

**DEPARTEMENT  
FINANZEN UND RESSOURCEN**

Kantonales Steueramt

Juristische Personen

24. Oktober 2019

**STEUERVORLAGE 17**

**Merkmale zum Übergangsrecht zur Abschaffung der Statusgesellschaften**

---

**Inhalt**

<b>1. Ausgangslage</b> .....	<b>2</b>
<b>2. Gesetzestexte</b> .....	<b>2</b>
<b>3. Steuerfolgen und Übergangsrecht</b> .....	<b>3</b>
3.1 Abschaffung der Statusgesellschaften .....	3
3.2 Geschäftsabschlussdatum .....	3
3.3 Auswirkungen auf die stillen Reserven von Holding- und Verwaltungsgesellschaften .....	4
3.3.1 Grundsätzliches .....	4
3.3.2 Step up-Verfahren .....	4
3.3.3 Sondersatzverfahren .....	5
3.3.4 Umfang der offenzulegenden stillen Reserven inkl. selbst geschaffener Mehrwert .....	6
3.3.5 Realisation von gewinnsteuerunwirksam offengelegten stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts .....	6
3.3.6 Bewertungsmethoden .....	7
3.3.7 Ruling über die Aufdeckung stiller Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts .....	7
3.3.8 Verlustverrechnung nach Aufgabe eines Steuerstatus .....	7

## 1. Ausgangslage

Die eidgenössischen Räte haben am 28. September 2018 das Bundesgesetzes über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) verabschiedet. In der Referendumsabstimmung vom 19. Mai 2019 hat das Schweizer Volk der Vorlage zugestimmt. Das Gesetz tritt auf 1. Januar 2020 in Kraft. Im Kanton Aargau wurde die Steuervorlage 17 am 17. September 2019 durch den Grossen Rat erlassen. Das Inkrafttreten ist unter Vorbehalt eines Referendums ebenfalls auf den 1. Januar 2020 vorgesehen.

Die STAF hat u.a. zum Ziel die privilegierten Statusgesellschaften abzuschaffen. Dazu zählen Holding- und Verwaltungsgesellschaften. Gleichzeitig wird auch die Praxis zur Prinzipalbesteuerung und zur Besteuerung von Betriebsstätten von Finanzgesellschaften abgeschafft. Die Abschaffung der besonderen Steuerstati von Holding- und Verwaltungsgesellschaften ist zwingendes Bundesrecht und im Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) verbindlich geregelt, unabhängig der zeitlichen Umsetzung von kantonalen Steuervorlagen.

Das vorliegende Merkblatt orientiert über die wichtigsten Bestimmungen im Zusammenhang mit der Abschaffung der Statusgesellschaften und dessen Übergangsrecht. Die Bestimmungen betreffen nur kantonales Recht.

## 2. Gesetzestexte

### StHG

#### Art. 28 Abs. 2–5

*Aufgehoben*

#### Art. 78g

##### **Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 28. September 2018.**

<sup>1</sup> *Wurden juristische Personen nach Artikel 28 Absätze 2–4 bisherigen Rechts besteuert, so werden die bei Ende dieser Besteuerung bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Falle ihrer Realisation innert den nächsten fünf Jahren gesondert besteuert.*

<sup>2</sup> *Die Höhe der von der juristischen Person geltend gemachten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts wird von der Veranlagungsbehörde mittels Verfügung festgesetzt.*

<sup>3</sup> *Abschreibungen auf stillen Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts, die bei Ende der Besteuerung nach Artikel 28 Absätze 2–4 bisherigen Rechts aufgedeckt wurden, werden in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung nach Artikel 25b einbezogen.*

### Steuergesetz Aargau

#### § 68 Abs. 3

*Aufgehoben*

#### § 69b

<sup>1</sup> *Die gesamte steuerliche Ermässigung gemäss den §§ 68a und 69a darf nicht höher sein als 70 % des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung, wobei der Nettobeteiligungsertrag gemäss den §§ 76 und 77 ausgeklammert wird, und vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen.*

<sup>2</sup> *Weder aus den einzelnen Ermässigungen noch aus der gesamten steuerlichen Ermässigung dürfen Verlustvorträge resultieren.*

## **§ 86 Abs. 2**

*Aufgehoben*

## **§ 78**

*Aufgehoben*

## **§ 79**

*Aufgehoben*

## **§ 80**

*Aufgehoben*

## **§ 87**

*Aufgehoben*

### **§ 271a Übergangsbestimmung zur Änderung vom XX.XX.2019 (Offenlegung von stillen Reserven)**

<sup>1</sup> Wurden juristische Personen vor dem Inkrafttreten der Änderung vom XX.XX.2019 gemäss den §§ 78 oder 79 besteuert, so werden die bei Inkrafttreten der Änderung bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Falle ihrer Realisation innert den nächsten fünf Jahren zum Satz von 2,5 % gesondert besteuert.

<sup>2</sup> Die Höhe der bei Inkrafttreten dieser Änderung von der juristischen Person geltend gemachten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts wird vom Kantonalen Steuerramt mittels Verfügung festgesetzt.

<sup>3</sup> Haben juristische Personen, die gemäss den §§ 78 oder 79 besteuert werden, bereits vor Inkrafttreten der Änderung vom XX.XX.2019 das Statusprivileg verloren oder aufgegeben, so können sie die beim Wegfall des Privilegs bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, soweit sie während des Privilegs entstanden sind und bisher nicht steuerbar gewesen wären, steuerneutral offen legen.

<sup>4</sup> Abschreibungen auf den offen gelegten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts werden ab 1. Januar 2020 in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung gemäss § 69b einbezogen. Am 31. Dezember 2024 noch vorhandene stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts sind steuerfrei aufzulösen.

## **3. Steuerfolgen und Übergangsrecht**

### **3.1 Abschaffung der Statusgesellschaften**

Am 31. Dezember 2019 werden die privilegierten Steuerstati von Holding- und Verwaltungsgesellschaften sowie der Konzernkoordinationszentrale abgeschafft. Ab dem 1. Januar 2020 unterliegen die bisher privilegierten Steuerstati der ordentlichen Gewinn- und Kapitalbesteuerung. Dasselbe gilt für die Praxis der gesonderten Besteuerung von Prinzipalgesellschaften und Betriebsstätten von Finanzgesellschaften.

Mit der Gesetzesänderung werden bestehende Steuerrulings über Statusgesellschaften gegenstandslos.

### **3.2 Geschäftsabschlussdatum**

Ist die Steuerperiode nicht identisch mit dem Kalenderjahr, wird, gestützt auf den Grundsatz der Veranlagung nach der Einheit mit der Steuerperiode, der 1. Geschäftsabschluss nach dem 1. Januar 2020 für die ganze Steuerperiode 2020 zur Besteuerung herangezogen. Endet beispielsweise das

Geschäftsjahr einer Statusgesellschaft per 30. Juni 2019, wird die Steuerperiode 2019 nach altem Recht veranlagt. Das darauffolgende Geschäftsjahr vom 1. Juli 2019 bis 30. Juni 2020 wird für die ganze Steuerperiode 2020 ordentlich besteuert.

Eine Verschiebung des ordentlichen Jahresabschlusses z.B. vom 31. März 2019 auf den 31. Dezember 2019 einzig zu Steuerzwecken, ist gemäss der handelsrechtlichen Stetigkeit nicht zulässig und würde eine Steuerumgehung darstellen.

### **3.3 Auswirkungen auf die stillen Reserven von Holding- und Verwaltungsgesellschaften**

#### **3.3.1 Grundsätzliches**

Für den Übergang zur ordentlichen Besteuerung können Statusgesellschaften für die Kantons- und Gemeindesteuern die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts gewinnsteuerunwirksam offenlegen. Nach dem Einsetzen der ordentlichen Besteuerung werden die stillen Reserven und der selbst geschaffene Mehrwert entweder steuerwirksam abgeschrieben (Step up-Verfahren) oder an die ordentlichen Gewinne angerechnet und gesondert besteuert (Sondersatzverfahren). Für die beiden Verfahren "Step up" oder "Sondersatz" besteht per Ende Steuerperiode 2019 ein Wahlrecht.

Die Offenlegung der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts beschränkt sich auf die bisher nicht steuerbare Quote, soweit sie während eines Statusprivilegs, d.h. zwischen Ein- und Austritt aus dem Steuerprivileg, entstanden sind. Bei Verwaltungsgesellschaften betrifft dies beispielsweise den nicht steuerbaren Auslandteil.

Die Offenlegung und Wahl des Besteuerungsverfahrens ist mit Einreichung der Steuererklärung 2019 vorzunehmen. Gleichzeitig ist eine Berechnung über die stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts nach einer gängigen Bewertungsmethode einzureichen.

#### **3.3.2 Step up-Verfahren**

Beim Step up-Verfahren erfolgt die Offenlegung der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts mittels gewinnsteuerunwirksamer Deklaration in der Steuerbilanz. Dies führt zu einer versteuerten stillen Reserve für die Kapitalsteuer.

Die deklarierte versteuerte stille Reserve und der selbst geschaffene Mehrwert unterliegt der Kapitalsteuer und kann in der Steuerbilanz gewinnsteuerwirksam abgeschrieben werden. Spätestens per 31. Dezember 2024 sind die noch nicht abgeschriebenen stillen Reserven steuerfrei aufzulösen. Folglich unterliegen diese auch nicht mehr der Kapitalsteuer.

Das Step up-Verfahren kann bereits vor Inkrafttreten des STAF, d.h. vor dem 31. Dezember 2019, beim freiwilligen Verlassen des Steuerstatus angewendet werden. Nach Verlassen des privilegierten Steuerstatus erfolgt die Besteuerung der Unternehmung zu den ordentlichen Tarifen.

Die Realisation der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts unterliegt ab 1. Januar 2020 der Entlastungsbegrenzung von 70 %.

#### **Beispiel Step up-Verfahren**

Die X AG mit Steuerstatus einer gemischten Gesellschaft erzielt 10 % des Umsatzes in der Schweiz und 90 % im Ausland. Die Sockelbesteuerung der Auslandquote beträgt 20 %. X AG verlässt den Steuerstatus per 31. Dezember 2019 und berechnet stille Reserven und einen selbst geschaffenen Mehrwert per 31. Dezember 2019 von gesamthaft 347. Sie deklariert 250 ( $347 \times 90 \% \times 80 \%$ ) als Step up (gewinnsteuerunwirksam offen gelegte stille Reserven und selbst geschaffener Mehrwert), welcher vom Kantonalen Steueramt akzeptiert wird.

Step up: In der Regel mit linearer Abschreibung 50; Möglichkeit einer teilweisen individualisierten Abschreibung mit Nachholungs-Möglichkeit (vorliegend individualisiert bis max. Höhe Entlastungsbegrenzung)

Step up 31.12.2019	Reingewinn Handelsrecht	Steuersystematische Step up-Abschreibung	Steuerbarer Gewinn vor Entlastungsbegrenzung	Steuerbar mit Entlastungsbegrenzung 70 %	Offen gelegte stille Reserven (Steuerbilanz)
Gewinnsteuerunwirksam offen gelegte stille Reserven					250
Steuerperiode 2020	20	-14	6*	6	236
Steuerperiode 2021	20	-14	6*	6	222
Steuerperiode 2022	50	-35	15*	15	187
Steuerperiode 2023	100	-70	30*	30	117
Steuerperiode 2024	150	-105	45	45	12**
<b>Total steuerbarer Gewinn</b>	<b>340</b>		<b>102</b>	<b>102</b>	

\*Nach § 69b StG dürfen aus den Ermässigungen keine Verlustviträge resultieren.

\*\* Step up von 12 verfällt am 31.12.2024 (§ 271a Abs. 3 StG)

### 3.3.3 Sondersatzverfahren

Beim Sondersatzverfahren werden die stillen Reserven und der selbst geschaffene Mehrwert per Ende Steuerperiode 2019 gewinnsteuerunwirksam offengelegt und anschliessend über fünf Jahre zum Sondersatz besteuert. Die zum Sondersatz besteuerten stillen Reserven und der selbst geschaffene Mehrwert werden an die ordentlich steuerbaren Gewinne angerechnet. Es findet, im Gegensatz zum Step up-Verfahren, keine Deklaration in der Steuerbilanz statt. Stattdessen erlässt die Veranlagungsbehörde über die zulässige Höhe der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts eine Verfügung. Eine vorgängige, vor Ende der Steuerperiode 2019 stattfindende Offenlegung, analog dem Step up-Verfahren, ist nicht möglich.

Der Sondersatz beträgt 2.5 % für die Gewinnsteuer. Das Sondersatzverfahren unterliegt weder der Entlastungsbegrenzung noch werden Kapitalsteuerfolgen im Rahmen der verfügbaren stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts ausgelöst. Die Realisation der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts erfolgt nach Massgabe der Unternehmung individuell, und zwar durch Auflösung im Sinn einer echten, buchmässigen oder steuersystematischen Realisation.

### Beispiel Sondersatzverfahren

Gleiches Beispiel der X AG wie beim vorstehenden Step up-Verfahren. Das Kantonale Steueramt akzeptiert die offengelegten stillen Reserven und den selbst geschaffenen Mehrwert im Umfang von 250 und erlässt dazu eine Verfügung. Die Anrechnung der stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts kann individuell pro Jahr vorgenommen werden.

Sondersatz: Individuelle Auflösung der dem Sondersatz unterliegenden stillen Reserven

<b>Besteuerung mit Sondersatz</b>	<b>Reingewinn Handelsrecht</b>	<b>Davon Besteuerung mit Sondersatz 2.5 %</b>	<b>Davon ordentlich besteuertes Ergebnis</b>	<b>Unversteuerte stille Reserven mit Sondersatz</b>
Per 31. Dezember 2019 verfügte stille Reserve für Sondersatzbesteuerung				250
Steuerperiode 2020	20	-20	0	230
Steuerperiode 2021	20	-20	0	210
Steuerperiode 2022	50	-50	0	160
Steuerperiode 2023	100	-100	0	60
Steuerperiode 2024	150	-60	90	0
<b>Total steuerbarer Gewinn</b>	<b>340</b>	<b>250</b>	<b>90</b>	

### 3.3.4 Umfang der offenzulegenden stillen Reserven inkl. selbst geschaffener Mehrwert

Es können der selbst geschaffene Mehrwert sowie übrige stille Reserven steuerunwirksam offengelegt werden. Dazu zählen auch Marken.

Folgende Einschränkungen sind zu beachten: Bei Beteiligungen ist die gewinnsteuerunwirksame Offenlegung nur für wiedereingebrachte Abschreibungen vom Gewinnsteuerwert bis zur Höhe der Gestehungskosten zulässig, und zwar wie folgt:

- Verkehrswert Beteiligung > Gestehungskosten:  
Gewinnsteuerunwirksame Aufwertung (Kantons- und Gemeindesteuern) bis zu den Gestehungskosten ist möglich; die Gestehungskosten bleiben unverändert
- Verkehrswert Beteiligung < Gestehungskosten:  
Gewinnsteuerunwirksame Aufwertung (Kantons- und Gemeindesteuern) bis auf den Verkehrswert; Reduktion der Gestehungskosten auf den Verkehrswert (damit ergibt sich für die direkte Bundessteuer einen abweichenden Gestehungskostenwert)

Da im Gegensatz zu den Beteiligungen für Wertschriften kein Beteiligungsabzug vorgesehen ist, können stille Reserven ebenfalls gewinnsteuerunwirksam offengelegt werden, soweit der Verkehrswert höher ist als der Gewinnsteuerwert.

Bei Grundstücken (inkl. Immobilien) ist keine Offenlegung möglich, da diese auch während des Statusprivilegs immer ordentlich besteuert wurden.

### 3.3.5 Realisation von gewinnsteuerunwirksam offengelegten stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts

Die Realisation der offengelegten stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts kann sowohl beim Step up- als auch beim Sondersatzverfahren echt, buchmässig oder steuersystematisch erfolgen (Veräusserung, Aufwertung oder Abschreibung/Anrechnung).

Bei einer steuersystematischen Realisation erfolgt die Abschreibung i.d.R. linear (Step up-Verfahren) bzw. bei der gesonderten Besteuerung (Sondersatzverfahren) nach Wahl durch die Unternehmung.

Sowohl das Step up- als auch das Sondersatzverfahren enden spätestens am Ende der fünften Steuerperiode nach Einführung der STAF, i.d.R. am 31. Dezember 2024, wenn das Geschäftsjahr jeweils dem Kalenderjahr entspricht. Nicht realisierte stille Reserven und selbst geschaffener Mehrwert verfallen auf diesen Zeitpunkt gewinnsteuerunwirksam.

Als Realisation gilt auch die gesonderte Besteuerung des bisherigen steuerlich als Aufwand geltend gemachten Forschungs- und Entwicklungsaufwandes bei der erstmaligen Besteuerung beim Eintritt in eine Patentbox.

Die Bildung eines Verlustvortrages aus der Realisation stiller Reserven und des selbstgeschaffenen Mehrwerts ist nicht möglich.

### **3.3.6 Bewertungsmethoden**

Die Wahl einer Bewertungsmethode ist frei, die Bewertung muss allerdings nach einer anerkannten Methode erfolgen.

Der Verkehrswert von Aktiven und Passiven oder der Unternehmung als Ganzes ist zum Fortführungswert (analog einem Verkaufspreis an Dritte) festzusetzen. Nicht in die Bewertung einfließen können stille Reserven auf Beteiligungen (Wertzuwachsgegninn) sowie auf Grundstücken und Immobilien.

Die stillen Reserven auf einzelnen Aktiven und Passiven berechnen sich als Differenz zwischen Verkehrs- und Gewinnsteuerwert. Der selbst geschaffenen Mehrwert berechnet sich aus dem Unternehmenswert abzüglich das gesamte Eigenkapital und die auf Beteiligungen, Grundstücken, Immobilien und auf einzelne Aktiven und Passiven entfallenden stillen Reserven.

Das Kantonale Steueramt kann das Ergebnis anhand einer anderen Bewertungsmethode überprüfen (z.B. mit der Praktikermethode nach Kreisschreiben Nr. 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz).

Die ursprüngliche Höhe der in der Steuererklärung deklarierten stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts kann später nicht mehr geändert werden.

### **3.3.7 Ruling über die Aufdeckung stiller Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts**

Grundsätzlich ist ein Ruling über die Höhe der gewinnsteuerunwirksamen stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts möglich. Beim Sondersatzverfahren erfolgt die Bestätigung mittels einer von der Veranlagung unabhängigen Feststellungsverfügung. Ein Ruling unterliegt nicht dem spontanen Informationsaustausch. Es kann allerdings für das Master-File beim Country-by-Country-Reporting qualifizieren.

### **3.3.8 Verlustverrechnung nach Aufgabe eines Steuerstatus**

Die Beendigung eines Steuerstatus hat unabhängig von einer steuerunwirksamen Offenlegung von stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts zur Folge, dass steuerliche Verlustvorträge aus der Zeit der privilegierten Besteuerung nur im Umfang der bisher steuerbaren Quote geltend gemacht werden können (BGE 2C\_645/2011 vom 12. März 2012). In der Folge können Unternehmen nach der Aufgabe des Holdingprivilegs keine Verlustverrechnung geltend machen, da sie nicht über steuerbare Quoten verfügt haben. Die Beschränkung der Verlustverrechnung für die Zeit nach der Statusaufgabe gilt unabhängig davon, ob das Step up- oder Sondersatzverfahren gewählt wird.