheidung der Steuerschuld und ihrer Fälligkeit siehe nachstehend Abschnitt II.E.2.

abgerechnet [wird]⁵⁴. In diesem Fall wird die Steuer auf die Aufdeckung der stillen Reserven gemäss dem Lizenzboxen-Mechanismus und zugehörigen Steuersatz erhoben, und die stillen Reserven (wie auch der Goodwill) können in der Steuerbilanz verbucht werden, um über einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren abgeschrieben zu werden. Wie bei der direkten Bundessteuer kann ein Verlust in Verbindung mit diesen Abschreibungen nicht vorgetragen werden⁵⁵. Es ist zu präzisieren, dass, soweit Art. 24c Abs. 8 E-StHG sich ausdrücklich ausschliesslich auf den Fall des Eintritts in den Status der Lizenzboxen bezieht, die Fälligkeit der geschuldeten Steuer in Verbindung mit dem Austritt aus dem genannten Status nicht aufgeschoben werden kann⁵⁶. Die Rechtfertigung dieses Unterschieds in der Behandlung zwischen dem Eintritt in und dem Austritt aus dem Status der Lizenzboxen ist schwer nachvollziehbar; diese Situation dürfte vermutlich nach Abschluss des Vernehmlassungsverfahrens korrigiert werden⁵⁷.

Im Übrigen sieht Art. 78g E-StHG vor, dass „*Artikel 24c Absätze 4, 5, 7 und 8 [...] für juristische Personen, die vor dem Inkrafttreten der Änderung vom ... gemäss Artikel 28 Absätze 2 bis 4 [StHG] besteuert wurden, sinngemäss* [gilt]“. Diese Übergangsbestimmung zielt darauf ab, den Unternehmen, die von einem vor der Reform anwendbaren Steuerstatus profitierten, zu erlauben, eine Aufdeckung ihrer stillen Reserven und ihres Goodwills gemäss dem in Art. 24c StHG-Entwurf vorgesehenen Mechanismus vorzunehmen⁵⁸. Sie stellt eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage zur Rechtfertigung des Step-up zum Zeitpunkt der Beendigung der Steuerstatus dar. Jedoch verweist Art. 78g E-StHG erstaunlicherweise nicht auf Art. 24c Abs. 6 E-StHG, der speziell den Austritt aus dem Status der Lizenzboxen behandelt. Die Bestimmungen, auf die er verweist (Absätze 4, 5, 7 und 8) betreffen aber nicht den Austritt aus einem Steuerstatus, sondern den Beginn der Steuerpflicht⁵⁹.

Schliesslich weisen wir darauf hin, dass die im Vorentwurf vorgesehenen rechtlichen Bestimmungen in dieser Form den betroffenen Unternehmen nicht die freie Wahl zu lassen scheinen, ihre stillen Reserven anlässlich des Austritts aus dem Steuerstatus aufzudecken. Der aktuell vorgesehene Mechanismus scheint im Gegensatz dazu obligatorisch zu sein. Da der Step-up für bestimmte Unternehmen nicht ohne Schwierigkeiten durchzuführen ist, wie nachstehend unter Abschnitt 3.c) aufgezeigt wird, so müsste dieser Umstand im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens unbedingt geändert werden. Damit soll verhindert werden, dass diese Massnahme keine ungewollten negativen Auswirkungen auf die Reform zeitigt.

2. Anwendung des Vorentwurfs auf Unternehmen, die von einem Steuerstatus profitieren

a) Unternehmen, die von einem Steuerstatus auf Bundesebene profitieren

Der Vorentwurf behandelt die Auswirkungen der „Bundes“-Status auf die stillen Reserven nicht ausdrücklich⁶⁰. Durch den Verweis auf den aktuellen Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG, zielt Art. 78g E-StHG denn auch nur auf die Status auf Kantonebene ab (Holding und Verwaltungsgesellschaften), unter Ausschluss der *Prinzipalgesellschaften* und der „*Swiss Finance Branches*“.

Es erscheint uns wenig wahrscheinlich, dass die *Swiss Finance Branches* eine Aufdeckung ihrer stillen Reserven und/oder eines Goodwills zum Ende ihres Status fordern können, so dass es ihnen im Prinzip nicht möglich sein wird, vom Step-up zu profitieren⁶¹. Selbst wenn einige dieser Unternehmen über einen realen Goodwill verfügen, führt die Abschaffung ihres Status nicht automatisch zu einem Übergang in einen

⁵⁴ Art. 24c Abs. 6 E-StHG.

⁵⁵ Art. 24c, al. 7 E-STHG.

⁵⁶ Im Gegensatz zum französischen Text des erläuternden Berichts (S. 92) präzisiert die deutsche Version (S. 91) ausdrücklich, dass der Aufschub der Fälligkeit der Zahlung keine Anwendung auf die Abrechnung der stillen Reserven beim Austritt aus dem Status der Lizenzboxen findet.

⁵⁷ Art. 24c Abs. 8 E-STHG müsste folgendermassen lauten: „*Die Kantone können die Fälligkeit der Steuer aus Gewinnen nach Absatz 3 und 6 auf höchstens zehn Jahre verteilen.*“

⁵⁸ Wir weisen darauf hin, dass der Verweis auf Art. 24c Abs. 8 E-STHG in seiner aktuellen Version problematisch ist, da diese Bestimmung einen Aufschub der Fälligkeit nur in den Fällen des Eintritts in die Box und nicht für den Austritt aus dem privilegierten Status vorsieht. Die vorstehend unter der Fussnote 67 vorgesehene Änderung ist daher unerlässlich.

⁵⁹ Welchem man, dies trifft zu, den Austritt aus dem System der Boxen gleichstellt.

⁶⁰ Siehe vorstehend Abschnitt I.A.2.

⁶¹ Der erläuternde Bericht, S. 115 f., erwähnt für diese Unternehmen das System des Abzuges des kalkulatorischen Zinses.

ordentlichen Status oder zu einem Transfer von Funktionen, die eine Aufdeckung im Sinne des Art. 61a E-DBG und 24c E-StHG rechtfertigen würden, sondern nur zur Aufhebung der Gewährung des gegenwärtigen kalkulatorischen Zinses, der ihre Bemessungsgrundlage reduziert.

Die Prinzipalgesellschaften sind auch nicht direkt von Art. 78g E-StHG erfasst. Unserer Ansicht nach ist jedoch nicht ausgeschlossen, die Art. 61a Abs. 3 bis 5 E-DBG und 24c Abs. 4 bis 7 E-StHG unmittelbar auf sie anzuwenden. Wie vorstehend bereits erwähnt, stützt sich der Status der Prinzipalgesellschaft auf eine Logik der internationalen Ausscheidung, ausgehend von der Fiktion, dass die Tätigkeiten der Vertriebspartner im Ausland ständige Betriebsstätten des Schweizer Unternehmens darstellen, denen ein Teil des Schweizer Geschäftsertrages (im Prinzip 50%) zugewiesen werden muss. Eine Infragestellung dieses Verteilungsmechanismus und eine Besteuerung des gesamten Schweizer Geschäftseinkommens wäre Ausdruck der Auffassung, dass die ausländischen Tätigkeiten in die Schweiz zurückgeführt werden und es damit ermöglichen, die entsprechenden stillen Reserven und den Goodwill in der Steuerbilanz aufzudecken. Sofern diese Aufdeckung mit einer Übertragung von Tätigkeiten (oder Funktionen) vom Ausland in die Schweiz einhergehen würde, so erfolgte die Aufdeckung sowohl auf der Ebene der direkten Bundessteuer als auch auf der Ebene der Kantonssteuer; im Übrigen wäre sie im Zeitpunkt der Verbuchung in der Steuerbilanz in der Schweiz steuerneutral⁶².

b) Unternehmen, die von einem kantonalen Steuerstatus profitieren

Mit der Einführung des Art. 78g E-StHG sieht der Vorentwurf für die Gesellschaften, die von einem Holding-Status und einem Status als Verwaltungsgesellschaft profitieren, die Möglichkeit vor, zum Zeitpunkt des Wegfalls des privilegierten Steuerstatus und des Übergangs zum ordentlichen System eine Aufdeckung ihrer stillen Reserven und ihres Goodwills vorzunehmen. Im Bestreben die allgemeine Kohärenz des Steuersystems zu gewährleisten und den Vorwurf eines selektiven Ansatzes zugunsten der Unternehmen, die von einem Steuerstatus profitieren, zu vermeiden, verweist Art. 78g E-StHG auf Art. 24c E-StHG, der auf alle Unternehmen, einschliesslich der Fälle der Emigration und Immigration, Anwendung finden wird. Der im Zusammenhang mit dem Verlust der Steuerstatus eingeführte Mechanismus wird daher den gleichen Bedingungen unterliegen müssen, wie der Transfer von stillen Reserven zwischen verschiedenen Steuerregimes bei anderen Sachverhalten, was bedeutende Auswirkungen auf die Anwendung des Step-up haben wird.

(i) Bewertung der stillen Reserven und des Goodwills

Der Vorentwurf enthält keine besondere Bestimmung hinsichtlich der Bewertungsmethode der stillen Reserven und des Goodwills und verweist diesbezüglich auf die allgemeinen Grundsätze des Steuerrechts⁶³. Im Prinzip müsste es jedem Unternehmen gemäss den üblichen Beweislastregeln gestattet sein, eine Bewertungsmethode für seine stillen Reserven und seinen Goodwill vorzuschlagen; selbstverständlich wird das Unternehmen dann, ausser für den Fall sich verändernder Umstände, durch die vorgeschlagene und von der Finanzbehörde akzeptierte Bewertungsmethode gebunden sein⁶⁴.

In den meisten Fällen wird das betroffene Schweizer Unternehmen nicht börsenkotiert sein. Idealerweise sollte die Bewertung des Goodwills daher durch die Bewertung des Unternehmenswertes auf der Grundlage einer Schätzung seiner zukünftigen Gewinne erfolgen. Dieser Ansatz wird jedoch notwendigerweise eine beträchtliche Unsicherheit enthalten, da die Prognosen stark von den effektiven Ergebnissen abweichen können. In gleicher Weise bedeutet eine Bewertung auf der Grundlage der vergangenen Ergebnisse notwendigerweise auch eine Diskrepanz zwischen den für die Schätzung des Goodwill berücksichtigten Elementen und den in den auf den Übergang zur ordentlichen Besteuerung folgenden Jahren tatsächlich realisierten zukünftigen Einkünften. In einem wie im anderen Fall wird der in der Steuerbilanz verbuchte

⁶² Selbstverständlich unter dem Vorbehalt des Risikos, dass der ausländische Fiskus, dieser Logik folgend, Ansprüche in Bezug auf die in die Schweiz transferierten stillen Reserven und den Goodwill geltend macht.

⁶³ Siehe vorstehend Abschnitt II.A.2.

⁶⁴ Erläuternder Bericht, S. 87.

und in der Folgezeit abgeschriebene Goodwill in der Praxis daher häufig nicht den tatsächlichen zukünftigen Ergebnissen des Unternehmens entsprechen.

Weiter wird sich die Frage stellen, ob der aufgedeckte Goodwill das gesamte Unternehmen betrifft, oder nur dem Goodwill, welcher durch die ausländischen Tätigkeiten generiert wird, die im Verwaltungsgesellschaftsstatus von einer privilegierten steuerlichen Behandlung profitieren. Soweit der Unterschied zwischen den schweizerischen und den ausländischen Einkünften von der Gegenpartei des Unternehmens abhängt, gehören beide in den meisten Fällen zur derselben Unternehmenstätigkeit. Der aufgedeckte Goodwill müsste daher im Prinzip für die Gesamtheit des Unternehmens geschätzt werden. Andererseits bedeutet der Status als Verwaltungsgesellschaft in der Praxis, dass die Gewinne und Verluste zwischen „Schweizer Sparten“ und „ausländischen Sparten“ (*Spartenrechnung*) aufgeteilt werden, so dass es möglich sein müsste, einen ausschliesslich mit den vom privilegierten Status profitierenden Einkünften verbundenen Goodwill aufzudecken. Ein solcher Ansatz wäre unserer Auffassung nach zudem kohärent mit einem analogen Ansatz des Art. 24c Abs. 5 StHG, welcher die Möglichkeit zur Vornahme eines Step-up auch im Fall einer Immigration in die Schweiz für „die Verlegung von Vermögenswerten oder Funktionen aus dem Ausland“ vorsieht.

Im Beispiel des Unternehmens Trading SA, würde sich die Bewertung des Goodwill allein auf der Grundlage der „ausländischen“ Tätigkeiten wie folgt darstellen (zur Vereinfachung wird davon ausgegangen, dass das berücksichtigte Eigenkapital in vollem Umfang mit der ausländischen Tätigkeit zusammenhängt⁶⁵):

Trading SA

Bewertung des Goodwills im Jahr N - in Tausend CHF

	Gesamtunternehmen	Ausländische Tätigkeiten
Buchwert Eigenkapital:	1'000	1'000
Ergebnis N	1'100	1'000
Ergebnis N-1:	990	900
Diskontsatz (Hypothese)	10%	10%
Unternehmenswert, berechnet gemäss der SKK-Methode:	7'422	6'778
Goodwill	6'422	5'778
Unternehmenswert, berechnet auf der Grundlage der zukünftigen Gewinne, wenn zum Jahr N identisch bleibend:	11'000	10'000
Goodwill:	10'000	9'000

(ii) *Aufdeckung sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern und die direkte Bundessteuer oder nur in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuer ?*

Die Art. 78g und 24c E-StHG sowie der erläuternde Bericht äussern sich nicht zur Frage, ob die Aufdeckung der stillen Reserven und des Goodwills sich auf die Steuerbilanz in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern beschränkt, oder ob sie auch die direkte Bundessteuer betrifft⁶⁶. Durch den Verweis auf Art. 24c Abs. 4, 5, 7 und 8 E-StHG, bezieht sich Art. 78g E-StHG auf mit dem Art. 61a E-DBG harmonisierten Bestimmungen betreffend den Beginn der Steuerpflicht. Die Sachverhalte, auf die hier abgezielt wird, betreffen durchwegs Fälle, in denen stille Reserven sowohl im Hinblick auf die direkte Bundessteuer als auch auf die Kantons- und Gemeindesteuern aufgedeckt werden. Es ist überdies in der

⁶⁵ Das Eigenkapital könnte auch zwischen der schweizerischen Tätigkeit und der ausländischen Tätigkeit aufgeteilt werden, zum Beispiel auf der Grundlage des Prozentsatzes der Einkünfte oder der Vermögenswerte. Dies würde das mit der ausländischen Tätigkeit verbundene Eigenkapital reduzieren und den Goodwill entsprechend erhöhen.

⁶⁶ Die Lehre ist auch hinsichtlich dieser Frage nicht einhellig (Danon, Refonte, S. 35 ff.; Riedweg, S. 157 ff.; auf S. 164 nimmt Riedweg Bezug auf die kantonale Praxis bestimmter Kantone, die eine Aufdeckung allein in der kantonalen Steuerbilanz vornehmen).

Praxis nicht üblich, auf Diskrepanzen zwischen der Steuerbilanz auf Bundesebene und auf Kantonsebene zu treffen. Tatsächlich sind die Regeln zur Bestimmung des steuerbaren Gewinns so harmonisiert, dass im Prinzip keine Situationen entstehen, in denen eine abweichende Behandlung der stillen Reserven gerechtfertigt wäre. Daher könnte eine Aufdeckung sowohl auf der Ebene der direkten Bundessteuer als auch auf der Ebene der Kantons- und Gemeindesteuern durchaus in Betracht gezogen werden und wäre im Übrigen kohärent mit der vorstehend unter Abschnitt II.D.2.a) erwähnten, auf Prinzipalgesellschaften anwendbaren Behandlung.

Andererseits muss hinsichtlich der Unternehmen mit einem ausschliesslich kantonalen Steuerstatus festgehalten werden, dass die Änderung der Behandlung der stillen Reserven und des Goodwills nur die kantonale Steuer betrifft. Sobald aus Gründen der Steuersystematik vom Massgeblichkeitsprinzip abgewichen wird und man sich auf eine Steuerbilanz stützt, scheint es ausserdem logisch zu sein, diese allein auf die betroffene Kantonssteuer zu beschränken. Im Übrigen nennt der Verweis auf Art. 24c Abs. 5 E-StHG als Beispiel für den Beginn der Steuerpflicht das Ende der Besteuerung nach dem Lizenzboxensystem, welches auch nur auf Kantonsebene Anwendung findet. Daher erscheint eine Aufdeckung in einer auf die Kantons- und Gemeindesteuern beschränkten Steuerbilanz kohärent. Diese Frage müsste jedoch unbedingt im Text des Art. 24c Abs.6 E-StHG klargestellt werden, auf den zudem auch Art. 78g E-StHG verweisen müsste. Der Entwurf des Textes muss diesbezüglich angepasst werden.

(iii) Vollständige oder anteilmässige Aufdeckung der stillen Reserven?

Ein Ansatz, der während der vorbereitenden Arbeiten zum Vorentwurf genannt und von bestimmten Autoren in der Lehre⁶⁷ vorgeschlagen wurde, besteht darin, den Step-up auf denjenigen Teil der stillen Reserven zu beschränken, welcher unter dem privilegierten Steuerstatus, den das Unternehmen aufgibt, von der Steuer befreit war. Im Beispiel der Trading SA betraf die Aufdeckung daher nur den Goodwill, der mit der ausländischen Tätigkeit verbunden war (in diesem Fall CHF 5'778'000 bei Anwendung der Bewertungsmethode der SSK, oder CHF 9'000'000 auf der Basis der zukünftigen Gewinne); unter Berücksichtigung der Steuerbefreiung der ausländischen Einkünfte in Höhe von 80% im Status als Verwaltungsgesellschaft würde die Aufdeckung in der Steuerbilanz 80% des Goodwills betreffen, also CHF 4'622'000 (80% von CHF 5'778'000) oder CHF 7'200'000 (80% von CHF 9'000'000) je nachdem, auf welche Weise der Goodwill bestimmt wird. Gleichzeitig wäre die Aufdeckung zum Aufdeckungszeitpunkt auf der Ebene der Trading SA steuerneutral.

Unserer Auffassung nach ist ein solcher Ansatz vertretbar, wenn man vom Grundsatz ausgeht, dass die Steuerbefreiung der ausländischen Tätigkeiten beim Status als Verwaltungsgesellschaft auf einer Logik der internationalen Ausscheidung beruht, die dazu führt, einen Teil (80%) des Einkommens dem Ausland zuzuweisen. Wie bei den vorstehend erwähnten Prinzipalgesellschaften⁶⁸ könnte das Ende des Status als Verwaltungsgesellschaft dann einem Transfer eines Teils der Tätigkeit in die Schweiz gleichgestellt werden, was dazu führt, 80% der stillen Reserven und des Goodwills, die mit diesen Einkünften verbunden sind, auf der Grundlage der Art. 61a Abs. 3 bis 5 E-DBG und 24c Abs. 4 bis 7 E-StHG aufzudecken. In diesem Fall wäre der Step-up in Verbindung mit dieser Immigration in die Schweiz zum Zeitpunkt seiner Verbuchung in der Steuerbilanz steuerneutral.

Bei dieser Lösung scheint es sich jedoch nicht um diejenige zu handeln, die in den Vorentwurf Eingang gefunden hat. Tatsächlich stützt sich Art. 78g E-StHG durch den Verweis auf die Regeln des Art. 24c Abs. 4, 5, 7 und 8 E-StHG ohne Bezugnahme auf Art. 61a E-DBG auf eine Logik, die ausschliesslich auf einer Änderung des Steuerstatus im Inland basiert, und die zu einer Aufdeckung der gesamten stillen Reserven und des Goodwills führt, die vom Unternehmensteil betroffen sind, welcher den Steuerstatus wechselt. Im Beispiel der Trading SA würde sich der Goodwill der aufgedeckten ausländischen Tätigkeit somit je nach

⁶⁷ Riedweg, S. 178. Danon, *conformité*, Kapitel 4.2.3 schlägt ebenfalls eine Lösung, die darin besteht den unter dem Steurregime befreiten Anteil der stillen Reserven aufzudecken; die Aufdeckung wird dann im ersten Jahr der ordentlichen Besteuerung durchgeführt.

⁶⁸ Siehe vorstehend Abschnitt II.D.2.a).

der angewandten Bewertungsmethode auf CHF 5'778'000 oder CHF 9'000'000 belaufen, und dieser gesamte Betrag würde auf der Aktivseite der Steuerbilanz des Unternehmens verbucht.

Dadurch würde die Aufdeckung zum Aufdeckungszeitpunkt zu einer Besteuerung dieses Betrages führen, und zwar nach den zu diesem Zeitpunkt auf das Unternehmen anwendbaren Modalitäten⁶⁹. Je nachdem, ob diese Besteuerung sowohl in der Steuerbilanz der direkten Bundessteuer als auch der Kantons- und Gemeindesteuern vorgenommen wird, oder nur auf Kantonsebene, sind die steuerlichen Folgen selbstverständlich unterschiedlich. Soweit die Aufdeckung im letzten Geschäftsjahr vorgenommen würde, in dem das Unternehmen vom Status als Verwaltungsgesellschaft profitieren kann und unter Berücksichtigung des auf ausländische Einkünfte anwendbaren Steuersatzes, würde das Unternehmen somit auf jeden Fall einer sofortigen Besteuerung unterliegen, deren Betrag von der Art und Weise der Berechnung des Goodwill abhängt. Die nachstehende Tabelle zeigt die steuerlichen Folgen zum Zeitpunkt der Aufdeckung anhand des Beispiels der Trading SA; sie zeigt auch die Folgen für den Fall, dass das Unternehmen vom Status als Holdinggesellschaft profitiert.

Besteuerung im Moment d. vollst. Aufdeckung des Goodwills: 5'777'778

	Aufd. DBSt/KGSt:	Aufd. nur KGSt:
Holdinggesellschaften:	452'637 7.83%	0 0.00%
Verwaltungsgesellschaft:	660'171 11.43%	225'175 3.90%

Besteuerung im Moment d. vollst. Aufdeckung des Goodwills: 9'000'000

	Aufd. DBSt/KGSt:	Aufd. nur KGSt:
Holdinggesellschaften:	705'069 7.83%	0 0.00%
Verwaltungsgesellschaft:	1'028'344 11.43%	350'753 3.90%

(iv) *Kapitalsteuer*

Die Aufdeckung der stillen Reserven und des Goodwills führt zu ihrer Verbuchung in der Steuerbilanz⁷⁰. Die Bemessungsgrundlage für die Kapitalsteuer wird entsprechend erhöht⁷¹.

⁶⁹ Der erläuternde Bericht, S. 92 seiner deutschsprachigen Fassung ist in dieser Hinsicht klar und erwähnt bezüglich der Aufdeckung der von Art. 78g E-StHG betroffenen stillen Reserven, dass „eine Besteuerung [...] im Umfang der bisher steuerbaren Quote [erfolgt]“.

⁷⁰ Art. 24c Abs. 4 E-StHG; erläuternder Bericht, S. 34; Danon, Refonte, S. 37; Riedweg, S. 178 f.

⁷¹ Art. 29Abs. 2 Bst. b StHG; Art. 113 LI VD.

3. Schwierigkeiten und Grenzen der Anwendung

a) Existenz einer gesetzlichen Grundlage zum Aufdeckungszeitpunkt?

Wie vorstehend bereits erwähnt⁷², existiert unserer Meinung nach im aktuellen Recht keine ausreichende gesetzliche Grundlage, um einen Step-up vorzunehmen. Im Vorentwurf sind jedoch neue Bestimmungen vorgesehen, insbesondere Art. 78g E-StHG, die dieser Situation Abhilfe verschaffen sollen. Dabei ist die Frage des Zeitpunkts des Inkrafttretens dieser verschiedenen Massnahmen besonders heikel, da ihre Einführung, insbesondere die Abschaffung der Steuerstatus und die Einführung der kantonalen Bestimmungen zur Regelung des Step-up⁷³, eng miteinander verbunden sind. In der Tat ist daran zu erinnern, dass der Step-up der stillen Reserven im Prinzip am Ende des letzten Steuerjahres vorgenommen werden muss, in dem das Unternehmen von dem Steuerstatus profitiert, damit die Besteuerung der Aufdeckung zu den günstigen Bedingungen vorgenommen werden kann, die unter dem betreffenden Status noch gelten. Wenn die Aufdeckung zu Beginn des folgenden Steuerjahres vorgenommen wird, führt die mit der Aktivierung der stillen Reserven und des Goodwills verbundene Besteuerung zu einer nach dem ordentlichen Steuersatz berechneten Steuerlast, die den Mechanismus völlig nutzlos, beziehungsweise sogar kostspielig machen würde.

Der zur Vernehmlassung vorgelegte Vorentwurf könnte bestenfalls am 1. Januar 2017⁷⁴ in Kraft treten. Die Kantone würden somit über einen Zeitraum von zwei Jahren verfügen, um ihre Gesetzgebung anzupassen⁷⁵. Damit würde die Abschaffung der Status spätestens zum Ende der Steuerperiode 2018 erfolgen und das kantonale Recht müsste spätestens zum 1. Januar 2019 die im Vorentwurf vorgesehenen neuen Bestimmungen des StHG übernehmen. Wenn die neuen Regeln in Bezug auf den Step-up⁷⁶ zur gleichen Zeit in Kraft treten würden wie die Abschaffung der privilegierten Steuerstatus (zum Beispiel 2019), könnte die Aufdeckung der stillen Reserven während des letzten Geschäftsjahres mit einem Steuerstatus (das heisst vor Ende 2018) sich nicht auf die neuen gesetzlichen Grundlage stützen, weil sie noch nicht in Kraft getreten sein würden. Es müssten daher Aufdeckungen ausserhalb des neuen gesetzlichen Rahmens vorgenommen werden, was zu einer potentiell schädlichen Rechtsunsicherheit führen würde, insbesondere in den Kantonen, die, wie zum Beispiel der Kanton Waadt, in ihrer Verwaltungspraxis keine Aufdeckung der stillen Reserven per Ende der Steuerstatus kennen. Der Eingriff ausserhalb eines klaren rechtlichen Rahmens könnte darüber hinaus zu heftiger Kritik auf internationaler Ebene führen.

Die Lösung könnte darin bestehen, auf Kantonsebene die neuen Bestimmungen schrittweise in Kraft zu setzen: die gesamten im Vorentwurf vorgesehenen neuen kantonalen Regeln würden zu gleicher Zeit wie auf Bundesebene in Kraft treten (2017), mit Ausnahme der Abschaffung der Steuerstatus, die erst im darauffolgenden Jahr wirksam würde (per 1.1.2018⁷⁷). Im Laufe des letzten Geschäftsjahrs mit privilegiertem Steuerstatus könnten die Unternehmen auf diese Weise eine Aufdeckung auf der Basis von bereits in Kraft getretenen gesetzlichen Grundlagen (nämlich im Jahr 2017) vornehmen. Diese Lösung hätte den Nachteil, dass (im Jahr 2018) das System der Steuerstatus und die neuen Massnahmen, wie zum Beispiel der Abzug des kalkulatorischen Zinses und das System der Lizenzboxen, nebeneinander existieren würden. Um diesen Nachteil zu vermeiden, könnte auch in Betracht gezogen werden, zunächst die Bestimmungen zum Step-up in Kraft zu setzen (das heisst die Art. 24c und 78g E-StHG), und zwar vor den restlichen Massnahmen der USR III, welche auf Kantonsebene im Folgejahr anwendbar würden. Dieser Ansatz könnte jedoch die internationale Kritik nähren, der Step-up werde nur eingeführt, um den Fortbestand der privilegierten Steuerstatus zu ermöglichen.

⁷² Siehe vorstehend Abschnitt II.C.

⁷³ Art. 24c E-StHG und 78g E-StHG.

⁷⁴ Erläuternder Bericht, S. 76.

⁷⁵ Art. 78s E-StHG.

⁷⁶ Art. 78g und 24c E-StHG.

⁷⁷ Die Kantone könnten die Status auch bis Ende 2018 verlängern.

b) *Internationale Akzeptanz?*

Wie vorstehend unter Abschnitt II.C erwähnt, könnte die Massnahme des Step-up Anlass zu internationaler Kritik geben, wenn sie sich als eine rechtliche oder tatsächlich selektive Massnahme zugunsten der Unternehmen darstellen würde, die von Steuerstatus profitieren, oder wenn sie als ein Mittel zum Fortbestand dieser Status über das Datum ihrer offiziellen Abschaffung hinaus, wahrgenommen würde⁷⁸. Selbstverständlich können eine solche Wahrnehmung und das Risiko von Vorwürfen auf internationaler Ebene nicht vollständig ausgeräumt werden; dies umso mehr, wenn die Unternehmen dank des Step-up nach dem Inkrafttreten der USR III in der Schweiz weiterhin eine Steuer zahlen, die mit der Steuerbelastung vor der Reform vergleichbar ist, und zwar trotz der Tatsache, dass der ordentliche Steuersatz der Unternehmen nicht gesenkt wurde. Im Ausland könnte man daraus schliessen, dass die Massnahme des Step-up faktisch die Aufrechterhaltung des *status quo ante* erlaubt, der Situation also, wie sie vor der Abschaffung der Status gegeben war⁷⁹.

Dieses Risiko würde sich selbstverständlich reduzieren, wenn die betroffenen Unternehmen trotz Aufdeckungsmechanismus einer steigenden Steuerbelastung unterliegen würden. Dies würde jedoch bedeuten, dass es sich bei der Massnahme nicht um eine effiziente Ersatzmassnahme handelt.

Um sich der internationalen Kritik weitest möglich zu entziehen, ist es – wie vorstehend bereits unter Abschnitt II.C. erwähnt – von entscheidender Bedeutung, dass die Massnahme im Steuersystem allgemeine Anwendung findet. Im Hinblick darauf könnte es einen Nachteil bedeuten, die Massnahme frühzeitig und isoliert vom Rest der USR III in Kraft zu setzen.

Jedenfalls ist nicht auszuschliessen, dass die Massnahme trotz der juristischen Argumente international auf Kritik stösst und Druck auf unser Land ausgeübt wird. Die Rechtssicherheit des Step-up kann folglich zum jetzigen Zeitpunkt nicht vollständig garantiert werden.

c) *Attraktivität für die betroffenen Unternehmen?*

Die wesentliche Frage bleibt jedoch, ob der Step-up allein für die betroffenen Unternehmen eine ausreichend attraktive Massnahme darstellen wird, um diese dazu zu bewegen, trotz des Verlusts ihrer Steuerstatus ihre Tätigkeiten in der Schweiz aufrechtzuerhalten. Dies wird jedes Unternehmen aufgrund seiner eigenen Situation entscheiden. An dieser Stelle ist jedoch auf die Probleme hinzuweisen, die von den Steuerpflichtigen mit Sicherheit angesprochen werden.

(i) *Unmittelbare steuerliche Belastung im Zeitpunkt des Statusverlusts*

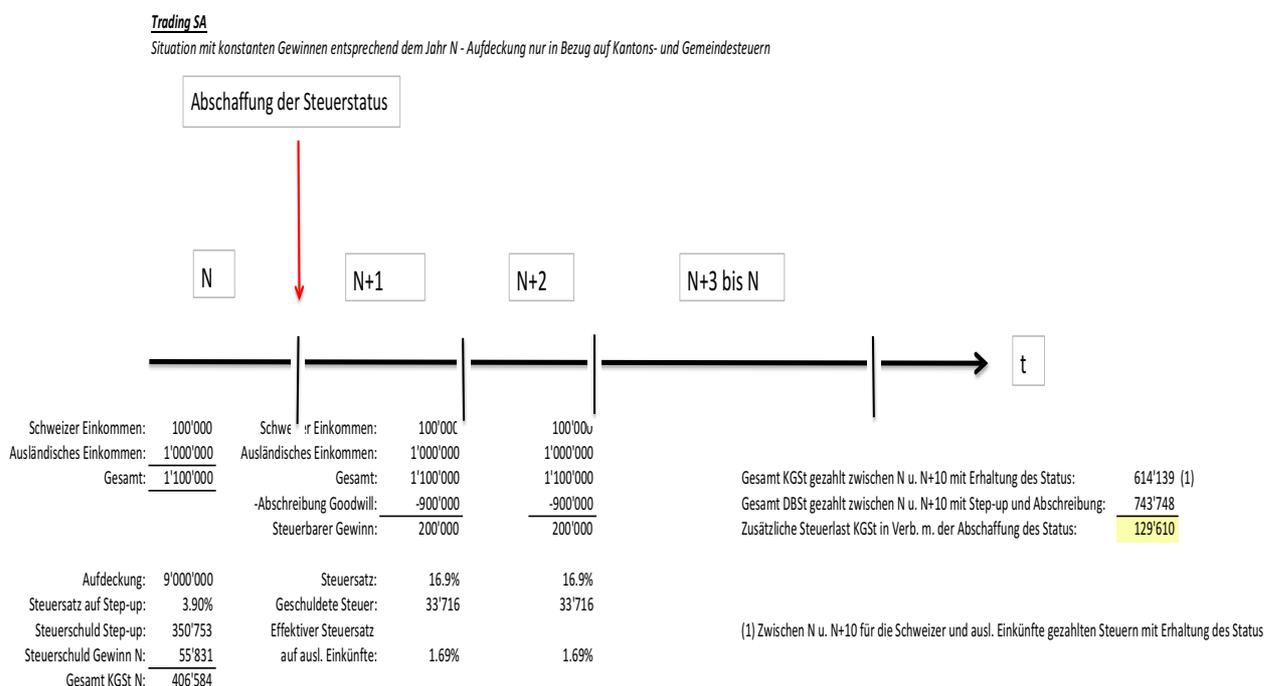
Wie vorstehend bereits in Abschnitt 2.b)(iii) erwähnt, führt die Aufdeckung der stillen Reserven und des Goodwills zu einer sofortigen Besteuerung anlässlich des letzten Geschäftsjahres im bevorzugten Steuerstatus. Je nachdem, ob die Aufdeckung sowohl im Hinblick auf die direkte Bundessteuer als auch im Hinblick auf die Kantons- und Gemeindesteuern berücksichtigt wird, oder nur bei den Kantons- und Gemeindesteuern, wird die Steuerschuld auf der Grundlage des Betrags der Aufdeckung berechnet, und zwar zum effektiven Steuersatz für die direkte Bundessteuer (7,8%) für die Holdinggesellschaften und zu den effektiven Steuersätzen der direkten Bundessteuer und der Kantons- und Gemeindesteuern, die auf die ausländischen Tätigkeiten der Verwaltungsgesellschaften anwendbar sind (im vorstehenden Beispiel der Trading SA: 11,4%), oder aber nur hinsichtlich der Kantonssteuer, das heisst 0% für die Holdinggesellschaften und 3,9% für die ausländischen Tätigkeiten der Verwaltungsgesellschaften.

Das nachstehende Schema verdeutlicht die Situation anhand des Beispiels der Trading SA unter Zugrundelegung eines Goodwills in Höhe von CHF 9'000'000, berechnet auf der Grundlage einer Schätzung der dem Gewinn des Jahres N entsprechenden konstant bleibenden zukünftigen Gewinne und dem vollständig der ausländischen Tätigkeit zugewiesenen Eigenkapital. Sofern aus unserer Sicht gute

⁷⁸ Die Massnahme könnte dann als verbotene staatliche Beihilfe angesehen werden (siehe Danon, *refonte*, S. 31ff und Danon, *conformité*, Kapitel 3). Sie könnte auch vom OECD in Frage gestellt werden (Danon, *conformité*, Kapitel 3.3).

⁷⁹ Die UE könnte sich insbesondere auf die EUGH-Rechtsprechung *Gibraltar* stützen, um den Step-up in Frage zu stellen (s. Danon, *conformité*, Kapitel 4.3.2).

Argumente dafür sprechen, die Aufdeckung nur in der Steuerbilanz bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern zu berücksichtigen, erfolgt die vorstehende Berechnung im Übrigen unter Ausschluss der direkten Bundessteuer.



Die Aufdeckung am Ende des letzten Jahres mit Status (Jahr N) führt zu einer Besteuerung in Höhe von CHF 350'753. In Anwendung von Art. 24c Abs. 8 E-StHG werden die Kantone zwar eine Aufteilung der Fälligkeit und der Zahlung über zehn Jahre vorsehen können. Es bleibt jedoch dabei, dass die Steuerforderung in Verbindung mit der Aufdeckung während des Aufdeckungszeitraums entstanden sein wird, und dass der Aufschiebung der Fälligkeit lediglich den Zeitpunkt der Zahlung der Steuerschuld betrifft. Unter dem Gesichtspunkt des statutarischen Jahresabschlusses, der nach den Schweizerischen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt werden muss, ist die Trading SA gehalten, eine der geschuldeten Steuer in Höhe von CHF 350'753 entsprechende Belastung in ihrem Jahresabschluss des Jahres N zu verbuchen, ohne jedoch einen entsprechenden Betrag zu aktivieren^{80,81}. Je nach Sachlage, insbesondere abhängig vom Betrag des aufgedeckten Goodwills, könnte dies gar dazu führen, dass die Gesellschaft in ihren Jahresrechnungen einen Verlust erleidet.

Wie vorstehend dargelegt wurde, kompensiert der Step-Up-Mechanismus überdies nicht notwendigerweise den Statusverlust. Je nach Art der Berechnung des Goodwills erlaubt seine Aufdeckung im Jahr N, gefolgt von seiner Abschreibung zwischen N+1 und N+10 effektiv keine ausreichende Steuerersparnis, um zu einer mit dem Fall der Aufrechterhaltung des Status als Verwaltungsgesellschaft vergleichbaren Situation zu führen. Insbesondere die Tatsache, dass der Goodwill das Eigenkapital des Unternehmens berücksichtigt und entsprechend reduziert wird (siehe diesbezüglich die im vorstehenden Abschnitt II.A.2 dargelegte Berechnung), beschränkt notwendigerweise das Abschreibungspotential und erweist sich als nachteilig⁸².

⁸⁰ Der realisierte Goodwill (in dem Beispiel der Trading SA: CHF 9 Mio.) erscheint nicht in der Bilanz nach Handelsrecht, sondern nur in der Steuerbilanz.

⁸¹ Die Tatsache, dass die Fälligkeit der Steuer aufgeschoben wird, entbindet das Unternehmen nicht davon, einen der Steuerschuld entsprechenden Aufwand in Form einer Rückstellung zu verbuchen (Imparitätsprinzip in der Rechnungslegung); im Übrigen müsste das Unternehmen ohne die Verbuchung des Aufwandes eine höhere Steuer zahlen, weil es nicht vom effektiven Steuersatz profitieren könnte.

⁸² Durch die Berechnung eines Unternehmenswertes auf der Grundlage einer Kapitalisierung der zukünftigen Gewinne aus ausländischen Quellen und darauf folgender Bestimmung des Goodwills unter Abzug des mit dieser Tätigkeit verbundenen Eigenkapitals, entspricht die Abschreibung des Goodwills in den Folgejahren nicht dem Betrag der zukünftigen ausländischen Gewinne, von denen daher nach dem Wegfall des Steuerstatus ein Teil zum ordentlichen Steuersatz versteuert werden wird. Je höher das in die Berechnung des Goodwills eingeflossene Eigenkapital ist, desto schwächer sind der Goodwill und seine

Wenn der Goodwill im Fall der Trading SA nur auf der Grundlage der zukünftigen Gewinne bestimmt würde, ohne einen Abzug des Eigenkapitals vorzunehmen⁸³, würde die Lösung des Step-up zu einem Ergebnis führen, das mit der Aufrechterhaltung des Status als Verwaltungsgesellschaft identisch wäre. Vgl. dazu die nachstehende Tabelle:

Trading SA
 Situation mit konstanten Gewinnen entsprechend dem Jahr N, Aufdeckung KGSt - Goodwill berechnet ohne Berücksichtigung des Eigenkapitals

Abschaffung der Steuerstatus

Jahr N		Jahr N+1		Jahr N+2		Jahre N+3 bis N	
Schweizer Einkommen:	100'000	Schweizer Einkommen:	100'000	Schweizer Einkommen:	100'000		
Ausl. Einkommen:	1'000'000	Ausl. Einkommen:	1'000'000	Ausl. Einkommen:	1'000'000		
Gesamt:	1'100'000	Gesamt:	1'100'000	Gesamt:	1'100'000		
		- Abschreibung Goodwill:	-1'000'000	- Abschreibung Goodwill:	-1'000'000		
		Steuerbarer Gewinn:	100'000	Steuerbarer Gewinn:	100'000		
Wertberichtigung:	10'000'000	Steuersatz:	16.9%	Steuersatz:	16.9%		
Steuersatz Step-up:	3.90%	Steuerschuld:	16'858	Steuerschuld:	16'858		
Steuerschuld Step-up:	389'725	Eff. Steuersatz		Eff. Steuersatz			
Steuerschuld Gewinn N:	55'831	auf ausl. Einkünfte:	0.00%	auf ausl. Einkünfte:	0.00%		
Gesamt KGSt N:	445'556						

Gesamt KGSt gezahlt zwischen N u. N+10 mit Erhaltung des Status:	614'139 (1)
Gesamt KGSt gezahlt zwischen N u. N+10 mit Step-up und Abschreibung	614'139
Zusätzliche Steuerlast KGSt in Verb. m. der Abschaffung des Status:	0

(1) Zwischen N u. N+10 für die Schweizer und ausl. Einkünfte gezahlten Steuern mit Erhaltung des Status

Im vorstehenden Beispiel erlaubt es die Tatsache, dass die Gewinne konstant bleiben und den bei der Bewertung des Goodwill berücksichtigten Gewinnen entsprechen, im Jahr N einen zehn Jahren zukünftiger Gewinne entsprechenden Betrag gemäss den Modalitäten des Status als Verwaltungsgesellschaft zu besteuern. Anschliessend werden diese zukünftigen Gewinne während der Jahre N+1 bis N+10 dieselben durch Abschreibung ausgeglichen, womit diese der Steuerbelastung zum ordentlichen Steuersatz entkommen.

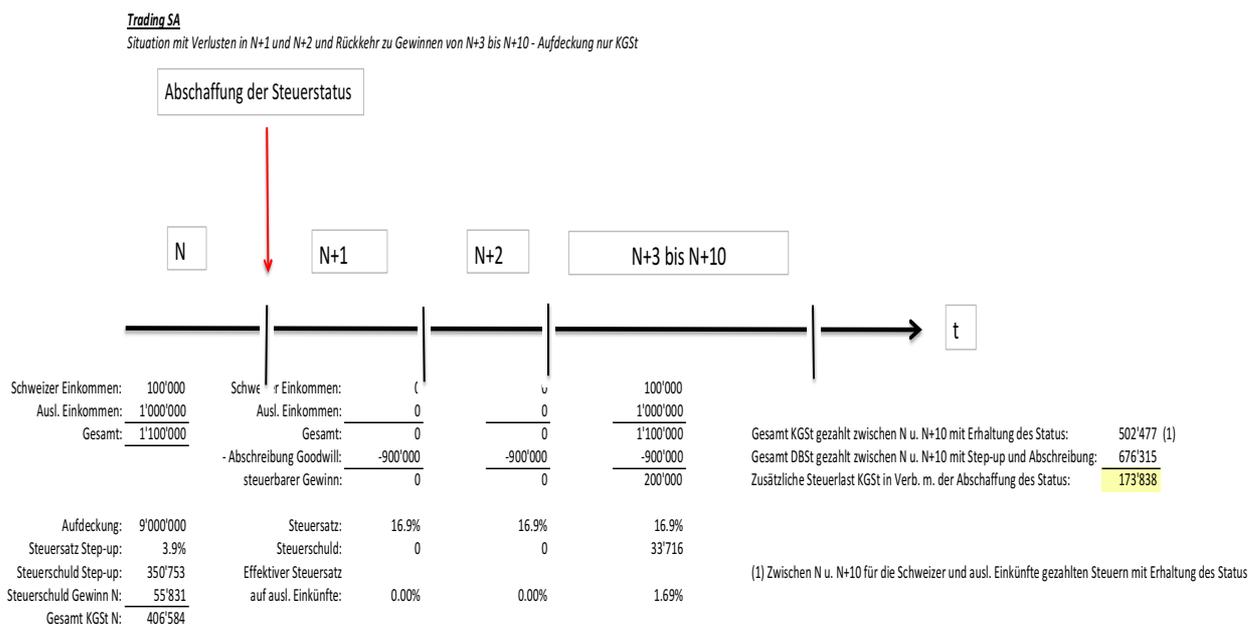
Mit der Anwendung des Step-up und je nachdem wie es den Goodwill bewertet, wird das Unternehmen auf diese Weise einen Betrag bezahlen, der relativ nahe bei dem Betrag liegt, den es bezahlt hätte, wenn der Status als Verwaltungsgesellschaft aufrechterhalten worden wäre. Etwas anderes gilt jedoch, wenn die realisierten Gewinne von den Prognosen abweichen, die bei der Berechnung des Goodwills im Jahr N verwendet wurden.

Abschreibung, was das Step-Up-System im Vergleich zum Status der Verwaltungsgesellschaft weniger vorteilhaft erscheinen lässt.

⁸³ Von dem vorliegend angenommen werden soll, dass es in vollem Umfang der Schweizer Tätigkeit zugewiesen ist.

(ii) *Problem in Verbindung mit der Bewertung des Goodwill: abnehmende Gewinne*

Wenn die nach der Abschaffung der privilegierten Steuerstatus realisierten Gewinne weniger umfangreich sind, als diejenigen, die bei der Bewertung des im Rahmen des Step-up aufgedeckten Goodwills veranschlagt wurden, oder wenn das Unternehmen während der zehn auf den Übergang zur ordentlichen Besteuerung folgenden Jahre Verluste erleidet, wird die Situation sich noch deutlicher zum Nachteil des betreffenden Unternehmens verändern. Das nachstehende Beispiel verdeutlicht diese Problematik. Während der Jahre N+1 und N+2 realisiert die Trading SA Nullgewinne, um anschliessend zu einem Ergebnis entsprechend den Prognosen zwischen N+3 und N+10 zurückzukehren:

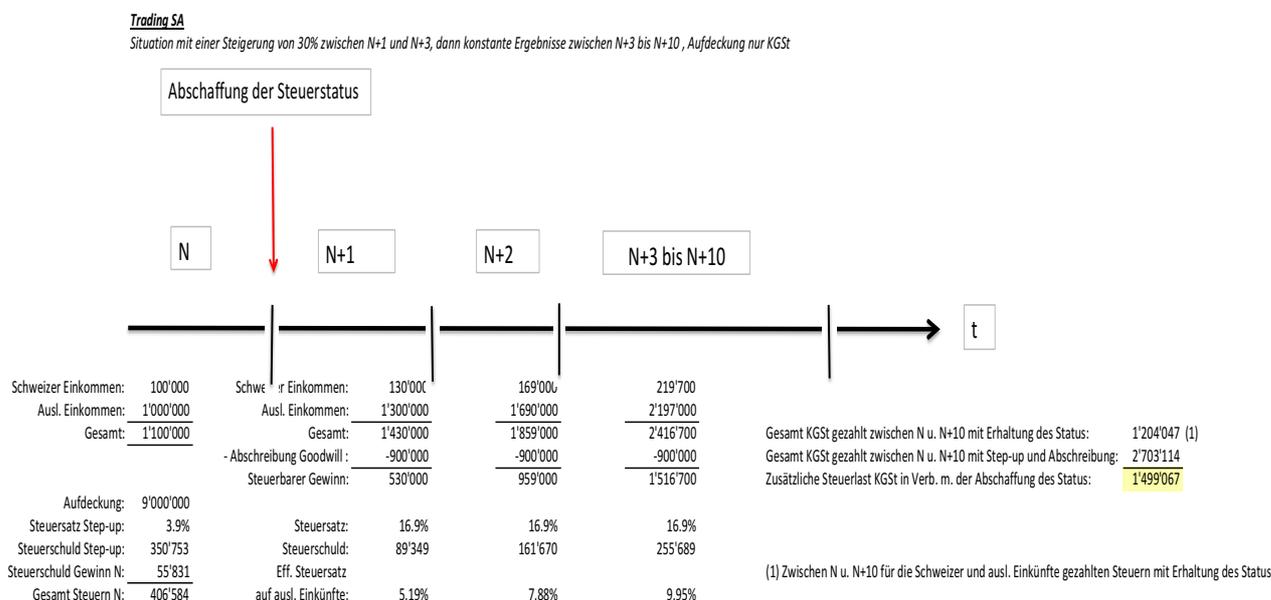


Dieses Beispiel zeigt, dass die Regelung des Step-up in diesem Fall wesentlich weniger vorteilhaft ist, als die Aufrechterhaltung des Steuerstatus. Dies erklärt sich insbesondere mit der Tatsache, dass der aufgedeckte und im Jahr N besteuerte Goodwill aufgrund der schwächeren Ergebnisse in den Jahren N+1 und N+2 nicht vollständig abgeschrieben werden kann; tatsächlich sieht der Vorentwurf vor, dass das steuerliche Defizit in Verbindung mit der Abschreibung des Goodwill nicht vorgetragen werden kann⁸⁴. Selbstverständlich würde sich das Problem noch verstärken, wenn die zwischen N+3 und N+10 realisierten Ergebnisse auch geringer als diejenigen wären, welche bei der Bewertung des Goodwill veranschlagt wurden. Im Extremfall, nämlich wenn das Unternehmen während der zehn auf seinen Übergang zur ordentlichen Besteuerung folgenden Jahre Verluste erleiden würde, würde der durch das Unternehmen erlittene Nachteil der anlässlich der Aufdeckung geschuldeten Steuer entsprechen (im Beispielsfall der Trading SA: CHF 350'753).

⁸⁴ Art. 24c Abs. 7 E-StHG.

(iii) Problem in Verbindung mit der Bewertung des Goodwill: steigende Gewinne

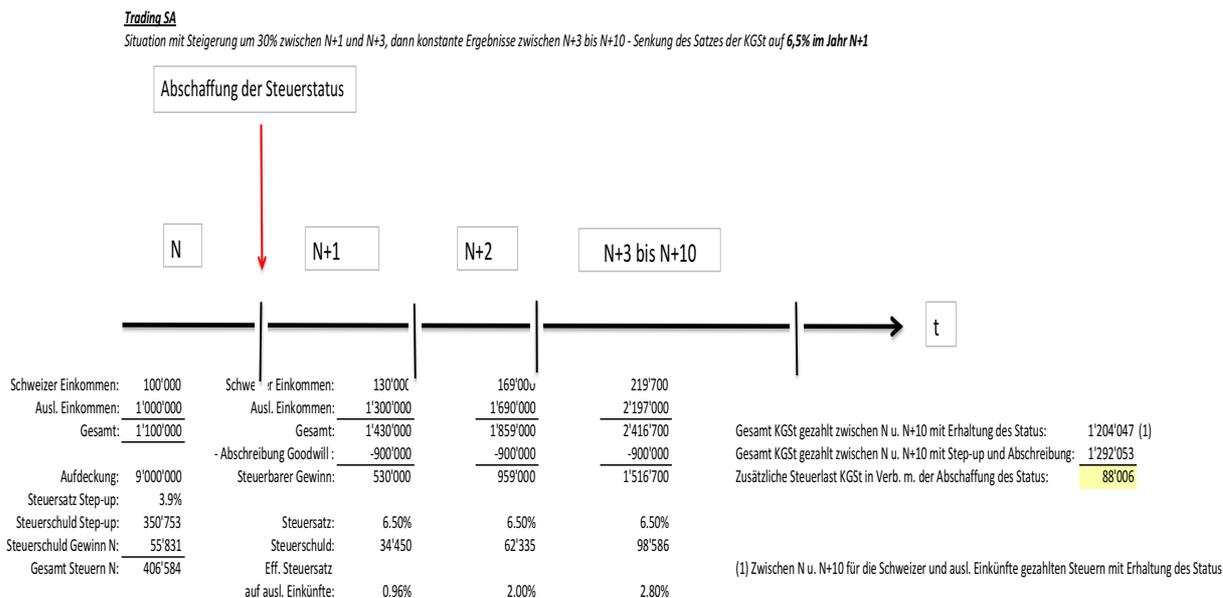
Die Lösung der Aufdeckung der stillen Reserven ist auch problematisch, wenn das betroffene Unternehmen steigende Gewinne verzeichnet, oder wenn es neue Tätigkeiten entwickeln möchte. Das nachstehende Beispiel verdeutlicht eine Situation, in der das Ergebnis des Unternehmens zwischen N+1 und N+3 jedes Jahr um 30% steigt und sich dann bis N+10 auf diesem Niveau stabilisiert, ohne dass diese Entwicklung bei der Bewertung des Goodwill im Jahr N berücksichtigt worden ist.



Das Beispiel zeigt deutlich, dass die Lösung des Step-up in diesem Fall wesentlich weniger vorteilhaft ist, als die Aufrechterhaltung des Status als Verwaltungsgesellschaft. Dies erklärt sich mit der Tatsache, dass die Gewinnsteigerung bei der Bewertung des Goodwills nicht vorhergesehen wurde, und dass dessen Abschreibung daher nicht ausreicht, um die Steuerbemessungsgrundlage nach der Abschaffung des Steuerstatus zu reduzieren. Mit anderen Worten entsprechen die Aufdeckung der stillen Reserven und ihre darauf folgende Abschreibung nicht dem in der Folge realisierten zusätzlichen Gewinn.

Mangels einer Senkung des in der ordentlichen Besteuerung anwendbaren Steuersatzes werden die Unternehmen, deren Gewinn nach dem Ende des Steuerstatus ansteigen wird, hinsichtlich des Anteils ihrer zusätzlichen Einkünfte von keiner Ersatzmassnahme profitieren können. Dies bedeutet insbesondere, dass sie davon abgehalten werden, in der Schweiz neue profitable Tätigkeiten zu entwickeln.

Die vorstehenden Ausführungen veranschaulichen die Bedeutung einer Senkung der Steuersätze spätestens bis zur Abschaffung der besonderen Steuerstatus. Tatsächlich wird nur eine Senkung des gewöhnlichen Steuersatzes den Unternehmen erlauben, von einer Ersatzmassnahme für ihre neuen Tätigkeiten und für die eventuell von ihnen realisierten zusätzlichen Gewinne zu profitieren. Unter Berücksichtigung einer Senkung des allgemeinen effektiven Steuersatzes von 23.4% auf 13.7%, also einen ordentlichen effektiven Steuersatz von 6.5% bei den Kantons- und Gemeindesteuern, reduziert sich die Diskrepanz zwischen der Situation der Aufrechterhaltung des Status und derjenigen der Abschaffung des Steuerstatus mit Step-up erheblich, wie das nachstehende Beispiel der Trading SA verdeutlicht.



(iv) *Problem in Verbindung mit der Bewertung des Goodwill: Schaffung eines Präzedenzfalls*

Um nach dem Wegfall des privilegierten Steuerstatus von einem maximalen Abschreibungspotential zu profitieren, hat das betroffene Unternehmen ein Interesse daran, den im Rahmen des Step-up aufgedeckten Goodwill zu maximieren, sei es durch die Wahl einer günstigen Bewertungsmethode oder durch die Zugrundelegung optimistischer Zahlen. Diese Tendenz wird sich umso stärker erweisen, je höher der ordentliche Steuersatz nach der Abschaffung der Steuerstatus sein wird.

Bei einem solchen Vorgehen kann es jedoch sein, seine optimistische Bewertung der stillen Reserven und des Goodwills in anderen Steuerbereichen sich zum Nachteil des Unternehmens auswirken wird. In diesem Zusammenhang ist insbesondere an die Problematik der Mitarbeiterbeteiligungspläne zu denken, die, je nach Art der betroffenen Pläne, zu einer höheren Besteuerung der Führungskräfte des Unternehmens führen könnte.

Gleichermassen könnte es sein, dass das Unternehmen, im Fall des künftigen Verlassens der Schweiz erneut eine Steuer – und zwar diesmal in Höhe des ordentlichen Steuersatzes – auf den Goodwill zahlen müsste⁸⁵. Die Tatsache der Festlegung eines hohen Goodwills zum Zeitpunkt Wegfalls des Steuerstatus würde daher zum Zeitpunkt, in dem das Unternehmen die Schweiz verlassen würde, zu einer hohen Besteuerung des Goodwills führen. Dieses langfristige Folgerisiko könnte bestimmte internationale Unternehmen dazu veranlassen, keine Aufdeckung des Goodwills vorzunehmen oder diesen mit einem sehr tiefen Wert anzusetzen, um in der Zukunft keine nachteiligen steuerlichen Folgen in Kauf nehmen zu müssen.

(v) *Kapitalsteuer*

Wie vorstehend unter Abschnitt II.D.2.b)(iv) erwähnt, werden die aufgedeckten stillen Reserven und der Goodwill im Prinzip in der Steuerbilanz zu finden sein, und daher im zu versteuernden Kapital. Diese Situation wäre in Kantonen wie Genf, die keine Anrechnung der Kapitalsteuer kennen, besonders nachteilig⁸⁶. Zwar wird aber die Gewinnsteuer im Kanton Waadt auf die Kapitalsteuer angerechnet⁸⁷. Diese Aufrechnung wäre aber auf jeden Fall keine Hilfe für ein Waadtländer Unternehmen, das aufgrund eines

⁸⁵ Sofern der Goodwill über zehn Jahre abgeschrieben wird, würde ein Wegzug aus der Schweiz nach dem Übergang zum ordentlichen Steuersatz zu einer erneuten Versteuerung des Anteils des Goodwills führen, der seit der Aufdeckung abgeschrieben wurde. Nach zehn Jahren wäre der Goodwill daher erneut in vollem Umfang zu versteuern.

⁸⁶ Art. 29 Abs. 3 E-StHG sieht für die Kantone die Möglichkeit vor, für den mit bestimmten Vermögenswerten, zu denen wahrscheinlich auch der aufgedeckte Goodwill gehören könnte, verbundenen Kapitalanteil einen reduzierten Steuersatz einzuführen. Es ist jedoch keineswegs sicher, dass die betroffenen Kantone davon Gebrauch machen werden.

⁸⁷ Art. 118a LI VD.

steuerlichen Verlustes einen zu versteuernden Nullgewinn verzeichnet, zum Beispiel weil die realisierten Gewinne sich als geringer erweisen, als diejenigen, die bei der Berechnung des Goodwills prognostiziert wurden. In gleicher Weise stellt die Anrechnung der Gewinnsteuer keine Hilfe für ein Waadtländer Unternehmen dar, welches Betriebsstätten in Kantonen unterhält, die keine Anrechnungsregelung kennen.

(vi) *Deferred Tax Asset im konsolidierten Jahresabschluss*

Der Step-up kann auch einen Nachteil für die Schweizer Unternehmen bedeuten, die zu einem Konzern gehören, welcher seine konsolidierten Jahresabschlüsse nach den internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen (IFRS, US GAAP etc.) erstellt. Tatsächlich wird der Step-up aufgrund der Aufdeckung und der darauf folgenden Abschreibung der stillen Reserven und des Goodwills in der Steuerbilanz des Unternehmens diese Konzerne dazu zwingen, aktive latente Steuern (*deferred tax asset*) in den konsolidierten Jahresabschlüssen zu aktivieren, was Einfluss auf den Gesamtsteuersatz des Konzerns haben wird, und zwar zum Zeitpunkt der Aktivierung des Goodwills und anschliessend anlässlich seiner Abschreibung⁸⁸. Diese Situation kann für diese Konzerne ein bedeutendes Hindernis darstellen, insbesondere wenn sie börsenkotiert sind. Sofern die aktiven latenten Steuern abhängig vom anlässlich des Abzugs der Abschreibungen anwendbaren Steuersatz bewertet werden, würde eine Senkung der ordentlichen Steuersätze dazu beitragen, diese Problematik zu mildern.

d) *Verbindung mit einer allfälligen Senkung der Steuersätze?*

Der erläuternde Bericht⁸⁹ beharrt auf der Tatsache, dass die Step-Up-Lösung es den betroffenen Kantonen erlauben muss, eine Senkung der Steuersätze bis zum Ende des Abschreibungszeitraums für den Goodwill aufzuschieben. Dies gilt namentlich für diejenigen, in denen die von einem Steuerstatus profitierenden Unternehmen nicht notwendigerweise von den anderen Massnahmen der USR III profitieren werden. Aus diesem Grund ist geplant, die Ausgleichsmassnahmen der Eidgenossenschaft über 4 Jahre nach der Abschaffung der Steuerstatus gestaffelt einzuführen⁹⁰.

Dieser Ansicht können wir uns insbesondere aus folgenden Gründen nicht anschliessen:

- Je nach Art der Feststellung des Goodwills bietet die Step-Up-Lösung nur eine teilweise Kompensation für die Abschaffung der Steuerstatus. Die Steuerlast der betroffenen Unternehmen könnte daher beträchtlich steigen, wenn der Goodwill nicht auf einen ausreichend hohen Wert festgelegt wird, insbesondere aufgrund der Berücksichtigung des Eigenkapitals des betroffenen Unternehmens; das vorstehende Beispiel unter Abschnitt II.D.3.c)(i) veranschaulicht diese Problematik.
- Aus den verschiedenen im vorstehenden Abschnitt II.D.3.c) erwähnten Gründen könnten manche Unternehmen versuchen, die Vornahme eines Step-up zu vermeiden, oder, sofern dieser zwingend wäre⁹¹, bestrebt sein, die im Rahmen der Aufdeckung berücksichtigten stillen Reserven und den Goodwill zu minimieren. Eine Aufrechterhaltung des ordentlichen Steuersatzes auf dem aktuellen Niveau würde daher dazu führen, dass diese Unternehmen eine sehr viel höhere Steuerbelastung erführen.
- Die Aufrechterhaltung des gewöhnlichen Steuersatzes auf seinem aktuellen Niveau würde die bereits anwesenden Unternehmen davon abhalten, neue Tätigkeiten in der Schweiz zu entwickeln und sie dazu bewegen, einen Teil ihrer Erträge ins Ausland auszulagern. Eine Gewinnsteigerung nach dem Übergang auf das gewöhnliche System wäre in der Tat nicht durch den Step-Up-Mechanismus gedeckt, wie sich im vorstehend unter Abschnitt II.D.3.c)(iii) beschriebenen Beispiel zeigt.

⁸⁸ Die Aktivierung des *DTA* reduziert den effektiven Steuersatz des Konzerns; die Auflösung dieses latenten Aktiven wird den effektiven Steuersatz in den Folgejahren erhöhen.

⁸⁹ Siehe insbesondere den erläuternden Bericht, S. 44 und 89.

⁹⁰ Erläuternder Bericht, S. 44.

⁹¹ Wie vorstehend unter Abschnitt II.D.1 erwähnt, scheint der Gesetzestext in seiner aktuellen Fassung eine zwingende Aufdeckung vorzusehen. Es ist zu hoffen, dass das Projekt in diesem Punkt noch eine Änderung erfährt.

- Neu aus dem Ausland ankommende Unternehmen könnten im Prinzip auch vom Set-up⁹² in Verbindung mit dem Beginn der Steuerpflicht in der Schweiz profitieren. Jedoch bestünde das sehr grosse Risiko, dass die Verbuchung der stillen Reserven und des Goodwills in ihrer Schweizer Steuerbilanz zu einer entsprechenden Besteuerung im Ausgangsstaat führen könnte⁹³. Auch in diesem Fall werden die Unternehmen, die sich in der Schweiz ansiedeln wollen, geneigt sein, den in ihrer Steuerbilanz verbuchten Betrag zu minimieren und daher nur in einem geringeren Ausmass vom Abschreibungspotential in Verbindung mit dem Step-up profitieren.
- Manche Unternehmen könnten nach der Aufdeckung ihrer stillen Reserven versuchen, ihren Gesellschaftssitz in einen Kanton mit geringerer Besteuerung zu verlegen. Dadurch würden sie gleichzeitig von der Abschreibung des Goodwills und einem günstigeren ordentlichen Steuersatz profitieren. Diese Versuchung wäre umso grösser, wenn die Gewinne des betroffenen Unternehmens steigen.
- Das Risiko einer internationalen Druckausübung auf den Step-Up-Mechanismus kann nicht ausgeschlossen werden, insbesondere gestützt auf das Argument, dass der Step-up dazu beiträgt, die Wirkung der Steuerstatus zu verlängern. Beim Ausbleiben einer Senkung der Steuersätze würde die Infragestellung des Step-up zahlreiche Unternehmen ohne Alternative für die Abschaffung der Steuerstatus belassen.
- Auf jeden Fall würde die Step-Up-Lösung nur eine zeitlich begrenzte Alternative darstellen. Mit Ablauf des Zeitraums für die Abschreibung der stillen Reserven und des neu bewerteten Goodwills, würden die betroffenen Unternehmen in ordentlicher Weise besteuert. Im gegenwärtigen Kontext der Rechtsunsicherheit in Verbindung mit der Reform der Unternehmensbesteuerung könnte die verzögerte Umsetzung einer Senkung der Steuersätze manche Unternehmen dazu veranlassen, nicht das Risiko eingehen zu wollen, langfristig zum gegenwärtigen hohen ordentlichen Steuersatz besteuert zu werden, und aus diesem Grund Strategien zur Verlagerung des Standorts oder zum Transfer von Tätigkeiten und/oder Gewinnen ins Ausland oder in Kantone mit geringeren Steuersätzen zu prüfen.

Nach unserer Ansicht wäre ein Aufschub der Senkung der ordentlichen Steuersätze wegen des Step-Up-Mechanismus daher sehr schädlich, besonders für die Genfersee-Kantone, namentlich die Kantone Waadt und Genf.

Eine andere Frage ist diejenige nach dem Einfluss einer Senkung der Steuersätze vor der Abschaffung der Steuerstatus. Zwar würde eine solche Situation dazu führen, den auf die steuerbare Aufdeckung anwendbaren Steuersatz zu verringern. Auf kantonaler Ebene wäre dieser Einfluss jedoch relativ gering, weil das Unternehmen zu diesem Zeitpunkt noch von dem Steuerstatus profitieren würde, der dazu führt, dass ein bedeutender Teil der ausländischen Einkünfte von der Steuer befreit ist.

E. Alternative Lösung zur Umsetzung gemäss Anregung an die SSK

1. Beschreibung der Lösung

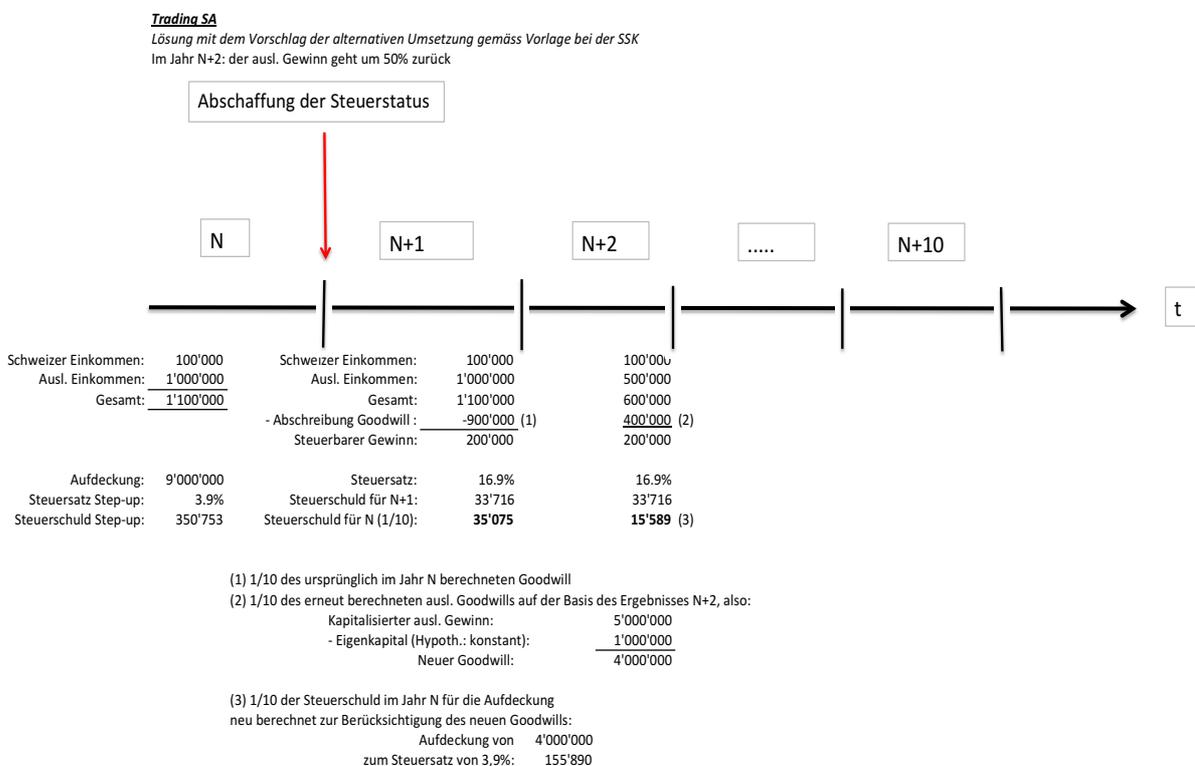
Die Anwendungsschwierigkeiten der Step-Up-Lösung sind verschiedenen mit der Ausarbeitung des Vorentwurfs betrauten Kreisen nicht verborgen geblieben. Diese regen eine Umsetzung des Step-Up-Mechanismus in der Weise an, dass einige der vorstehend beschriebenen Probleme vermieden werden

⁹² Art. 61a Abs. 3 und 4 E-DBG und Art. 24c Abs. 4 und 5 E-StHG.

⁹³ Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass die neuen internationalen Normen bald zu einer Verstärkung des Informationsaustauschs zwischen Verwaltungen führen werden, einschliesslich des Spontaninformationsaustauschs ohne Ersuchen, so dass die im Rahmen einer Ankunft in der Schweiz aufgedeckten Elemente den ausländischen Behörden bekannt sein werden.

können. Der mit der Unternehmensbesteuerung betrauten Arbeitsgruppe der SSK (AGUN) wurden entsprechende Arbeitspapiere vorgelegt⁹⁴.

Im Wesentlichen besteht der vorgeschlagene Mechanismus darin, den Goodwill zum Zeitpunkt des Wegfalls des Status zu bewerten, wie in den vorstehend aufgeführten Beispielen. Die Steuerschuld aufgrund der Aufdeckung (in den vorstehenden Beispielen im Jahr N) wäre jedoch nicht definitiv festgelegt. Die Entscheidung hinsichtlich der Besteuerung des Jahres N bliebe im Gegenteil offen (während einer Dauer von zehn Jahren), und auch die Steuer würde in stufenweisen Tranchen über zehn Jahre erhoben. Wenn die effektiv realisierten Gewinne (aus ausländischen Quellen) sich als wesentlich geringer erweisen würden⁹⁵ als diejenigen, die bei der Bestimmung des aufgedeckten Goodwill in Anrechnung gebracht wurden, würde die Veranlagung des Jahres N verändert, um einen neuen Goodwill-Betrag zu veranschlagen, der auf der Grundlage des geringeren Gewinns berechnet wird. Die zum Zeitpunkt dieser Steuerperiode geschuldete Steuertranche (nämlich 1/10 der zum Steuersatz des Jahres N auf der Grundlage des neuen Goodwills berechneten Steuer) würde folglich nach unten korrigiert. Gleichzeitig würde die Abschreibung des Goodwills für dieses Jahr entsprechend reduziert. Das nachstehende Schema veranschaulicht den Mechanismus anhand der Firma Trading SA ausgehend von einem Rückgang der ausländischen Einkünfte um 50% im Jahr N+2.



Die Fürsprecher dieser Lösung sind sich bewusst, dass diese Lösung das Problem steigender Gewinne nicht löst. Sie betonen jedoch, dass diese Variante es erlauben würde, mehrere vorstehend erwähnte Schwierigkeiten zu beheben:

- Wie anhand des vorstehenden Beispiels ersichtlich wird, berücksichtigt sie den Rückgang des Gewinns im Jahr N+2 und verhindert somit die Benachteiligung der Unternehmen, die ihren Goodwill zu optimistisch eingeschätzt haben.

⁹⁴ Arbeitspapiere vom 24.9.2014 und vom 6.10.2014.

⁹⁵ Die Arbeitspapiere erwähnen eine Schwelle von 20% für den Rückgang. Die Papiere gehen davon aus, dass der Goodwill auf der Grundlage der Kapitalisierung eines Gewinns bewertet wird, welcher dem Gewinn in dem betroffenen Geschäftsjahr entspricht. Die Umsetzung der Alternativlösung wird wesentlich komplexer, wenn der Goodwill auf der Grundlage eines Durchschnitts der zukünftigen oder vergangenen Ergebnisse bestimmt wird, wie im Rahmen der SSK-Methode.

- Die Anhänger des Vorschlags gehen davon aus, dass, sofern der für die Aufdeckung im Jahr N angewandte Goodwill zwischen N+1 und N+10 nach unten korrigiert werden könnte, dieser keine Berücksichtigung in der Steuerbilanz finden kann. Der entsprechende Betrag erscheint folglich nicht beim steuerpflichtigen Kapital.
- Im Jahr N hätte das Unternehmen keine Steuerlast in seinem Abschluss zu verbuchen, weil der Steuerbetrag erst in den Folgejahren bekannt wäre (und zwar in Höhe von 1/10 pro Jahr).
- Die Problematik der Verbuchung eines „*deferred tax asset*“ wäre möglicherweise gelöst, weil der aufgedeckte Betrag im Jahr N nicht definitiv bekannt wäre.

Obwohl diese Umsetzungslösung, wie es die vorstehenden Ausführungen zeigen, interessant erscheint, ist sie unserer Ansicht nach weder mit den im Vorentwurf vorgesehenen gesetzlichen Grundlagen, noch mit den allgemeinen heute geltenden Bestimmungen des Schweizer Steuerrechts, namentlich des Verfahrensrechts, vereinbar.

2. Nichtanwendbarkeit der Lösung im aktuellen Recht und mit den gesetzlichen Grundlagen des Vorentwurfs

Obwohl die vorstehend beschriebene Alternativlösung in mehrfacher Hinsicht interessant erscheint, liegt ihr dennoch eine Verwechslung der Festlegung der Steuerschuld und der Fälligkeit der Steuer zugrunde. In unserem gegenwärtigen Steuersystem wird die Steuerschuld für eine Steuerperiode festgelegt, die bei Unternehmen dem Geschäftsjahr entspricht⁹⁶. Der zu versteuernde Gewinn für diese Periode wird auf der Grundlage des Ergebnisses derselben Periode festgelegt⁹⁷. Im Prinzip legen die Steuerbehörden den Steuerbetrag der Steuerperiode in einer Veranlagungsverfügung fest, die, soweit sie nicht angefochten wird, in Kraft tritt⁹⁸. Wenn die Behörde den für die Steuerperiode geschuldeten Betrag anpasst, bevor die Veranlagung rechtskräftig wird, betrifft diese Änderung selbstverständlich die gesamte diese Periode betreffende Steuer.

Davon zu unterscheiden ist die Frage nach der Fälligkeit der Steuer, das heisst nach dem Zeitpunkt, ab dem diese der Verwaltung geschuldet wird, letztere sie einfordern kann und der Steuerzahler die Steuer bezahlen muss⁹⁹. Die Fälligkeit betrifft daher den Zeitpunkt der Zahlung der Steuer, der nicht notwendigerweise mit der Entstehung der Steuerschuld zusammenfällt. Diesbezüglich sehen die Art. 78g und 24c Abs. 8 E-StHG die Möglichkeit vor, die Fälligkeit der Steuer über zehn Jahre aufzuteilen. Dadurch bleibt die Steuerschuld mit der Periode verbunden, in der der Step-up stattgefunden hat; sie wird aber in Höhe von 1/10 pro Jahr fällig und beglichen. Im Beispiel der Trading SA würde daher die Steuerschuld in Höhe von CHF 350'753 für das Jahr N festgelegt, aber in Höhe von jeweils CHF 35'075 während einer Dauer von zehn Jahren zahlbar.

Im aktuellen Recht ist es hingegen nicht möglich, die mit dem Jahr N verbundene Steuerschuld in verschiedene voneinander unabhängige Steuerschulden aufzuspalten, wie es die hier erwähnte Alternativlösung vorzuschlagen scheint. Selbst wenn man die Besteuerung des Jahres N während zehn Jahre offen lassen würde, hätte eine spätere Anpassung des aufgedeckten Goodwills und der mit dem Step-up verbundenen Steuer Einfluss auf die während der ganzen Jahre zwischen N+1 und N+10 vorgenommene Abschreibung und fällig gewordene Steuer. Eine Reduzierung der geschuldeten Steuer und der Abschreibung im Jahr N+2, wie im vorstehenden Beispiel, würde daher zu einer Verringerung der Abschreibung für alle anderen betroffenen Jahre (N+1 und N+3 bis N+10) führen. Abgesehen von der Tatsache, dass dies zu einer beträchtlichen Erhöhung der Steuerlast in den Jahren mit einem höheren

⁹⁶ Art. 79 Abs. 2 DBG; Art. 31 Abs. 2 StHG; Art. 119 Abs. 2 LI VD.

⁹⁷ Art. 80 Abs. 1 DBG; Art. 31 Abs. 3 StHG; Art. 120 Abs. 1 LI VD.

⁹⁸ Art. 130 ff. DBG; Art. 180 ff. LI VD.

⁹⁹ Im Fall von juristischen Personen wird die Steuer im Prinzip auf der Grundlage der Veranlagungsverfügung fällig, beziehungsweise einer provisorischen Veranlagungsverfügung (Art. 219 ff. LI VD).

Gewinn führen würde, würde dies zwingend bedeuten, alle betroffenen Veranlagungen (N bis N+9) offen zu lassen, und nicht nur das Jahr N.

Die in den vorstehend erwähnten Arbeitspapieren erwähnte Lösung gründet auf eine Fragmentierung der Steuerperiode in 10 Tranchen. Ein solcher Ansatz ist nicht kompatibel mit den aktuellen Steuerregeln in Bezug auf die zeitliche Berechnung der Steuer und in Bezug auf das Verfahrensrecht. Sie kann unserer Meinung nach auch nicht durch die Bestimmungen des Vorentwurfs ausgelegt werden, insbesondere durch Art. 24c Abs. 8 E-StHG. Die Umsetzung dieser Lösung würde daher die Einführung einer (oder mehrerer) besonderer vollständig neuer gesetzlicher Grundlagen erforderlich machen, die einen Bruch mit dem aktuellen Steuersystem bedeuten würden.

Im vorliegenden Fall versucht der Vorentwurf jedoch, allgemeine Regeln auf die Unternehmen anzuwenden, die vom Ende der Steuerstatus betroffen sind. Art. 78g E-StHG verweist daher auf Art. 24c E-StHG, der allgemeine Anwendung auf Übertragungen von stillen Reserven zwischen verschiedenen Status der Besteuerung finden würde. Eine Anwendung der in diesem Abschnitt erwähnten Alternativlösung allein auf Unternehmen, die ihren Steuerstatus verlieren, würde es daher erforderlich machen, denselben Mechanismus auch für die anderen Unternehmen zugänglich zu machen, die von einer systematischen Realisierung oder einer Aufdeckung ihrer stillen Reserven betroffen sind.

Ausserdem führen auch andere steuerliche Situationen zur Bewertung der stillen Reserven, wie namentlich die Besteuerung von Mitarbeiteraktien, die Fälle der systematischen Realisierung anlässlich des Übergangs des Geschäftsvermögens ins Privatvermögen oder die Übertragung von privaten Immobilien in das Geschäftsvermögen, usw.. Wird der Mechanismus des Aufschubs der Festlegung der Steuerschuld abhängig von der Gewinnentwicklung auch auf die vorgenannten Situationen Anwendung finden? Dies wäre in Betracht zu ziehen, weil falls sich der für die Berechnung und die Anpassung der Steuer im Zusammenhang mit den Steuerstatus geschaffene, besondere Step-up-Mechanismus zu stark von den allgemeinen Regeln unterscheiden würde, so könnte internationale Kritik befeuern, die darin bloss eine Massnahme zur Verlängerung der privilegierten Status sieht.

III. SCHLUSSFOLGERUNGEN

Aus den vorstehenden Ausführungen resultiert unsere Auffassung, dass die in Verbindung mit dem Step-Up-Mechanismus eingeführten rechtlichen Bestimmungen des Vorentwurfs sich innerhalb der Logik des Schweizer Steuersystems bewegen, eine notwendige Klärung der allgemeinen Frage der Änderung der Besteuerungsmodalitäten der stillen Reserven liefern, einschliesslich hinsichtlich der grenzüberschreitenden Beziehungen, und unter diesem Gesichtspunkt zu begrüssen sind.

Unter dem Aspekt seines Einflusses als Alternativmassnahme für die Unternehmen, deren Steuerstatus mit dem Inkrafttreten der USR III abgeschafft wird, weist der Step-Up-Mechanismus jedoch die folgenden Vor- und Nachteile auf:

- Er hat den Vorteil, eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für die Frage der Aufdeckung der stillen Reserven und des Goodwills und ihre anschliessende Abschreibung vorzusehen. Damit dieser Mechanismus effektiv funktionieren und über eine klare rechtliche Grundlage verfügen kann, ist es wichtig, dass die betroffenen Kantone ein stufenweises Inkrafttreten der USR III vorsehen und die Abschaffung der Steuerstatus frühestens ein Jahr nach den restlichen im Rahmen der Reform vorgesehenen Massnahmen in Kraft treten lassen.
- Die Aufdeckung der stillen Reserven und des Goodwills birgt beträchtliche Nachteile für die Unternehmen. Dies könnte manche betroffenen Unternehmen dazu veranlassen, keinen Step-up durchführen zu wollen. Es ist unerlässlich, den Gesetzesentwurf so abzuändern, dass die Steuerzahler frei wählen können, ob sie ihre stillen Reserven und ihren Goodwill neu bewerten möchten oder nicht.
- Unter Berücksichtigung der mit der Bewertung des Goodwills verbundenen Methoden und Unsicherheiten, vermag die Massnahme die bestehenden Steuerstatus nicht oder lediglich teilweise zu ersetzen. Entweder werden sich die nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung effektiv realisierten Gewinne als geringer erweisen, als diejenigen, die bei der Bestimmung des Goodwill zur Anwendung gebracht werden, und die steuerpflichtige buchhalterische Aufdeckung wird nicht vollständig durch die zukünftigen Abschreibungen kompensiert werden können, oder aber die Gewinne werden höher sein, als die bei der Berechnung des Goodwill vorgesehenen Gewinne, und die Spanne dazwischen wird keinen steuerlichen Vorteil geniessen, sondern wird mit dem ordentlichen Steuersatz besteuert werden. Diese Situation würde insbesondere die Unternehmen mit steigenden Gewinnen benachteiligen, oder solche, die nach der Abschaffung ihres Steuerstatus neue Tätigkeiten entwickeln möchten.
- Um die Attraktivität des Kantons für die betroffenen Unternehmen zu erhalten, ist es daher unerlässlich, dafür zu sorgen, dass die Senkung der gewöhnlichen Steuersätze spätestens zum Ende der Steuerstatus greift.
- Die alternativen Umsetzungsvorschläge zum Step-up, die gegenwärtig bei der SSK diskutiert werden, sind nicht kompatibel mit dem Vorentwurf und auch nicht mit den allgemeinen Bestimmungen zur zeitlichen Berechnung der Steuer sowie hinsichtlich des Steuerverfahrensrechtes und stellen daher keine echte Alternative dar.

KURZVERZEICHNIS DER LITERATUR

- Brülisauer Peter/ Poltera Flurin, Kommentierung des Art. 58 DBG, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Band I (Art. 1-82), 2. Ausgabe, Basel 2008.
- Danon Robert, Kommentierung des Art. 58 DBG, in: Noël/Yersin (Hrsg.), Commentaire de l'impôt fédéral direct, Basel 2008 (zitiert: DBG).
- La refonte de la fiscalité internationale des entreprises, IFF Forum für Steuerrecht, 1/2014, S. 16ss. (zitiert: Refonte).
 - La conformité internationale du mécanisme de „step-up“, RDAF 2014 II 501ss (zitiert: conformité).
- Duss Marco/ von Ah Julia/ Rutishuser Reto, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentierung des 28 StHG in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Ausgabe, Basel 2002.
- Glauser Pierre-Marie, Apports et impôt sur le bénéficiaire – Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Doktorarbeit, Genf/Zürich/Basel 2005 (zitiert: LIFD).
- Goodwill et acquisitions d'entreprises – Une analyse sous l'angle du droit fiscal et comptable, in: Bohnet F./Wessner P. (Hrsg.), Mélanges en l'honneur de Roland Ruedin, Basel/Genf/München, 2006, S. 421 ff. (zitiert: Goodwill).
 - Réforme de la fiscalité des entreprises et principe de détermination, Présentation vom November 2013 vor der International Fiscal Association (IFA), Neuenburg (zitiert: Conférence IFA).
- Locher Peter, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004.
- Matteotti René, Roth Philipp, Die Unternehmenssteuerreform III zwischen Kompetitivität und Kompatibilität. Enge Handlungsspielräume in einem stark regulierten internationalen Umfeld, Archives de droit fiscal, vol. 81 (2012/2013), No 11/12, S. 681 ff.
- Obrist Thierry, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse, Doktorarbeit, Basel 2012.
- Obrist Thierry/ Hänni Lino: Report de pertes, continuité économique et rattachement de facteurs fiscaux. Evolution de la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de report de pertes, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal (RDAF) 2012, S. 387 ff.
- Riedweg Peter, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, Steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven, in: Uttinger/Rentzsch/Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Mélanges pour Markus Reich, Zürich 2014, S. 141 ff.
- Weidmann Markus, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz, Folgen des Zuzugs bei der Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben, in: IFF Forum für Steuerrecht, 1/2010, p. 3ss.
- Züger Marina, Steuersystematische Realisierung stiller Reserven bei Statusänderungen. Steuerfolgen des Übergangs zur subjektiv steuerbefreiten juristischen Person, in: Uttinger/Rentzsch/Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Mélanges pour Markus Reich, Zürich 2014, S. 125 ff.

Verwaltungsunterlagen und offizielle Texte

Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, in BBl 1983 III 296 (StHG Botschaft; die Seitenzahlen sind gemäss der unabhängigen gebundenen Version des BBl angegeben).

ESTV-Kreisschreiben 8/2002 „Internationale Steuerauscheidung von Prinzipalgesellschaften“.

Erläuternder Bericht vom 19. September 2014 zur Vernehmlassungsvorlage über das Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III) (zitiert: *erläuternder Bericht*).