



Steuern von juristischen Personen

Merkblatt Sondersatzbesteuerung bei Statusänderung

vom 12. Januar 2021
gilt für Kanton
gültig für Steuerperioden ab 2019

1 Allgemeines

Im Mai 2019 hat das Stimmvolk das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) angenommen. Im Rahmen dieser Steuerreform werden auf kantonaler Ebene die privilegierten Steuerstatus (Holding-, Domizil- und Gemischte Gesellschaften) per 01.01.2020 abgeschafft.

Gesellschaften, die bisher von einem privilegierten Steuerstatus profitiert haben, unterliegen im Kanton Basel-Stadt ab der Steuerperiode 2020 auf kantonaler Ebene dem ordentlichen Gewinnsteuersatz von 6.5 Prozent sowie dem ordentlichen Kapitalsteuersatz von 1 Promille.

Um einer Überbesteuerung entgegenzuwirken (Fiskalschock) sieht das Gesetz über die direkten Steuern des Kantons Basel-Stadt (Steuergesetz) in § 242^{bis} die nachfolgende Übergangsbestimmung vor.¹ Soweit im vorliegenden Merkblatt von stillen Reserven gesprochen wird, sind damit auch die selbstgeschaffenen Mehrwerte (Goodwill) gemeint. Zur besseren Lesbarkeit wurde auf die Nennung beider weitestgehend verzichtet.

2 Gesetzliche Grundlagen

2.1 Auszug aus dem Steuergesetz

§ 242^{bis}

¹ Wurden juristische Personen nach §§ 78 oder 79 besteuert, so werden auf Antrag die bei Ende dieser Besteuerung bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts im Falle ihrer Realisation innert den nächsten 5 Jahren gesondert zum Steuersatz von 3 Prozent besteuert.

² Die Höhe der stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts bemisst sich danach, inwieweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären. Ausgenommen sind stille Reserven auf Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft.

³ Ein unterzeichneter Revers auf Beteiligungen von mindestens 1'000'000 Franken und auf Immaterialgüterrechten nach § 80 entfällt bei Statusänderung während der Reversfrist. Im Umfang des entfallenen Revers können keine stillen Reserven geltend gemacht werden, die bei Eintritt in die Besteuerung nach §§ 78 oder 79 bereits bestanden haben.

⁴ Stille Reserven, die vor Inkrafttreten von § 242^{bis} bei Ende der Besteuerung nach §§ 78 oder 79 aufgedeckt und noch nicht abgeschrieben wurden, werden nach Abs. 1 besteuert. Die verbliebene versteuerte stille Reserve wird von Amtes wegen steuerneutral aufgelöst. Erfolgte die Statusänderung nach dem 31. Dezember 2016, kann die Besteuerung nach Abs. 1

¹ Diese Übergangsbestimmung trat bereits per 01.01.2019 in Kraft für Statusänderungen ab der Steuerperiode 2019.

auch für den im Zeitpunkt der Statusänderung bestehenden selbstgeschaffenen Mehrwert beantragt werden.

⁵ Die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts sind von der juristischen Person nachzuweisen und von der Veranlagungsbehörde mittels Verfügung festzusetzen. Der Antrag ist bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung der Steuerperiode der Statusänderung zu stellen, ansonsten der Anspruch auf die Besteuerung nach Abs. 1 erlischt. Als Zeitpunkt der Statusänderung gilt der Beginn der Steuerperiode, in welcher die juristische Person erstmals nicht mehr nach §§ 78 oder 79 besteuert wird. Für Fälle nach Abs. 4 ist der Antrag betreffend den selbstgeschaffenen Mehrwert bis zur Rechtskraft der Veranlagung der ersten Steuerperiode nach Inkraftsetzung dieses Paragraphen zu stellen.

⁶ Als Realisation nach Abs. 1 gilt der nach der Statusänderung erzielte steuerbare Reingewinn, unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrages nach § 77, im Umfang von 75 Prozent. Bei gleichzeitiger Anwendung von § 69b (Patentbox) bemisst sich der Anteil des als Realisation geltenden steuerbaren Reingewinnes zusätzlich nach dem Faktor: 1 minus [Patentboxenabzug geteilt durch die maximale steuerliche Ermässigung nach § 70a Abs. 1].

⁷ Die Realisation nach Abs. 6 bemisst sich im Falle einer Umstrukturierung nach dem Umfang des Verhältnisses der bisherigen Gewinne. Massgebend sind die letzten 3 Geschäftsjahre vor der Umstrukturierung. Bei der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben sowie Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens sind die Gewinne anteilig aufzuschlüsseln.

⁸ Verluste im Sinne von § 75, welche während der Zeit der Besteuerung nach §§ 78 und 79 entstanden sind, können nur im Umfang der dort steuerbaren Quote steuerlich zur Verrechnung gebracht werden.

⁹ Sind §§ 78 und 79 nicht mehr anwendbar, so gelten die Abs. 1 – 8 sinngemäss.

3 Praxishinweise

3.1 Grundsatz (§ 242^{bis} Abs. 1)

Gesellschaften, die als Holding-, Domicil- oder Gemischte Gesellschaft besteuert wurden (Statusgesellschaften), können beim Wegfall dieser privilegierten Besteuerung beantragen, dass ein Teil der zukünftigen Gewinne der Gesellschaft kantonale zum Sondersatz von 3 Prozent anstatt zum ordentlichen Satz von aktuell 6.5 Prozent besteuert wird. Diese Besteuerung zum Sondersatz gilt für maximal 5 Steuerjahre und im Umfang von § 242^{bis} Abs. 6. Die kumulierten Gewinne, die während der 5 Steuerjahre zum Sondersatz reduziert besteuert werden können, sind limitiert auf den „Maximalbetrag Sondersatz“ gemäss § 242^{bis} Abs. 2.

Der Wegfall der privilegierten Besteuerung erfolgt in der Regel per 1. Januar 2020 durch die gesetzliche Abschaffung der Statusgesellschaften. Die privilegierte Besteuerung kann jedoch auch durch einen freiwilligen Verzicht oder durch Nichterfüllung der Statusvoraussetzungen² vor dem 1. Januar 2020 entfallen.

3.2 Ermittlung des Maximalbetrags Sondersatz (§ 242^{bis} Abs. 2)

Der Maximalbetrag Sondersatz bezieht sich vereinfacht gesagt auf die stillen Reserven (einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts) in dem Umfang, in welchem sie unter dem privilegierten Steuerstatus nicht besteuert worden wären.

Der nicht besteuerte Anteil beträgt bei Holdinggesellschaften in der Regel 100 Prozent, weshalb in diesen Fällen 100 Prozent der stillen Reserven (einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts) als Maximalbetrag geltend gemacht werden können.

² Holdinggesellschaften, welche in den Steuerperioden 2016 bis 2019 die erforderlichen Mindestquoten nach §72 Abs. 1 Steuerverordnung nicht erfüllen, können die Wiedererfüllung während der gesetzlichen Anpassungsfrist nach §72 Abs. 4 StV auch auf Basis der Jahresrechnungen nach Abschaffung der Steuerstatus nachweisen.

Verwaltungsgesellschaften wurden in der Regel zu 10 Prozent besteuert, weshalb der nicht besteuerte Anteil (bei einem Schweizeranteil von null) 90 Prozent betrug und daher 90 Prozent der stillen Reserven (einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts) als Maximalbetrag geltend gemacht werden können.

Gemischte Gesellschaften wurden in der Regel zu 15 Prozent besteuert, weshalb der nicht besteuerte Anteil (bei einem Schweizeranteil von null) 85 Prozent betrug und daher 85 Prozent der stillen Reserven (einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts) als Maximalbetrag geltend gemacht werden können.

Bei der Berechnung des Maximalbetrages von Verwaltungsgesellschaften und von Gemischten Gesellschaften ist der Erhöhung der steuerbaren Quote per 01.01.2019 (§ 76 Abs. 4^{bis} StV) angemessen Rechnung zu tragen.

Die Ermittlung des Maximalbetrags Sondersatz hat nach einer Bewertungsmethode zu erfolgen, welche das Geschäftsmodell der Gesellschaft angemessen berücksichtigt. Die Steuerverwaltung schreibt explizit keine Bewertungsmethode vor. Die nachfolgende Übersicht ist daher keine zwingende Vorgabe sondern soll lediglich als Hilfestellung für die Auswahl der Bewertungsmethode dienen:

Bisheriges Steuerprivileg	Häufig verwendete Bewertungsmethode
Holdingsgesellschaft (mit Streubesitz)	Berechnung der stillen Reserven auf dem Streubesitz
Holdingsgesellschaft (mit konzernmässig begründeten Tätigkeiten, wie z.B. Finanzierung, Management, Verwaltung und Verwertung von Immaterialgütern und Lizenzen)	Praktiker Methode*
Verwaltungsgesellschaft ohne Hilfstätigkeit (reine Verwaltungsgesellschaft)	Berechnung der stillen Reserven auf dem Streubesitz
Verwaltungsgesellschaft mit Hilfstätigkeit	Praktiker Methode*
Gemischte Gesellschaft	<ul style="list-style-type: none"> • Mit Gewinn: Praktiker Methode*, Ertragswert*, DCF*, Multiple* • Mit Verlust: DCF*

* Wird mit der angewandten Bewertungsmethode der Wert der Unternehmung als Ganzes berechnet, ist vom Unternehmenswert das Eigenkapital abzuziehen, um zum Wert der hier massgebenden stillen Reserven (einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwertes) zu gelangen.

Da nur die unter dem privilegierten Steuerstatus entstandenen stillen Reserven (einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts) einen Fiskalschock erleiden, ist der Maximalbetrag Sondersatz zudem auf jenen Teil zu beschränken, der unter der privilegierten Besteuerung entstand ist. Wurde die Gesellschaft während 10 Jahren privilegiert besteuert, wird vereinfacht

chend angenommen, dass alle stille Reserven und der gesamte selbstgeschaffene Mehrwert während der privilegierten Besteuerung entstanden sind.

Für die Berechnung des Maximalbetrages sind auszunehmen:

- Liegenschaften, da diese bereits unter den privilegierten Steuerstatus ordentlich besteuert wurden.
- Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft, da Beteiligungserträge und Kapitalgewinne durch den Beteiligungsabzug grundsätzlich steuerfrei sind und somit trotz Wegfalls der Steuerprivilegien kein Fiskalschock entsteht.

(Anmerkung zu den Gestehungskosten: Die Höhe der Gestehungskosten bleibt vom Wegfall der privilegierten Besteuerung unberührt, sodass bei der kantonalen Steuer und der direkten Bundessteuer keine abweichende Behandlung vorliegt.)

3.3 Besteuerung zum Sondersatz (§ 242^{bis} Abs. 6)

3.3.1 Umfang

Die Realisation der stillen Reserven gemäss § 242^{bis} Abs. 1 ist nicht als Nachweis einer Realisation auf einzelnen Aktiven zu verstehen, sondern die Besteuerung zum Sondersatz erfolgt pauschal im Umfang von 75 Prozent des gesamten steuerbaren Reingewinnes der Steuerperiode (nach Verlustverrechnung, nach Patentboxentlastung und ohne Nettobeteiligungsertrag). Der Nettobeteiligungsertrag reduziert damit den Maximalbetrag nicht.

Die Besteuerung zum Sondersatz ist während der Befristung von 5 Jahren insgesamt auf den festgelegten „Maximalbetrag Sondersatz“ beschränkt.

Beispiel 1: Realisation ohne Beteiligungsabzug

		CHF	Steuersatz	CHF
Steuerbarer Gewinn Kanton	75% zum Sondersatz	7'500	3.0%	225
	25% ordentlich	2'500	6.5%	163
Steuerbarer Gewinn Bund		10'000	8.5%	850
Total Steuerbelastung				1'238
<i>Maximalbetrag Sondersatz bei Statuswechsel (Annahme)</i>				<i>30'000</i>
<i>Reduktion Maximalbetrag Sondersatz</i>				<i>-7'500</i>
<i>Verbleibender Maximalbetrag Sondersatz (verfügbar für max. 4 weitere Steuerjahre)</i>				<i>22'500</i>

Beispiel 2: Realisation mit Beteiligungsabzug

		CHF	Steuersatz	CHF
Steuerbarer Gewinn Kanton	75% zum Sondersatz	7'500	3.0%	225
	25% ordentlich	2'500	6.5%	163
Steuerbarer Gewinn Bund		10'000	8.5%	850
Total Steuerbelastung				1'238
./. Beteiligungsabzug (Annahme 70%)				-866
Total Steuerbelastung nach Beteiligungsabzug				371
<i>Maximalbetrag Sondersatz bei Statuswechsel (Annahme)</i>				30'000
<i>Reduktion Maximalbetrag Sondersatz</i>				-2'250 *
<i>Verbleibender Maximalbetrag Sondersatz (verfügbar für max. 4 weitere Steuerjahre)</i>				<u>27'750</u>
* Für die Reduktion des Maximalbetrags Sondersatz wird der Nettobeteiligungsertrag vollständig ausgeklammert. Die Reduktion des Maximalbetrags kann auf folgende Arten ermittelt werden:				
i)	Steuerbarer Gewinn Kanton		10'000	
	./. Nettobeteiligungsertrag		-7'000 (Annahme)	
	Total steuerbare Bemessungsgrundlage zum Sondersatz steuerbar		3'000	
			75%	
	Reduktion Maximalbetrag Sondersatz			2'250
ii)	Steuerbarer Gewinn Kanton (zum Sondersatz steuerbar)		7'500	
	./. Beteiligungsabzug		70.0%	
	Reduktion Maximalbetrag Sondersatz			2'250

3.3.2 3.3.2. Fälligkeit

Es gelten die Fälligkeiten der Gewinnsteuern der Steuerperiode der Realisation.

3.3.3 Befristung der Realisation auf 5 Jahre

Die Frist von 5 Jahren für die Realisation der stillen Reserven berechnet sich nach der Statusänderung des individuellen Unternehmens.

Beispiel 1: Gesellschaft mit Jahresabschluss per 31.12.

Wurde die Gesellschaft bis 31.12.2019 privilegiert besteuert, findet die Statusänderung per 1.1.2020 statt. Die Befristung endet 5 Steuerperioden später am 31.12.2024.

Beispiel 2: Gesellschaft mit Jahresabschluss per 30.06.

Wurde die Gesellschaft bis 30.6.2019 privilegiert besteuert, findet die Statusänderung per 1.7.2019 statt. Die Befristung endet 5 Steuerperioden später am 30.6.2024.

Stille Reserven und selbstgeschaffener Mehrwert, welche erst nach Ablauf dieser Frist realisiert werden, werden nicht zum Sondersatz von 3 Prozent sondern zum ordentlichen Gewinnsteuersatz von derzeit 6.5 Prozent besteuert.

3.4 Verfahren (§ 242^{bis} Abs. 5)

Die Unterstellung der stillen Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts unter die Sondersatzbesteuerung ist freiwillig und muss schriftlich bis zur Rechtskraft der Veranlagung der Steuererklärung der Steuerperiode, in welcher das Statusprivileg aufgegeben wird, beantragt werden.

3.4.1 Zeitpunkt

Als Zeitpunkt der Statusänderung gilt der Beginn der Steuerperiode, in welcher die Gesellschaft erstmals nicht mehr unter dem Steuerstatus besteuert wird.

3.4.2 Antrag

Der Antrag erfolgt mit der Steuererklärung. Als Antrag gilt ein Ankreuzen auf Seite 4 des Hauptformulars der Steuererklärung oder die Beilage einer Bewertung der stillen Reserven bzw. die Unternehmensbewertung. Der Antrag und die Bewertung sind grundsätzlich zusammen mit der Steuererklärung für das Steuerjahr einzureichen, in welchem die Gesellschaft nach Wegfall der privilegierten Besteuerung erstmals ordentlich besteuert wird.

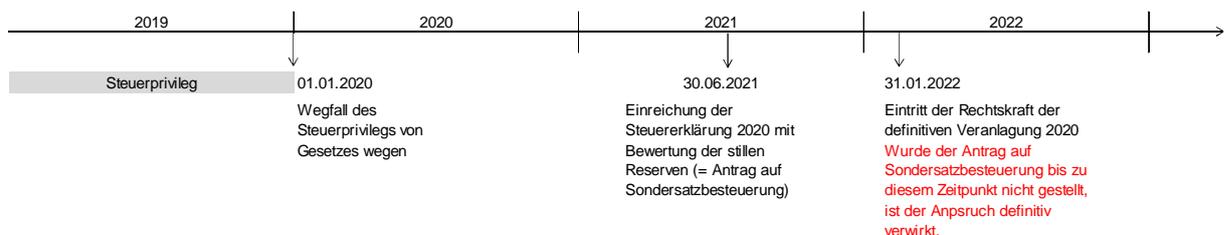
Beispiel: Gesellschaften, welche das Privileg aufgrund des Wegfalls von Gesetzes wegen per 01.01.2020 verlieren, müssen den Antrag mit der Steuererklärung 2020 stellen.

Die geltend gemachten stillen Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts werden von der Veranlagungsbehörde überprüft und grundsätzlich im Rahmen des Veranlagungsverfahrens in einer einsprachefähigen Verfügung festgehalten.

3.4.3 Verwirkung

Werden die Anträge nicht rechtzeitig gestellt, wird das Recht auf Sondersatzbesteuerung verwirkt und die stillen Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts bei Realisierung zum ordentlichen Satz von 6.5 Prozent besteuert.

Beispiel 1: Gesellschaft mit Jahresabschluss per 31.12.



Beispiel 2: Gesellschaft mit Jahresabschluss per 30.06.



3.5 Spezialfälle

3.5.1 Verluste (§ 242^{bis} Abs. 8)

Unter den Steuerstatus angefallene Verluste können nur im Umfang der steuerbaren Quote im Jahre des Verlustes zur Verrechnung vorgetragen werden.

Exkurs: Vortragbare Vorjahresverluste per 01.01.2020 bei Gemischten Gesellschaften

Durch eine Verordnungsanpassung wurden die steuerbaren Quoten für Gemischte Gesellschaften und Verwaltungsgesellschaften per 01.01.2019 erhöht (§ 76 Abs. 4^{bis} StV). Damit ein Gewinn in der Steuerperiode 2019 gleich gewichtet wird wie ein Verlustvortrag aus den Vorjahren (z.B. 2018) sind – jeweils getrennt nach Sparte Schweiz und Sparte Ausland – die Bruttoergebnisse 2018 und 2019 zu verrechnen.

Resultiert in der Steuerperiode 2019 nach der Brutto-Verlustverrechnung ein überschüssender Gewinn der Auslandsparte, so wird dieser mit der steuerbaren Quote nach § 76 Abs. 4^{bis} StV besteuert (vgl. nachfolgendes Beispiel 1).

Verbleibt nach der Brutto-Verlustverrechnung ein Restverlust, so kann dieser im Umfang der im Jahre der Verlustentstehung anwendbaren steuerbaren Quote zur Verrechnung auf die Steuerperiode 2020 vorgetragen werden (vgl. nachfolgendes Beispiel 2).

Beispiel 1: Gewinn 2019 ist höher als die vorhandenen Verlustvorträge

- Eine Gesellschaft erzielt im Geschäftsjahr 2019 einen Gewinn von CHF 450'000.
- Der Verlust aus dem Jahr 2018 beträgt CHF -240'000
- In den Steuerperioden 2018 und 2019 wird die Gesellschaft privilegiert als gemischte Gesellschaft besteuert.
- Die Verteilung der Ergebnisse 2018 und 2019 auf die Sparten Beteiligungen, Schweiz und Ausland kann der Spartenrechnung entnommen werden.

Spartenrechnung 2019	Sparte 1	Sparte 2		Sparte 3	Total
	Ertrag aus Beteiligungen CHF	Übrige Einkünfte Schweiz CHF	Ausland CHF		CHF
Nettoeinkünfte nach Steuern	50'000	200'000	200'000		450'000
Brutto-Verrechnung Verlust 2018	-40'000	-100'000	-100'000		-240'000
Nettoeinkünfte nach Verlustverrechnung	10'000	100'000	100'000		210'000
Steuerbare Quoten in %	0%	100%	45%		
Steuerbarer Gewinn Kanton	0	100'000	45'000		145'000
<i>Verlustvortrag per 01.01.2020</i>					<i>0</i>

Beispiel 2: Gewinn 2019 ist tiefer als die vorhandenen Verlustvorträge

- Eine Gesellschaft erzielt im Geschäftsjahr 2019 einen Gewinn von CHF 240'000.
- Der Verlust aus dem Jahr 2018 beträgt CHF -450'000.
- In den Steuerperioden 2018 und 2019 wird die Gesellschaft privilegiert als gemischte Gesellschaft besteuert.
- Die Verteilung der Ergebnisse 2018 und 2019 auf die Sparten Beteiligungen, Schweiz und Ausland kann der Spartenrechnung entnommen werden.

Spartenrechnung 2019	Sparte 1 Ertrag aus Beteiligungen CHF	Sparte 2 Übrige Einkünfte Schweiz CHF	Sparte 3 Ausland CHF	Total CHF
Nettoeinkünfte nach Steuern	40'000	100'000	100'000	240'000
Brutto-Verrechnung Verlust 2018	-50'000	-200'000	-200'000	-450'000
Nettoeinkünfte nach Verlustverrechnung	-10'000	-100'000	-100'000	-210'000
Steuerbarer Gewinn Kanton				0
Verlustvortrag per 01.01.2020				-115'000 *

* Ermittlung Verlustvortrag:

Verlust Sparte Ausland 2018	-200'000
Verrechnung mit Gewinn Sparte Ausland 2019	100'000
Restverlust 2018	-100'000
In der Steuerperiode 2018 anwendbare steuerbare Quote	15%
Verlustvortrag per 01.01.2020 aus Sparte Ausland	-15'000
Verlust Sparte Schweiz 2018	-200'000
Verlustverrechnung mit Gewinn Sparte Schweiz 2019	100'000
Restverlust 2018	-100'000
In der Steuerperiode 2018 anwendbare steuerbare Quote	100%
Verlustvortrag per 01.01.2020 aus Sparte Schweiz	-100'000
Kein Verlustvortrag aus Sparte Beteiligungen. Die Erträge aus Beteiligungen sind steuerfrei.	
Total Verlustvortrag per 01.01.2020	-115'000

3.5.2 Behandlung von Reversfällen (§ 242^{bis} Abs. 3)

Gesellschaften, welche bei Eintritt in einen Steuerstatus basierend auf der Regelung in § 80 StG gegen Unterzeichnung eines Revers nicht über die stillen Reserven auf Beteiligungen von mindestens CHF 1'000'000 und Immaterialgüterrechten steuerlich abgerechnet haben, können bei Statusänderung während der Reversfrist nur diejenigen stillen Reserven für die Besteuerung zum Sondersatz geltend machen, welche unter dem Steuerstatus entstanden sind. Der noch nicht abgelaufene Revers entfällt.

3.5.3 Umwandlung altrechtlicher Step-up in Sondersatz (§ 242^{bis} Abs. 4)

Bei Gesellschaften, welche aufgrund einer altrechtlichen Statusänderung noch über aufgedeckte und nicht abgeschriebene stille Reserven (Step-up) verfügen, werden diese als versteuerte stille Reserven geführten Bestände von Amtes wegen steuerneutral aufgelöst. Im Umfang der steuerneutral aufgelösten versteuerten stillen Reserven können zukünftige Gewinne zum Sondersatz besteuert werden. Die übrigen Bestimmungen wie die Befristung von 5 Jahren (§ 242^{bis} Abs. 1), der Umfang (§ 242^{bis} Abs. 6) und die Umstrukturierungen (§ 242^{bis} Abs. 7) gelten analog.

Gesellschaften, welche in den Steuerperioden 2017 und 2018 aus einem privilegierten Steuerstatus ausgetreten sind, können die Besteuerung zum Sondersatz zusätzlich auch für den im Zeitpunkt der Statusänderung bestehenden selbstgeschaffenen Mehrwert beantragen. Bezüglich der selbstgeschaffenen Mehrwerte gelten die Verwirkungsfristen (§ 242^{bis} Abs. 5).

3.5.4 Kombination mit Patentboxenabzug (§ 242^{bis} Abs. 6, 2. Satz)

Die Sondersatzbesteuerung kann mit der Anwendung des Patentboxenabzugs gemäss § 69b StG kombiniert werden. In diesem Fall bemisst sich die Höhe der Realisation der stillen Reserven nach folgender Formel:

$$\text{Steuerbarer Reingewinn} \times 75\% \times \left(1 - \frac{\text{Patentboxenabzug}}{\text{maximale steuerliche Ermässigung nach § 70a Abs. 1}} \right)$$

3.5.5 Umstrukturierungen (§ 242^{bis} Abs. 7)

Bei Umstrukturierungen können die Gewinne der betroffenen Gesellschaften nur im Verhältnis der bisherigen Gewinne der Sondersatzbesteuerung unterstellt werden. Eine Ausweitung der Sondersatzbesteuerung auf Gewinne der umstrukturierten Gesellschaft, welche bisher keinem privilegierten Steuerstatus nach § 78 oder 79 unterlagen, ist ausgeschlossen.

Die Berechnung orientiert sich dabei an den drei letzten Geschäftsjahren vor der Umstrukturierung. Bei der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens sind die Gewinne anteilig aufzuschlüsseln.

Bei Umstrukturierungen kann eine steuersystematische Realisation unter dem Sondersatz nur soweit geltend gemacht werden, als diese auch für Zwecke der direkten Bundessteuer angenommen wird. Die Schaffung von zum Sondersatz generiertem Abschreibungspotential lediglich für die kantonalen Steuern ist somit nicht möglich.

Beispiel: Absorptionsfusion der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft

Eine bis und mit Steuerperiode 2019 privilegiert besteuerte Holdinggesellschaft absorbiert ihre operative Tochtergesellschaft im Mai 2020 rückwirkend per 31.12.2019. Der Maximalbetrag Sondersatz der Holdinggesellschaft resultiert aus der Bewertung der stillen Reserven auf dem vorhandenen Wertschriftenstreubesitz.

Die Gewinne der letzten drei Geschäftsjahre vor der Fusion verteilen sich im Umfang von 20 Prozent auf die Holdinggesellschaft und von 80 Prozent auf die operative Tochtergesellschaft.

Ausgangslage vor Umstrukturierung					
Gesellschaft mit Sondersatz	Gesellschaft mit Sondersatz:	Gewinn n	100		
		Gewinn n-1	100		
		Gewinn n-2	100		
		∅	100	20%	
		Maximalbetrag Sondersatz		1'000	
Gesellschaft ohne Sondersatz	Gesellschaft ohne Sondersatz:	Gewinn n	400		
		Gewinn n-1	400		
		Gewinn n-2	400		
		∅	400	80%	

Nach der Umstrukturierung berechnen also 20 Prozent vom Ergebnis der fusionierten Unternehmung für die Sondersatzbesteuerung nach § 242^{bis} Abs. 6, während 80 Prozent des Ergebnisses ordentlich besteuert werden.

Situation nach Umstrukturierung

Fusionierte Gesellschaft	Fusionierte Gesellschaft:	Gewinn n+1	500
		Gewinn n+2	800
		Maximalbetrag Sondersatz	1'000

Steuerberechnung nach Umstrukturierung

Jahr	Gewinn	20%	80%	Kategorie	Basis	Rate	Steuer	Effektive Steuerbelastung	
Jahr n+1	500	20%	100	Kanton - Sondersatz	75	3.0%	2.3	11.01% Effektive Steuerbelastung	
				Kanton - ordentlich	25	6.5%	1.6		
				Bund *	100	8.5%	8.5		
		Steuerbelastung			12.4				
		80%	400	Kanton - ordentlich	400	6.5%	26.0		13.04% Effektive Steuerbelastung
				Bund *	400	8.5%	34.0		
Steuerbelastung					60.0				
Gesamtsteuerbelastung							72.4	12.64% Effektive Steuerbelastung	
Jahr n+2	800	20%	160	Kanton - Sondersatz	120	3.0%	3.6	11.01% Effektive Steuerbelastung	
				Kanton - ordentlich	40	6.5%	2.6		
				Bund *	160	8.5%	13.6		
		Steuerbelastung			19.8				
		80%	640	Kanton - ordentlich	640	6.5%	41.6		13.04% Effektive Steuerbelastung
				Bund *	640	8.5%	54.4		
Steuerbelastung					96.0				
Gesamtsteuerbelastung							115.8	12.64% Effektive Steuerbelastung	

* Die Bundessteuer wird hier nur zu Illustrationszwecken aufgeteilt.

Die Besteuerung zum Sondersatz ist während der Befristung von 5 Jahren insgesamt auf den festgelegten „Maximalbetrag Sondersatz“ beschränkt.

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt
 Fischmarkt 10, CH-4001 Basel
 Telefon +41 (0)61 267 98 26
 steuerverwaltung@bs.ch
 www.steuerverwaltung.bs.ch