

IFF Institut für Finanzwissenschaft,
Finanzrecht und Law and Economics



Universität St.Gallen

IFF Forum für Steuerrecht

Aus dem Inhalt

Dr. iur. Stefan Fuchs

Der Vorbehalt der Steuerumgehung, wenn eine Unternehmensnachfolge weder eine Transponierung noch eine indirekte Teilliquidation auslöst

Eine Besprechung von BGer 26.10.2017, 2C_168/2017 mit einem Rückblick auf die gesetzgeberischen Folgen des bundesgerichtlichen «Erbenholdingfalls» sowie mit einer eigenen Fallanalyse

Dr. iur. Alberto Lissi/
David Ryser

Die Gestehungskosten qualifizierter Beteiligungen beim Statuswechsel von privilegiert besteuerten Kapitalgesellschaften
Übersicht und ausgewählte Fallkonstellationen

Dr. iur. Peter Hongler/
MLaw Fabian Sutter

Die abkommensautonome Auslegung und die Bedeutung der Entscheidungsharmonie für die DBA-Auslegung
Am Beispiel des Dividenden- und des Kapitalgewinnbegriffs

Dr. phil. I Philip Robinson/
MLaw Clara Bodemann

Ausgewählte Entwicklungen in der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Mehrwertsteuer

Dr. iur. Henk Fenners/
lic. iur. Heinz Baumgartner/
lic. iur. Pascal Duss

Gesetzgebungs-Agenda 2018/4

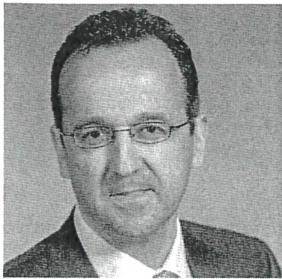
2018/4

Praxis-Forum

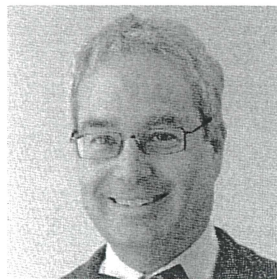
Die Gestehungskosten qualifizierter Beteiligungen beim Statuswechsel von privilegiert besteuerten Kapitalgesellschaften

Übersicht und ausgewählte Fallkonstellationen

Dr. iur. Alberto Lissi/David Ryser



Alberto Lissi, Dr. iur.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Partner bei Tax
Partner AG, Zürich



David Ryser, Fürsprecher,
dipl. Steuerexperte, Partner
bei Tax Partner AG, Zürich

Die Autoren diskutieren die Auswirkungen auf die Gestehungskosten qualifizierter Beteiligungen beim steuersystematischen Wechsel von der direkten Freistellung von Erträgen qualifizierter Beteiligungen (Stattusgesellschaften) hin zur indirekten Freistellung (Beteiligungsabzug) und umgekehrt. Die Thematik ist im Kontext des STAF und der damit verbundenen Abschaffung der privilegiert besteuerten Gesellschaften hochaktuell.

Les auteurs examinent les effets sur le coût d'investissement des participations qualifiées en cas de passage du système fiscal de l'exonération directe des revenus des participations qualifiées (sociétés à statut fiscal spécial) à l'exonération indirecte (réduction pour participation) et inversement. Le sujet est particulièrement d'actualité dans le contexte de la RFFA et de l'abolition des sociétés à fiscalité privilégiée qui y est associée.

Inhalt

1	Einleitung	288
2	Steuerrechtliche Fragestellung	288
3	Vorgehen	289
3.1	Allgemeines	289
3.2	Fallbeispiele	289
3.2.1	Fallbeispiel 1: Aufgabe des Steuerstatus/ Nachträgliche Realisierung des während des Steuerstatus eingetretenen Wertzuwachses	289
3.2.2	Fallbeispiel 2: Aufgabe des Steuerstatus/Besteuerung wiedereingebrachter Abschreibungen	290
3.2.3	Fallbeispiel 3: Eintritt in den Steuerstatus/Besteuerung wiedereingebrachter Abschreibungen	290
4	Steuerliche Würdigung	290
4.1	Gesetzliche Grundlage und Verwaltungsanweisungen	290
4.2	Konzept der Gestehungskosten	291
4.3	Steuerliche Würdigung der Fallbeispiele	291
4.3.1	Fallbeispiel 1: Aufgabe des Steuerstatus/ Nachträgliche Realisierung des während des Steuerstatus eingetretenen Wertzuwachses	291
4.3.1.1	Allgemeines	291
4.3.1.2	Step-up beim Austritt aus dem Steuerstatus	292
4.3.1.3	Fehlender Step-up beim Austritt aus dem Steuerstatus	293
4.3.2	Fallbeispiel 2: Aufgabe des Steuerstatus/Besteuerung wiedereingebrachter Abschreibungen	294
4.3.3	Fallbeispiel 3: Eintritt in den Steuerstatus/Besteuerung wiedereingebrachter Abschreibungen	295
4.4	Exkurs: Besonderheit in den Kantonen St.Gallen, Appenzell-Innerrhoden und Bern	296
5	Ergebnisse und Schlusswort	296
5.1	Zusammenfassung der Ergebnisse	296
5.2	Schlusswort	297
	Literatur	297
	Rechtsquellen	297
	Materialien	297
	Rechtsprechung	297
	Praxisanweisungen	298

1 Einleitung

Die Steuerreform und AHV-Finanzierung (nachfolgend STAF) wurde in der Herbstsession 2018 durch das Parlament bereinigt.¹ Falls kein Referendum ergriffen wird, sollte die Steuerreform bereits per Anfang 2020 in Kraft treten.²

Seit geraumer Zeit ist klar, dass die international problematischen Steuerprivilegierungskonzepte definitiv aufgegeben werden müssen. Somit könnten Art. 28 Abs. 2–5 StHG, welche die privilegierte Besteuerung für Holding-, Domicil- und gemischte Gesellschaften normieren, bereits sehr bald Geschichte sein.

Für die Kantone dürfte bei der Umsetzung des STAF der steuerliche Umgang mit dem Statuswechsel von der privilegierten in die ordentliche Besteuerung ein zentraler Aspekt bilden. In diesem Zusammenhang ist den Gestehungskosten qualifizierter Beteiligungen ebenfalls Bedeutung beizumessen.

Die Autoren haben sich bereits in der Vergangenheit zu diversen Fragestellungen der Gestehungskosten im Recht

der direkten Bundessteuer geäußert.³ Dieser Beitrag ergänzt die früheren Abhandlungen und beleuchtet die Gestehungskosten, insbesondere aus Sicht der kantonalen Gewinnsteuer.

Vor dem Hintergrund der aktuellen Steuerreform widmet sich dieser Beitrag den Auswirkungen auf die Gestehungskosten qualifizierter Beteiligungen beim Übergang von einem privilegierten Status in die ordentliche Besteuerung. Aus Gründen der Vollständigkeit soll auch noch der umgekehrte Fall (Eintritt in einen privilegierten Steuerstatus) beleuchtet werden.

2 Steuerrechtliche Fragestellung

Der Beteiligungsabzug sieht vor, dass ordentlich besteuerte Gesellschaften eine Reduktion der Gewinnsteuer auf Erträgen aus qualifizierten Beteiligungen geltend machen können.⁴ Zu den Erträgen aus Beteiligungen gehören auch Kapitalgewinne auf bestimmten qualifizierten Beteiligungen, welche sich aus der Differenz zwischen dem Verkehrswert und den Gestehungskosten ergeben.⁵

1 Die Schlussabstimmung zur Verabschiedung des STAF hat am 28.9.2018 stattgefunden. Die Referendumsfrist läuft am 17.1.2019 ab.

2 Eine allfällige Referendumsabstimmung wird am 19.5.2019 stattfinden, publiziert auf: <https://www.efd.admin.ch>.

3 LISSI/RYSER, Zu den Gestehungskosten im Recht der direkten Bundessteuer, 269 ff., und LISSI/RYSER, Zu den Gestehungskosten bei Umstrukturierungen im Recht der direkten Bundessteuer, 341 ff.

4 Art. 69 DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG.

5 Art. 70 Abs. 4 DBG und Art. 28 Abs. 1^{bis}/1^{ter} StHG.

Erfährt eine Beteiligung eine steuerwirksame Abschreibung oder Wertberichtigung, führt dies zu einer Differenz zwischen dem Buchwert (Gewinnsteuerwert) und den Gestehungskosten der Beteiligung, da die Gestehungskosten unbeschadet der Wertkorrektur verharren. Bei einer allfälligen späteren Werterholung⁶ oder Veräusserung der Beteiligung sind diese sogenannten wiedereingebrachten Abschreibungen nicht vom Beteiligungsabzug erfasst, sondern im System der ordentlichen Besteuerung bzw. des Beteiligungsabzugs steuerbar.⁷ Im Gegensatz dazu findet bei privilegiert besteuerten Gesellschaften eine generelle Gewinnsteuerbefreiung der Erträge qualifizierter Beteiligungen sowie der Kapitalgewinne solcher Beteiligungen statt.⁸ Bei der indirekten Freistellung der Gewinnsteuer im System der ordentlichen Besteuerung spielt die Höhe der Gestehungskosten deshalb eine entscheidende Rolle.⁹ Dies im Unterschied zu den Steuerregimes der generellen Steuerbefreiung bei den Holding-, Domicil- und gemischten Gesellschaften, die im Bereich der kantonalen Gewinnsteuer keinen Raum für das Konzept der Gestehungskosten lassen.

Der Statuswechsel ist steuersystematisch für Beteiligungserträge (inkl. Kapitalgewinne) auch mit einem Wechsel der Freistellungsmethoden verbunden. Die zentrale Fragestellung liegt nun in der Betrachtung des Übergangs von einer Steuerbefreiungsmethode, bei welcher die Gestehungskosten nicht relevant sind, zu einer Methode, bei welcher die Höhe der Gestehungskosten einen Einfluss auf die Gewinnsteuerbelastung hat.

Das Zusammenspiel dieser beiden Methoden und die Auswirkungen auf die Gestehungskosten sollen im Folgenden näher analysiert werden.

3 Vorgehen

3.1 Allgemeines

Die folgenden Fallbeispiele sollen die Bedeutung der Gestehungskosten beim Statuswechsel veranschaulichen und die Ausgangslage für eine kritische Auseinandersetzung mit der Fragestellung bilden.

Die Fallkonstellationen sind stets auf die kantonale Holdinggesellschaft bezogen, lassen sich jedoch ohne Weiteres analog auch auf die anderen speziellen kanto-

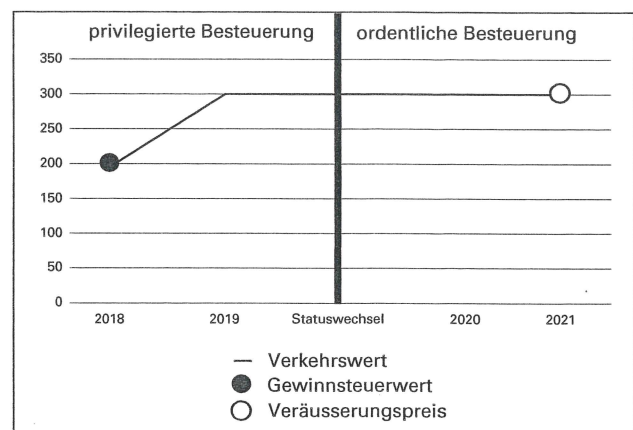
nen Steuerstatus anwenden, da bei diesen die qualifizierten Beteiligungserträge direkt freigestellt werden.¹⁰

3.2 Fallbeispiele

3.2.1 Fallbeispiel 1: Aufgabe des Steuerstatus/Nachträgliche Realisierung des während des Steuerstatus eingetretenen Wertzuwachses

Eine für kantonale Steuerzwecke privilegiert besteuerte Holdinggesellschaft erwirbt eine Beteiligung zum Verkehrswert von 200. Der Gewinnsteuerwert beträgt 200. Infolge wirtschaftlich erfolgreicher Geschäftsjahre erhöht sich der Verkehrswert der Beteiligung auf 300. Die Gesellschaft gibt in der Folge den privilegierten Steuerstatus auf und wird neu ordentlich besteuert. Die Beteiligung wird veräussert und die Gesellschaft realisiert einen ertragswirksamen Kapitalgewinn von 100.

Fallbeispiel 1 lässt sich wie folgt illustrieren:



Im Zeitpunkt der Veräusserung stellt sich die Frage, ob der realisierte Kapitalgewinn von 100 steuerbar ist oder ob dieser Ertrag in den Genuss des Beteiligungsabzugs gelangen soll. Konkret ist zu prüfen, ob bzw. inwiefern für Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern der Statuswechsel Implikationen für die Gestehungskosten hat.

Zudem soll auch der Frage der – im Zeitpunkt der Aufgabe des Steuerstatus – allfälligen steuerlichen Aufwertung nach geltendem Recht (sogenannter «altrechtlicher Step-up») sowie nach den STAF-Übergangsbestimmungen (sogenannter «neurechtlicher Step-up» bzw. Sondersatzlösung)¹¹ nachgegangen und ihre Auswirkungen auf die Gestehungskosten beleuchtet werden.

6 Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 28 Abs. 1^{er} S. 2 StHG.

7 Vgl. dazu KS 27 Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Ziff. 2.4.2.

8 Vgl. Art. 28 Abs. 2 sowie Art. 28 Abs. 3 lit. a und Art. 28 Abs. 4 StHG.

9 Vgl. auch Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG und Art. 28 Abs. 1^{er} StHG.

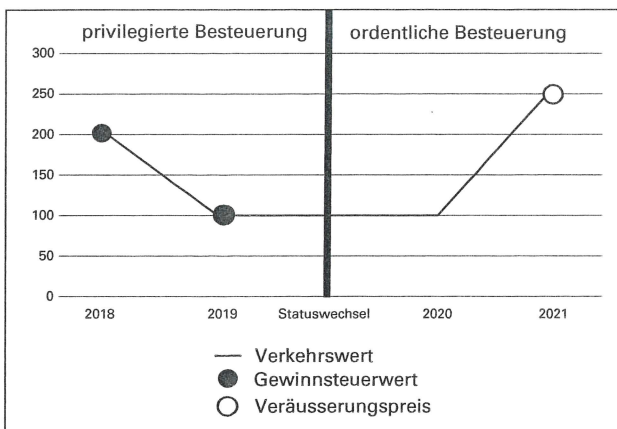
10 Vgl. Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG.

11 Vgl. Art. 78g Abs. 1 nStHG (STAF).

3.2.2 Fallbeispiel 2: Aufgabe des Steuerstatus/Besteuerung wieder-eingebrachter Abschreibungen

Eine für kantonale Zwecke privilegiert besteuerte Holdinggesellschaft erwirbt eine Beteiligung zum Verkehrswert von 200. Die Beteiligung wird im Handelsabschluss (= Steuerbilanz) zum Anschaffungswert von 200 aktiviert. Infolge des schlechten Geschäftsganges auf Ebene der Beteiligung ist eine Abschreibung auf der Beteiligung im Umfang von 100 vorzunehmen. Der Buch- und Gewinnsteuerwert der Beteiligung betragen nun 100. In der Folge wechselt die Gesellschaft von der privilegierten Besteuerung zur ordentlichen Besteuerung. Die Beteiligung erfährt nach Aufgabe des privilegierten Steuerstatus eine Wertzunahme und wird anschliessend für 250 veräußert. Die Gesellschaft realisiert somit einen Gewinn von 150 durch den Verkauf der Beteiligung.

Fallbeispiel 2 lässt sich wie folgt illustrieren:



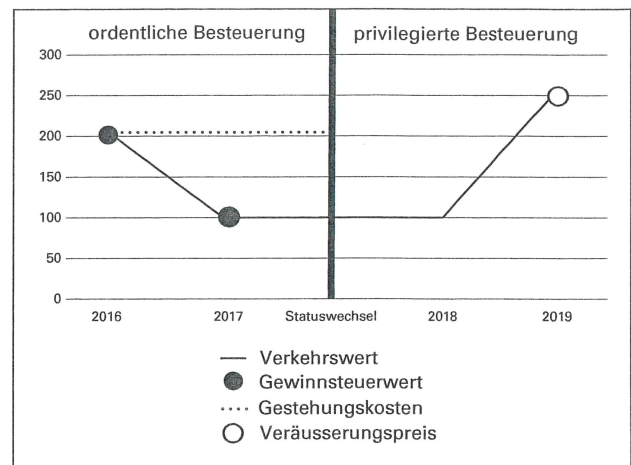
Im Zeitpunkt der Veräußerung stellt sich die Frage, ob der gesamte tatsächlich realisierte Kapitalgewinn von 150 oder ob nur der Anteil von 50 in den Genuss des Beteiligungsabzuges gelangen soll. Konkret ist zu prüfen, inwiefern für Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern der Statuswechsel Auswirkungen auf die Gestehungskosten hat.

3.2.3 Fallbeispiel 3: Eintritt in den Steuerstatus/Besteuerung wieder-eingebrachter Abschreibungen

Eine ordentlich besteuerte Gesellschaft erwirbt eine Beteiligung zum Verkehrswert von 200. Die Gestehungskosten und der Buchwert im handelsrechtlichen Abschluss (= Gewinnsteuerwert) betragen 200. Infolge des schlechten Geschäftsganges auf Ebene der Beteiligung wertberichtigt die Gesellschaft ihre Beteiligung um 100. Der Buchwert (= Gewinnsteuerwert) beträgt nach der Wertberichtigung 100 und die Gestehungskosten betra-

gen nach wie vor 200. Die Gesellschaft tritt in der Folge in den Steuerstatus einer Holdinggesellschaft ein. Der Wert der Beteiligung erholt sich und die Holdinggesellschaft kann die Beteiligung für 250 verkaufen und erzielt einen Gewinn von 150.

Fallbeispiel 3 lässt sich wie folgt illustrieren:



Es stellt sich die Frage, ob der tatsächlich realisierte Kapitalgewinn von 150 steuerlich freigestellt wird oder die steuerwirksam vorgenommenen Abschreibungen (im Umfang von 100) möglicherweise im Zeitpunkt des Eintritts in den Steuerstatus oder im Zeitpunkt der echten Realisierung steuerlich zu erfassen sind. Dabei soll auch geprüft werden, inwiefern die Gestehungskosten zur Beantwortung der aufgeworfenen Frage von Bedeutung sind.

4 Steuerliche Würdigung

4.1 Gesetzliche Grundlage und Verwaltungsanweisungen

Da es sich bei den Holding-, Domicil- und gemischten Gesellschaften um kantonale Statusgesellschaften handelt, ist die Thematik grundsätzlich auf die kantonale Gewinnsteuer begrenzt.¹² Ein Blick in das StHG offenbart, dass der Bundesgesetzgeber diesbezüglich keine Regelung betreffend Statuswechsel und Auswirkungen auf die Gestehungskosten vorgesehen hat.¹³ Der Bund überlässt damit den Kantonen die Kompetenz, die steuerlichen Fol-

12 Die gleiche Fragestellung könnte sich auf Ebene der direkten Bundessteuer bei einer (subjektiv) steuerbefreiten Kapitalgesellschaft mit qualifizierter Beteiligung, welche neu in die Steuerpflicht eintritt, ergeben. Entsprechende Sachverhalte dürften indes in der Praxis rar sein.

13 Selbst die Anwendung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne aus der Veräußerung qualifizierter Beteiligungen ist

gerungen eines Statuswechsels – selbstverständlich unter Beachtung des übergeordneten Verfassungsrechts – zu regeln. Dies entspricht dem Willen des Bundesrates, den er in der Botschaft zur Steuerharmonisierung explizit festgehalten hat.¹⁴

Allerdings findet sich auch in den kantonalen Steuergesetzen nicht immer eine eindeutige Antwort auf die Frage, wie sich der Eintritt in ein oder Austritt aus einem Steuerregime mit Bezug auf die Gestehungskosten qualifizierter Beteiligung auswirkt. Immerhin kennen einzelne Kantone gesetzliche Regelungen mit Bezug auf die steuersystematische Realisierung stiller Reserven bei Eintritt in einen Steuerstatus.¹⁵

Hinsichtlich kantonalen Praxisfestlegungen sei an dieser Stelle auf die ausführliche Verwaltungsanweisung des Kantons Zürich hingewiesen.¹⁶ Der überwiegende Teil der Kantone äussert sich zum heutigen Zeitpunkt nur punktuell zu den steuerrechtlichen Folgen eines Ein- und Austritts in den bzw. aus dem Steuerstatus.

4.2 Konzept der Gestehungskosten

Zum Begriff der Gestehungskosten fehlt es an einer Legaldefinition. Im Gesetz ist der Begriff der Gestehungskosten nur spärlich anzutreffen.¹⁷ In den KS 9, Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (ausser Kraft), und KS 27, Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, veranschaulicht die ESTV das Konzept der Gestehungskosten anhand von Fallbeispielen und unterstreicht, dass es sich dabei um ein rein steuersystematisches und funktionales Konzept handelt. Ausgehend von den Materialien und dem teleologischen Hintergrund sind die Autoren der Auffassung, dass eine funktionale Annäherung an das Institut der Gestehungskosten sinnvoll ist. Bei einer funktionalen Betrachtungsweise können Gestehungskosten als Schar-

nier zwischen dem handelsrechtlichen Buchwert bzw. Gewinnsteuerwert und der Steuerfreiheit des Kapitalgewinns bei Veräusserung einer qualifizierten Beteiligung beschrieben werden. Vereinfacht formuliert, besteht die Funktion der Gestehungskosten primär darin, steuersystematische Inkonsistenzen im System der indirekten Freistellung des Beteiligungsabzuges zu vermeiden.¹⁸

Mit Blick auf die Fragestellung des vorliegenden Beitrages ist nochmals festzuhalten, dass das Konzept der Gestehungskosten nur im System der indirekten Freistellung von Relevanz sein kann. Im System der direkten Freistellung – welche bei steuerlichen Holdinggesellschaften, aber auch bei Domizil- und gemischten Gesellschaften infolge Anwendung konsistenter Spartenrechnungen gilt – besteht kein Raum für Gestehungskosten. Nachdem das Konzept der Gestehungskosten ausschliesslich funktional zu verstehen ist, können sich deshalb ohne Weiteres Fallkonstellationen ergeben, bei welchen die Höhe der Gestehungskosten für die Zwecke der direkten Bundessteuer und der kantonalen Gewinnsteuer auseinanderfallen.

4.3 Steuerliche Würdigung der Fallbeispiele

4.3.1 Fallbeispiel 1: Aufgabe des Steuerstatus/Nachträgliche Realisierung des während des Steuerstatus eingetretenen Wertzuwachses

4.3.1.1 Allgemeines

Beim vorliegenden Fallbeispiel stellt sich die Grundsatzfrage der steuersystematischen Erfassung des Austritts aus der privilegierten Besteuerung.

Gemäss gängiger Verwaltungspraxis der Kantone hat die betroffene Gesellschaft die Möglichkeit, stille Reserven, welche während der Dauer des privilegierten Steuerstatus entstanden sind, im Zeitpunkt des Statuswechsels ohne Gewinnsteuerfolgen offenzulegen (sogenannter altrechtlicher Step-up).¹⁹ Auch die bevorstehende Steuerreform (STAF) sieht eine übergangsrechtliche Lösung vor, um zu vermeiden, dass die während der Dauer der steuerprivilegierten Besteuerung entstandenen stillen Reserven und selbst geschaffenen Mehrwerte zu einem späteren Zeitpunkt unter den Regeln der ordentlichen Besteuerung erfasst werden (sogenannter neurechtlicher Step-up bzw. Sondersatzlösung).²⁰

im StHG nicht zwingend vorgeschrieben (bei Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG handelt es sich um eine blosser «Kann-Vorschrift»).

14 Botschaft StHG und DBG, 117.

15 So beispielsweise der Kanton ZH in § 75 StG ZH; siehe dazu auch nachfolgend Abschn. 4.3.3.

16 Praxishinweis ZH §§ 73 und 74 StG – Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder Gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel): Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste, Ziff. 2; siehe auch die nahezu gleichlautende Praxisfestlegung in Steuerpraxis SO 2016 Nr. 3, Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel): Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste, Ziff. 3.2.

17 Vgl. Art. 62 Abs. 4 und Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG, Art. 28 Abs. 1 und 1^{ter} StHG sowie Art. 670 OR.

18 Vgl. für eine tiefgehende Annäherung an die Definition der Gestehungskosten: LISSI/RYSER, Zu den Gestehungskosten im Recht der direkten Bundessteuer, 272 f.

19 Vgl. dazu VON AH/FISCHER, Art. 28 StHG N 125a mwH.

20 Art. 78g Abs. 1 nStHG (STAF).

Nachfolgend soll zunächst der Frage des möglichen Step-ups des Gewinnsteuerwertes einer qualifizierten Beteiligung im Zeitpunkt des Systemwechselfalles und dessen Auswirkungen auf die Gestehungskosten nachgegangen werden. Anschliessend sollen die Implikationen der Aufgabe des Steuerstatus auf die Gestehungskosten der Beteiligung für den Fall beleuchtet werden, dass die Möglichkeit eines Step-ups nicht wahrgenommen wird oder werden kann.

4.3.1.2 Step-up beim Austritt aus dem Steuerstatus

Beim Übergang vom Holdingstatus zur ordentlichen Besteuerung haben die Kantone im Zusammenhang mit dem sogenannten altrechtlichen Step-up weitgehenden Gestaltungsspielraum.²¹ Der Kanton Jura verfügt seit dem 1.1.2009 über eine explizite gesetzliche Grundlage für die gewinnsteuerneutrale Aufdeckung der während des privilegierten Steuerstatus entstandenen stillen Reserven.²² Die andern Kantone begnügen sich – wenn überhaupt – mit blossen Verwaltungsanweisungen, um über die allfällige Möglichkeit der Offenlegung von stillen Reserven in der Steuerbilanz anlässlich eines Statuswechsels zu informieren. Während einzelne Kantone nicht zum Ausdruck bringen, ob auch qualifizierte Beteiligungen aufgewertet werden können oder ob solche von der Aufwertung ausgenommen sind,²³ beschränken andere Kantone, wie beispielsweise Aargau und Zürich, die Aufdeckungsmöglichkeit stiller Reserven auf qualifizierte Beteiligungen auf die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem tieferen Gewinnsteuerwert. Der Grund dafür liegt im Umstand, dass der überschüssige Betrag (Differenz zwischen Gestehungskosten und Verkehrswert) ohnehin über den Beteiligungsabzug – indirekt – gewinnsteuerfrei bleibt.^{24,25} Die Verweigerung der Aufwertung von qualifizierten Beteiligungen auf den

Verkehrswert im Falle eines Statuswechsels ist steuersystematisch problematisch und will nicht einleuchten. Die Begründung, dass eine allfällige Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Verkehrswert in der Zukunft dem System des Beteiligungsabzuges unterliegt und damit faktisch nicht besteuert wird, befriedigt nicht. Schliesslich werden dadurch stille Reserven, welche im steuerfreien Raum entstanden sind, eben trotzdem neu steuersystematisch einer Besteuerung unterworfen, was im System der indirekten Befreiung durchaus zu «echten» Steuerauswirkungen führen kann (z. B. wenn entsprechende Kapitalgewinne mit nach dem Statuswechsel neu entstandenen Verlustvorträgen verrechnet werden). Diese Praxisfestlegungen, welche vermutlich – etwas opportunistisch – verfahrensökonomischen Überlegungen (schwierige Festlegung des Verkehrswertes von qualifizierten Beteiligungen beim Statuswechsel) den Vorrang gegenüber steuersystematischen Überlegungen einräumen, sind deshalb nach Ansicht der Autoren durchaus zu hinterfragen.

Im Zusammenhang mit der Sondersatzlösung gemäss Übergangsbestimmungen der vom Parlament kürzlich verabschiedeten Steuerreform stellt sich ebenfalls die Frage, ob qualifizierte Beteiligungen «aufgewertet» bzw. bei der Festlegung der mit Sondersatz zu erfassenden stillen Reserven und selbst geschaffenen Mehrwerte berücksichtigt werden können. Art. 78g nStHG (STAF) schweigt diesbezüglich. Gemäss dem erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage werden qualifizierte Beteiligungen ausdrücklich davon ausgenommen, da Beteiligungserträge bereits der indirekten Freistellung (Beteiligungsabzug) unterliegen.²⁶ Damit steht fest, dass eine Berücksichtigung stiller Reserven auf Beteiligungen im Rahmen der Sondersatzlösung ausgeschlossen ist. Auch hier ist aus steuersystematischer Sicht die gleiche Kritik anzubringen. Es will nicht einleuchten, warum unter der Regelung von Art. 78g nStHG (STAF) eine «Aufwertung» qualifizierter Beteiligungen über die Gestehungskosten auf den Verkehrswert nicht möglich sein soll. Die erwähnten Begründungen, mit Hinweis auf die spätere indirekte Befreiung, sind steuersystematisch unbefriedigend. Art. 24c Abs. 1 S. 2 nStHG (STAF), der die Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht ausserhalb der hier diskutierten Statuswechselfälle regelt,²⁷ schliesst qualifizierte Beteiligungen explizit von der gewinnsteuerneutralen Aufdeckungsmöglichkeit bei Beginn der Steuerpflicht aus. Die steuersystematischen Bedenken der Autoren gelten auch hier. Aufgrund

21 VON AH/FISCHER, Art. 28 StHG N 125a.

22 Vgl. Art. 84b Abs. 2 StG JU: «Die stillen Reserven werden im Zeitpunkt des Statuswechsels festgehalten und im Falle einer späteren Realisierung dem steuerbaren Kapitalgewinn angerechnet.»

23 Beispielsweise die Verwaltungsanweisungen des Kantons Bern (TaxInfo BE Holdinggesellschaft, Ziff. 6.3) sowie des Kantons St.Gallen (StB SG 92 Nr. 1 Holdinggesellschaften, Ziff. 5.2) äussern sich nicht zur Frage, ob auch qualifizierte Beteiligungen aufgewertet werden können.

24 Vgl. MB AG Holding- und Verwaltungsgesellschaften, Ziff. 3, sowie Praxishinweis ZH §§ 73 und 74 StG – Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder Gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel): Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste, Ziff. 2.

25 Falls und soweit die Aufwertung der Beteiligungen nicht ausgeschlossen ist, haben die Steuerpflichtigen grundsätzlich das Wahlrecht, eine solche vorzunehmen oder eben nicht (siehe VON AH/FISCHER, Art. 28 StHG N 125b).

26 Vgl. Erläuternder Bericht zur SV 17, 26.

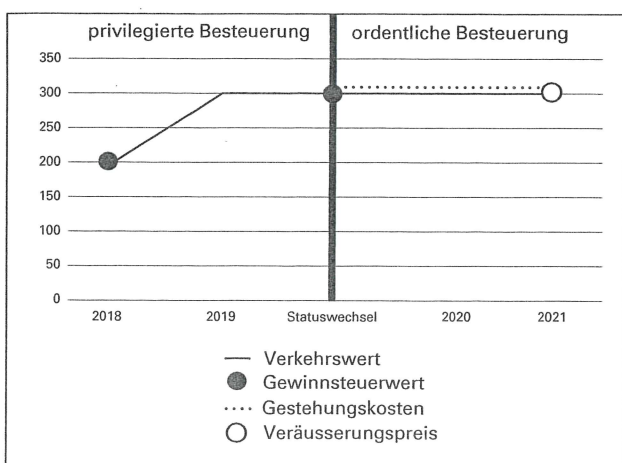
27 Was als Beginn der Steuerpflicht iSV Art. 24c nStHG (STAF) gilt, regelt dessen Abs. 2.

der klaren Legiferierung ist die Norm leider kaum mehr einer Diskussion zugänglich.

Bezogen auf das vorliegend zu untersuchende Fallbeispiel ist aus den vorangehenden Ausführungen Folgendes zu schliessen:

- Stille Reserven in der Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem höheren Verkehrswert auf qualifizierten Beteiligungen können nicht in allen Kantonen steuerneutral (altrechtlich) aufgedeckt werden. Die steuerneutrale Aufwertung auf den Verkehrswert ist beispielsweise nach den aktuellen Praxisfestlegungen in den Kantonen Aargau und Zürich nicht möglich. Auch im Rahmen der übergangsrechtlichen Lösung gemäss Art. 78g nStHG (STAF) (Sondersatzlösung) können stille Reserven auf qualifizierten Beteiligungen nicht berücksichtigt werden. Für diese Fallkonstellationen wird auf die weitergehenden Ausführungen in der nachfolgenden Ziffer verwiesen.
- Ist hingegen gemäss anwendbarem kantonalem Recht eine steuerneutrale Aufwertung auf den über den Anschaffungswert liegenden Verkehrswert möglich, stellt sich die Frage der Auswirkungen auf die Gestehungskosten. Wird die Beteiligung sofort nach Übergang in die ordentliche Besteuerung zum Verkehrswert veräussert, dürfte kein Kapitalgewinn resultieren (Differenz zwischen Gewinnsteuerwert infolge Aufdeckung der stillen Reserven und Verkaufspreis = 0). Doch ohne entsprechende Anpassung der Gestehungskosten auf den höheren Gewinnsteuerwert von 300 ergäbe sich die Möglichkeit zukünftiger steuerwirksamer Abschreibungen ohne die Gelegenheit, diese später als wiedereingebrachte Abschreibungen steuerlich erfassen zu können. Wie in den nachfolgenden Abschnitten noch zu zeigen sein wird, zwingen der funktionale Begriff der Gestehungskosten und insbesondere die Scharnierfunktion der Gestehungskosten zur Erhöhung der Gestehungskosten auf 300.

Dieses Ergebnis lässt sich wie folgt illustrieren:



4.3.1.3 Fehlender Step-up beim Austritt aus dem Steuerstatus

Ist im Zeitpunkt des Übergangs zur ordentlichen Besteuerung eine steuerneutrale Aufwertung des Gewinnsteuerwertes der Beteiligung von 200 auf 300 vorgenommen worden, stellt sich die Frage der Implikationen des Statuswechsels auf die Gestehungskosten.

Beim vorliegenden Fallbeispiel ist es wichtig, sich vor Augen zu führen, dass die Gestehungskosten funktional als Scharnier zwischen dem handelsrechtlichen Buch- bzw. Gewinnsteuerwert und der Steuerfreiheit des Kapitalgewinns fungieren. In diesem Fallbeispiel befindet sich die Gesellschaft vor dem Statuswechsel in der Situation, dass sie eine Beteiligung mit Gewinnsteuerwert von 200 und Anschaffungswert von 200 hält. Eine Veräusserung der Beteiligung ohne kantonale Gewinnsteuerfolgen wäre bis zum Zeitpunkt des Statuswechsels möglich, da sich die Gesellschaft in einem steuerfreien Raum befindet. Veräussert sie die Beteiligung vor dem Statuswechsel nicht und kommt es später zu einer Realisation der stillen Reserven während der Dauer der ordentlichen Besteuerung, greift im Umfang des gesamten Kapitalgewinns von 100 der Beteiligungsabzug nur, sofern die Gestehungskosten im Zeitpunkt des Eintritts in die ordentliche Besteuerung dem Gewinnsteuerwert von 200 entsprechen.

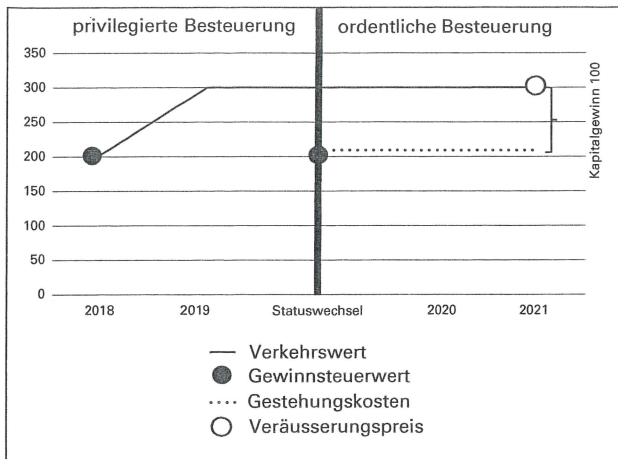
Die Gleichschaltung von Gestehungskosten und Gewinnsteuerwert der Beteiligung bei Eintritt in die ordentliche Besteuerung steht im Einklang mit dem von den Autoren vertretenen – und von der ESTV angewendeten – funktionalen Gestehungskostenbegriff. Erst ab diesem Zeitpunkt tritt die Beteiligung in den steuerbaren Raum ein und kommt in den Anwendungsbereich des Beteiligungsabzuges. Die Gestehungskosten können (und sollen) erst ab diesem Zeitpunkt ihre Scharnierfunktion wahrnehmen. Um diese Funktion jedoch nutzen zu können, müssen die Gestehungskosten betragsmässig dem Gewinnsteuerwert der Beteiligung entsprechen.²⁸ Daraus ist auch zu folgern, dass für Zwecke der kantonalen Gewinnsteuer erst ab diesem Zeitpunkt überhaupt von Gestehungskosten die Rede sein kann.

Bezogen auf den konkreten Fall bedeutet dies, dass die Gestehungskosten beim Übergang zur ordentlichen Besteuerung im Einklang mit dem Gewinnsteuerwert 200

28 Siehe in diesem Zusammenhang auch Praxishinweis ZH §§ 73 und 74 StG – Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder Gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel): Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste, Ziff. 2, wonach beim Statuswechsel die Gestehungskosten auf den Verkehrswert der Beteiligung zu reduzieren sind, wenn der Verkehrswert der Beteiligung unter den Gestehungskosten liegt.

zu betragen haben, und dies unabhängig von der vorangehenden Historie der Beteiligung. Der realisierte Kapitalgewinn von 100 aus dem Verkauf der Beteiligung kommt in den Genuss des Beteiligungsabzuges und bleibt somit (indirekt) steuerfrei.

Dieses Ergebnis lässt sich wie folgt illustrieren:



4.3.2 Fallbeispiel 2: Aufgabe des Steuerstatus/Besteuerung wieder-eingebrachter Abschreibungen

Beim vorliegenden Fallbeispiel stellt sich wiederum die Grundsatzfrage der steuersystematischen Erfassung des Austritts aus der privilegierten Besteuerung.

Dabei ist zu beachten, dass sich die privilegiert besteuerte Gesellschaft bei der kantonalen Gewinnsteuer in einem steuerfreien Raum bewegt. Abschreibungen auf qualifizierten Beteiligungen fallen ins Leere und können nicht steuerwirksam geltend gemacht werden. Aus systematischer Sicht besteht damit beim Austritt vom Holdingstatus in die ordentliche Besteuerung kein Nachholbedarf, um diese Abschreibungen steuerlich doch noch zu erfassen.

Unter Berücksichtigung der Grundgedanken des verfassungsmässigen Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit²⁹ dürfen Abschreibungen und Wertberichtigungen, welche während der Dauer des kantonalen Steuerregimes vorgenommen wurden, nach dem Wechsel ins System der ordentlichen Besteuerung nicht berücksichtigt werden.

Dieser Ansatz steht auch im Einklang mit der Essenz der Bundesgerichtspraxis zu ordentlich besteuerten Gesellschaften betreffend den Vortrag von Verlusten, welche während der Dauer einer vorherigen Besteuerung als Holdinggesellschaft angefallen sind. Nach der Recht-

sprechung des BGer ist es sachgerecht, einerseits die steuerneutrale Aufdeckung der vor Übergang in die ordentliche Besteuerung entstandenen stillen Reserven zuzulassen (dabei wird Abschreibungspotential oder die Möglichkeit eines steuerfreien Kapitalgewinns geschaffen) und andererseits den Vortrag von Verlusten aus der Zeit vor der ordentlichen Besteuerung zu verneinen. Mit anderen Worten ist es aus Sicht des BGer vertretbar, Verluste und Gewinne aus der Zeit vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung gleich zu behandeln.³⁰ Das BGer geht damit von einer kohärenten Zäsur zwischen dem steuerbefreiten und dem steuerbaren Zeitraum aus. Diese Zäsur hat auch im Zusammenhang mit den Gestehungskosten zu gelten.

Der Statuswechsel kann im vorliegenden Fallbeispiel konzeptionell mit einem Eintritt in die Steuerpflicht infolge Sitzverlegung in die Schweiz gleichgestellt werden.³¹ Mit Bezug auf die Besteuerung der stillen Reserven bei einer Immigration einer ausländischen Gesellschaft hält RIEDWEG fest, dass nicht in der Schweiz erarbeitete Wertschöpfung aufgrund des Territorialitätsprinzips in der Schweiz steuerlich nicht erfasst werden dürfe. Überdies sei auch das Totalgewinnprinzip zu berücksichtigen, wonach ein Unternehmen nur die Gewinne zu versteuern habe, welche während der Lebensdauer in der Schweiz erwirtschaftet wurden.³² Wie bereits in einem früheren Beitrag der Autoren dargelegt, sind bei einem Zuzug einer Holdinggesellschaft vom Ausland in die Schweiz die Gestehungskosten betragsmässig dem Gewinnsteuerwert gleichzusetzen.³³ Diesem Grundgedanken folgt auch Art. 24c nStHG (STAF). Allerdings ist aus steuersystematischer Sicht nicht einzusehen, warum nicht für Steuerzwecke eine Aufwertung von qualifizierten Beteiligungen auf den Verkehrswert möglich sein soll.³⁴

Mit Bezug auf das konkrete Fallbeispiel ist zu folgern, dass bei der späteren Veräußerung der Beteiligung für 250 die vorangehenden Abschreibungen unbeachtlich bleiben und der volle Kapitalgewinn von 150 in den Genuss des Beteiligungsabzuges gelangen muss. Wie beim

30 BGer 12.3.2012, 2C_645/2011, publiziert in: StE 2012 B 72.19 Nr. 15.

31 Zwar besteht kein Eintritt in die schweizerische bzw. kantonale Steuersouveränität wie bei den Fällen nach Art. 24c nStHG (STAF); dennoch ist beim Übergang vom Holdingstatus zur ordentlichen Besteuerung von einem Beginn der kantonalen Steuerpflicht auszugehen.

32 RIEDWEG, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus, 171.

33 LISSI/RYSER, Zu den Gestehungskosten bei Umstrukturierungen im Recht der direkten Bundessteuer, 346; siehe auch HELBING, Internationale Sitzverlegung und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, 256.

34 Vgl. vorne Abschn. 4.3.1.2.

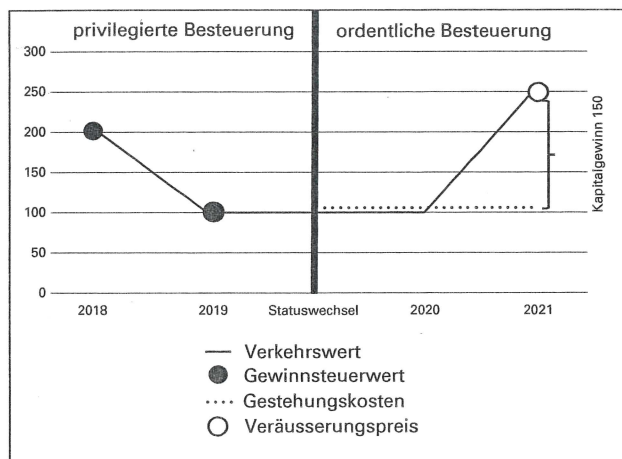
29 Art. 127 Abs. 2 BV.

Zuzug aus dem Ausland sind die Gestehungskosten dem Gewinnsteuerwert zum Zeitpunkt des Übergangs zur ordentlichen Besteuerung anzugleichen. Konkret bedeutet dies, dass die Gestehungskosten auf Ebene Kanton dem Gewinnsteuerwert anzupassen und auf 100 festzulegen sind.

Diese Anpassung der Gestehungskosten ergibt sich aus dem funktionalen Begriff derselben. Wie bereits bei Fallbeispiel 1 dargelegt wurde, haben die Gestehungskosten zur Wahrnehmung ihrer Scharnierfunktion im Zeitpunkt des Eingangs in die ordentliche Besteuerung betragsmässig dem Gewinnsteuerwert der Beteiligung zu entsprechen.³⁵

Im Ergebnis ist festzuhalten: Zum Zeitpunkt der Veräusserung der Beteiligung zu einem Wert von 250 realisiert die Gesellschaft einen Kapitalgewinn von 150, welcher vollumfänglich in den Genuss des Beteiligungsabzuges kommt.

Dieses Ergebnis lässt sich wie folgt illustrieren:



4.3.3 Fallbeispiel 3: Eintritt in den Steuerstatus/Besteuerung wieder-eingebrachter Abschreibungen

Eingangs ist festzuhalten, dass auf Kantonebene grundsätzlich kein Besteuerungsrecht bei der Holdinggesellschaft im Zeitpunkt des Verkaufs der qualifizierten Beteiligung besteht. Der Kapitalgewinn aus der Veräusserung qualifizierter Beteiligung wird bei Holdinggesellschaften direkt freigestellt. Aus Sicht der Gestehungskosten

gilt es ferner zu beachten, dass im Bereich der direkten Freistellung (Besteuerung als Holdinggesellschaft) – wie bereits dargelegt wurde – gar kein Raum für die Gestehungskosten besteht.³⁶ Folglich erübrigt sich auch die Frage der allfälligen Anpassung der Gestehungskosten im Zeitpunkt des Eintritts in den Sonderstatus. Eine gewinnsteuerliche Erfassung der während der Dauer der ordentlichen Besteuerung steuerwirksam vorgenommenen Abschreibungen kann damit nicht durch Auslegung des funktionalen Begriffes der Gestehungskosten abgeleitet werden.

Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Gesetzmässigkeit³⁷ braucht es im kantonalen Recht eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung, welche die Besteuerung beim Eintritt in den Steuerstatus (im Sinne einer steuersystematischen Realisierung) vorsieht.³⁸ Fehlt es an einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage, erfolgt der spätere Verkauf steuerneutral (ohne Gewinnsteuerfolgen), und die zuvor steuerwirksam getätigte Abschreibung kann nicht gewinnsteuerwirksam wiedereingebracht werden.

Verschiedene Kantone kennen gesetzliche Vorschriften zur steuerlichen Erfassung stiller Reserven für den Fall des Austritts aus der ordentlichen Besteuerung. Für Zwecke des vorliegenden Fallbeispiels soll nachfolgend zwischen zwei gesetzlichen Grundmodellen unterschieden werden:

- Im ersten Modell wird die Besteuerung jener stillen Reserven möglichst sichergestellt, welche im Zeitpunkt des Eintritts in den Steuerstatus bestehen.³⁹
- Im zweiten Modell wird nicht bloss sichergestellt, dass die im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen stillen Reserven steuerlich verhaftet bleiben; vielmehr werden – unter bestimmten Bedingungen – auch später entstandene stille Reserven steuerlich erfasst.⁴⁰

35 Siehe in diesem Zusammenhang auch Praxishinweis ZH §§ 73 und 74 StG – Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder Gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel): Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste, Ziff. 2, wonach beim Statuswechsel die Gestehungskosten auf den Verkehrswert der Beteiligung zu reduzieren sind, wenn der Verkehrswert der Beteiligung unter den Gestehungskosten liegt.

36 Vgl. vorne Abschn. 4.3.1.3.

37 Art. 127 Abs. 1 BV.

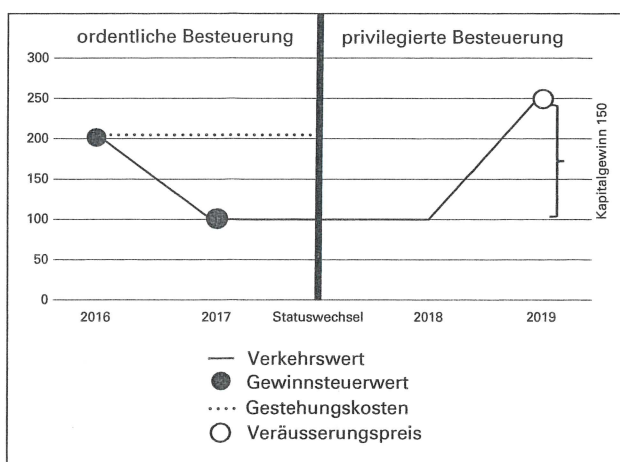
38 Siehe statt vieler von AH/FISCHER, Art. 28 StHG N 123.

39 Dabei wird regelmässig ein Steueraufschub bis zur späteren Realisation gewährt, wobei das Nachbesteuerungsrecht zum Teil zeitlich auf fünf oder zehn Jahre beschränkt wird.

40 So beispielsweise die Regelung im Kanton Zürich: § 75 Abs. 1 StG ZH statuiert, dass eine Gesellschaft, welche neu als Statusgesellschaft besteuert wird, nicht über die stillen Reserven auf Beteiligungen abrechnen muss. Die Gesetzesnorm sieht eine nachträgliche Besteuerung vor, falls die qualifizierte Beteiligung innert zehn Jahren nach dem Statuswechsel realisiert wird. Diesfalls wird nicht der ganze Kapitalgewinn, sondern bloss die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Gewinnsteuerwert besteuert. Mit anderen Worten werden bloss die sogenannten wiedereingebrachten Abschreibungen gewinnsteuerlich erfasst (so RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 75 StG ZH N 13). Konkret bedeutet dies, dass selbst wenn im Zeitpunkt des Statuswechsels keine stillen Reserven auf der Beteiligung vorhanden sind, eine

Im vorliegend zu untersuchenden Fallbeispiel haften im Zeitpunkt des Statuswechsels keine stillen Reserven an der Beteiligung.⁴¹ Ohne entsprechende ausdrückliche kantonale gesetzliche Grundlage ist das geschilderte zweite Modell kann eine allfällige spätere, während des Zeitraums der Besteuerung als Holdinggesellschaft entstandene Werterholung der Beteiligung nicht besteuert werden. Es fehlt schlicht an einer gesetzlichen Grundlage. In den meisten Kantonen ist folglich eine steuerliche Erfassung der wiedereingebrachten Abschreibungen von 100 ausgeschlossen.

Dieses Ergebnis lässt sich wie folgt illustrieren:



4.4 Exkurs: Besonderheit in den Kantonen St.Gallen, Appenzell-Innerrhoden und Bern

Die vorangehenden Ausführungen gelten für Gesellschaften mit privilegiertem Steuerstatus gemäss Art. 28 Abs. 2–4 StHG. Bei diesen Gesellschaften werden die Erträge aus qualifizierten Beteiligungen direkt bei der Festlegung des steuerbaren Gewinns bzw. der Bemessungsgrundlage ausgenommen.

Die Kantone St.Gallen, Appenzell-Innerrhoden sowie Bern kennen – teilweise neben den im StHG vorgesehenen Statusgesellschaften – das Konzept der «fiktiven» ausländischen Betriebsstätte. Gemäss den einschlägigen kantonalen Gesetzesnormen liegt eine ausländische Betriebsstätte vor, wenn wenigstens 80 % der Erträge aus ausländischer Quelle stammen und zugleich 80 % des ei-

allfällige Werterholung während des privilegierten Steuerregimes zur nachträglichen Besteuerung führen kann.

41 Wären stille Reserven auf den Beteiligungen vorhanden gewesen, hätten diese ohnehin gestützt auf Art. 62 Abs. 4 DBG und den entsprechenden kantonalen gesetzlichen Bestimmungen zur Umsetzung von Art. 28 Abs. 1^{er} S. 2 StHG steuerlich erfasst werden können (ordentlich besteuerte Aufwertung).

genen oder durch Dritte geleisteten Beitrages zur Leistungserstellung im Ausland erbracht werden.⁴² Liegt für Zwecke der Kantonssteuer eine derartige Betriebsstätte im Ausland vor, wird der steuerbare Gewinn im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung teilweise dem Ausland zugewiesen und – wie üblich im schweizerischen Konzept der unilateralen Freistellung ausländischer Betriebsstätten – von der Gewinnsteuer ausgenommen. Die Gesellschaft wird in diesem Fall ordentlich besteuert und die Freistellung erfolgt auf Ebene der subjektiven Steuerpflicht.

Mit Bezug auf die in diesem Beitrag untersuchte Auswirkung des Statuswechsels auf die Gestehungskosten von Beteiligungen ist festzuhalten, dass es *nicht* zu einem Statuswechsel kommt, wenn die Voraussetzungen dieser Form der ausländischen Betriebsstätte erstmals erfüllt oder nicht mehr erfüllt sind. Die Beteiligungen unterliegen unverändert dem System des Beteiligungsabzuges. Damit erübrigt sich eine Anpassung bzw. Neu-Einführung der Gestehungskosten.

5 Ergebnisse und Schlusswort

5.1 Zusammenfassung der Ergebnisse

Die vorangehenden Überlegungen führen zu folgenden Erkenntnissen:

- Ein Systemwechselfall (in den untersuchten Fallbeispielen: von der Holdingbesteuerung zur ordentlichen Besteuerung oder umgekehrt) kann Auswirkungen auf die Gestehungskosten haben.
- Daraus ergibt sich, dass die Gestehungskosten für Zwecke der direkten Bundessteuer einerseits und für Zwecke der kantonalen Gewinnsteuer andererseits unterschiedlich hoch sein können. Die Gestehungskosten qualifizierter Beteiligungen sind folglich für die direkte Bundessteuer und die kantonale Gewinnsteuer getrennt nachzuführen.
- Gestehungskosten beziehen sich auf das Konzept des Beteiligungsabzuges und materialisieren sich erst mit dem Eintritt der Gesellschaft in die ordentliche Besteuerung. Vor diesem Zeitpunkt – d. h. im Anwendungsbereich der direkten Freistellung – können sie gar keine Scharnierfunktion wahrnehmen.
- Damit die Gestehungskosten ihre Scharnierfunktion wahrnehmen können, sind sie im Zeitpunkt des Eintritts der Gesellschaft in die ordentliche Besteuerung betragsmässig den Gewinnsteuerwerten der Betei-

42 Vgl. Art. 73 Abs. 1 S. 2 StG SG, Art. 54 Abs. 1 StG AI sowie Art. 79 Abs. 2 StG BE.

gungen anzugleichen. Nur unter dieser Prämisse können sie ihrer Funktion gerecht werden.

- Ohne ausdrückliche kantonale gesetzliche Grundlage können während der Dauer der ordentlichen Besteuerung vorgenommene Abschreibungen im Falle des Übergangs in einen Sonderstatus steuerlich nicht mehr erfasst werden.

5.2 Schlusswort

Vor dem Hintergrund der kurz bevorstehenden Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien soll dieser Beitrag dazu dienen, Klarheit über die Frage der Gestehungskosten beim Statuswechsel zu erhalten.

Folgt man dem funktionalen Konzept der Gestehungskosten, ergeben sich klare und einfache Lösungsansätze. Durch den Statuswechsel können sich unterschiedliche Gestehungskosten für die Zwecke der direkten Bundessteuer und der kantonalen Gewinnsteuer ergeben. Diese Konsequenz ist in Kauf zu nehmen, denn sie reflektiert den Scharniercharakter der Gestehungskosten.

Die Verweigerung der Aufwertung qualifizierter Beteiligungen auf den über den Gestehungskosten/dem Gewinnsteuerwert liegenden Verkehrswert bei Statuswechsel ist steuersystematisch nicht nachvollziehbar und lediglich aus verfahrensökonomischen Gründen zu verstehen. Allenfalls sind entsprechende Praxisanweisungen zu hinterfragen.

Auf die für die Kantone wichtigen, jedoch komplexen Auswirkungen steuerfreier Aufwertungen von Beteiligungen und anderen Wirtschaftsgütern auf den Finanzausgleich kann an dieser Stelle nicht eingegangen werden. Die Autoren begnügen sich hier mit dem Hinweis, dass diese steuersystematisch fremden Überlegungen immer grösseren Einfluss auf den Gesetzgebungsprozess und die Praxisfestsetzungen der Kantone nehmen.

Literatur

- HELBING ANDREAS, Internationale Sitzverlegung und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Zürich 2010
- LISSI ALBERTO/RYSER DAVID, Zu den Gestehungskosten im Recht der direkten Bundessteuer. Ausgewählte Aspekte, FStR 2013, 269
- Zu den Gestehungskosten bei Umstrukturierungen im Recht der direkten Bundessteuer. Ausgewählte Aspekte, FStR 2016, 341
- RIEDWEG PETER, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus. Steuerfreie Aufdeckung stiller Reserven, in: Laurence Uttinger/Daniel

P. Rentsch/Conradin Luzi, Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, FS Reich, Zürich 2014, 142

RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013

VON AH JULIA/FISCHER DANIELA C., in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. A., Basel 2017

Rechtsquellen

- BV, BV der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- StG AI, Steuergesetz (vom 25.4.1999), GS 640.000
- StG BE, Steuergesetz (vom 21.5.2000), BSG 661.11
- StG JU, Loi d'impôt (vom 26.5.1988), RSJU 641.11
- StG SG, Steuergesetz (vom 9.4.1998), SGS 811.1
- StG ZH, Steuergesetz (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Materialien

- Botschaft StHG und DBG, Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 1
- Erläuternder Bericht zur SV 17, Erläuternder Bericht des EFD zum Vernehmlassungsverfahren zur Steuervorlage 17 vom 6.9.2017
- STAF, BG über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (vom 28.9.2018), BBl 2018, 6031 (die Referendumsfrist läuft am 17.1.2019 ab)

Rechtsprechung

- BGer 12.3.2012, 2C_645/2011, publiziert in: StE 2012 B 72.19 Nr. 15

Praxisanweisungen

MB AG Holding- und Verwaltungsgesellschaften, Merkblatt des kantonalen Steueramtes des Kantons Aargau betr. Holding- und Verwaltungsgesellschaften (vom 1.1.2015)

KS 9 Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Kreisreiben Nr. 9 der ESTV betr. Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998), in Kraft bis 31.12.2010

KS 27 Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Kreisreiben Nr. 27 der ESTV betr. Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 17.12.2009)

Praxishinweis ZH §§ 73 und 74 StG – Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder Gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel): Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste, Praxishinweis des kantonalen Steueramtes des Kantons Zürich betr. §§ 73 und 74 StG – Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder Gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel): Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste (Mitteilung vom 28.8.2017)

StB SG 92 Nr. 1 Holdingsgesellschaften, St.Galler Steuerbuch 92 Nr. 1 betr. Holdingsgesellschaften (vom 1.7.2011)

Steuerpraxis SO 2016 Nr. 3 Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel): Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste, Steuerpraxis 2016 Nr. 3 des Steueramtes des Kantons Solothurn betr. Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel): Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste (vom 23.12.2016)

TaxInfo BE Holdingsgesellschaften, Praxisanweisung der Finanzdirektion des Kantons Bern (Taxinfo) betr. Holdingsgesellschaften (vom 5.1.2012)