



zsis)



## **Die Umsetzung der STAF in den Ostschweizer Kantonen – ausgewählte Themen der Gewinn- und Kapitalbesteuerung**

**QUICK READ** Obgleich die Kantone SG, TG, AR und AI von der Abschaffung der Steuerstatus im Zuge der STAF nur unwesentlich betroffen sind, haben sie verschiedene Bereiche der Gewinn- und Kapitalbesteuerung auf den 1. Januar 2020 reformiert. Zunächst haben die Kantone SG und TG ihre Gewinnsteuersätze um jeweils ca. 3 Prozentpunkte und der AI um maximal 1.5 Prozentpunkte gesenkt. Der Kanton AI dürfte mit ca. 11.5% – abhängig von der bislang kaum beachteten Gewinnsteuermässigung bei Dividendenausschüttungen – den schweizerischen Spitzenplatz belegen. Die Kantone SG und TG verbleiben mit 14.5% (ganzer Kanton) bzw. 13.4% (Hauptort) im Mittelfeld, und der Kanton AR befindet sich mit 13.04% (ganzer Kanton) im vordersten Drittel. Versuche einzelner Unternehmen, aufgrund der Gewinnsteuersenkungen Gewinne in die Steuerperiode 2020 zu verschieben, dürften in den Kantonen SG, TG, AR und AI geringen Erfolg haben. Die Verwaltungen werden wohl allfällige Buchungen von ausserordentlichen Aufwandsposten in der Jahresrechnung 2019 – auch aufgrund der COVID-19-Pandemie – genau prüfen. Die Kantone SG, TG und AR haben auch ihre ordentlichen Kapitalsteuersätze gesenkt. Gleichzeitig haben sämtliche Ostschweizer Kantone die freiwillige Ermässigung nach Art.29 Abs.3 StHG umgesetzt für Eigenkapital, welches auf Beteiligungsrechte, auf bestimmte Immaterialgüterrechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaft entfällt. Einige Praxisfragen zu dieser Ermässigung sind – wie in anderen Kantonen – noch nicht abschliessend geklärt, insbesondere zu Darlehen an Konzerngesellschaften. Steuererleichterungen gewähren die Ostschweizer Kantone auch nach dem 1. Januar 2020 mit Zurückhaltung, wobei Unternehmen STAF-Massnahmen wie etwa eine Patentbox oder den zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nicht mit einer bereits gewährten oder noch zu gewährenden Steuererleichterung kombinieren können. Den zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand gewähren seit dem 1. Januar 2020 alle vier Ostschweizer Kantone. Die Abzugsquote beträgt im Kanton SG 40%, im Kanton TG 30% und in den Kantonen AR und AI je 50%. Praxisfragen dazu beantwortet für alle vier Ostschweizer Kantone einheitlich die am 4. Juni 2020 publizierte Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz. Als Praxisbesonderheit bieten die Kantone SG und AI eine so genannte «*Merkpostenlösung*» an für die Behandlung stiller Reserven, die bei bisherigen Holdinggesellschaften etwa auf Portfoliobeteiligungen oder Immaterialgüterrechten bestanden. Der Kanton TG hat eine eigene Praxis publiziert zur interkantonalen Steuerauscheidung bei Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen.



Claude AEMISEGGER  
Dr. iur, Rechtsanwalt, Notar,  
dipl. Steuerexperte  
Partner | Schochauer  
claude.aemisegger@schochauer.ch



<b>QUICK READ</b>	18	<b>1. Ausgangslage der Kantone SG, TG, AR und AI<sup>01</sup></b>
<b>HAUPTTEIL</b>	19	Die Kantone SG, TG, AR und AI bilden – eingebettet in die Bodenseeregion mit starken Verbindungen zu den süddeutschen Bundesländern Baden-Württemberg und Bayern, zum österreichischen Bundesland Vorarlberg und zum Fürstentum Liechtenstein – einen gut vernetzten Wirtschaftsraum mit einer BIP-Leistung im Jahr 2017 von insgesamt CHF 57.243 Mia.; dies entspricht ca. 8.55 % des gesamtschweizerischen BIP 2017 von CHF 669.542 Mia. <sup>02</sup> Was ihre individuelle wirtschaftliche Leistung betrifft, sind die Kantone SG, TG, AR und AI dennoch heterogen: Die beiden Kantone SG und TG erbringen zusammen 92.88 % des BIP der vier Kantone. Lediglich 7.11 % entfallen auf die Kantone AR und AI. <sup>03</sup> Punkto BIP pro Einwohner im Jahr 2017 steht der Kanton SG mit CHF 73'059 an der Spitze, gefolgt von den Kantonen AI mit CHF 61'633, TG mit CHF 60'143 und AR mit CHF 56'038. <sup>04</sup>
1. Ausgangslage der Kantone SG, TG, AR und AI	19	
2. Anpassungen bei den Gewinnsteuersätzen	21	
3. Gewinnsteuersätze 2020: Planungsmöglichkeiten in den Kantonen SG, TG, AR und AI, namentlich vor dem Hintergrund der COVID-19-Pandemie?	27	
4. Anpassungen bei der Kapitalsteuer	32	
5. STAF-Umsetzung und Steuererleichterungen zur Wirtschaftsförderung in den Ostschweizer Kantonen	37	
6. Der zusätzliche Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand in den Ostschweizer Kantonen	39	
7. Praxisbesonderheiten in den Ostschweizer Kantonen in Bezug auf die Gewinnsteuer	43	
		<sup>01</sup> Bei den im vorliegenden Beitrag geäußerten Ansichten bzw. Positionsbezügen zu einzelnen Themen handelt es sich ausschliesslich um diejenigen des Autors – und nicht der betroffenen Steuerverwaltungen bzw. Steuerämter der Kantone SG, TG, AR und AI.
		<sup>02</sup> Vgl. die Daten des Bundesamts für Statistik zum – aktuellsten verfügbaren – BIP 2017 der einzelnen schweizerischen Kantone, online abgerufen am 22. September 2020 unter <a href="https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/volkswirtschaft/volkswirtschaftliche-gesamtrechnung/bruttoinlandprodukt-kanton.assetdetail.10647591.html">https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/volkswirtschaft/volkswirtschaftliche-gesamtrechnung/bruttoinlandprodukt-kanton.assetdetail.10647591.html</a> . Hinweis: Alle Online-Quellen in diesem Beitrag wurden – ohne andere Angabe – am 22. September 2020 abgerufen und geprüft.
		<sup>03</sup> Vgl. die Daten des Bundesamts für Statistik in Excel-Form betreffend das BIP 2017 der einzelnen schweizerischen Kantone, online abgerufen unter <a href="https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/volkswirtschaft/volkswirtschaftliche-gesamtrechnung/bruttoinlandprodukt-kanton.assetdetail.10647591.html">https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/volkswirtschaft/volkswirtschaftliche-gesamtrechnung/bruttoinlandprodukt-kanton.assetdetail.10647591.html</a> .
		<sup>04</sup> Vgl. die Aufstellung des Bundesamts für Statistik zum kantonalen BIP 2008 - 2017 pro Einwohner, online abgerufen unter <a href="https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/volkswirtschaft/volkswirtschaftliche-gesamtrechnung/bruttoinlandprodukt-kanton.assetdetail.10647589.html">https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/volkswirtschaft/volkswirtschaftliche-gesamtrechnung/bruttoinlandprodukt-kanton.assetdetail.10647589.html</a> .



- 2 Obgleich die Kantone AR und AI, was ihre Wirtschaftsleistung insgesamt betrifft, hinter den Kantonen SG und TG zurückstehen, sind sie als flächen- und einwohnermässig deutlich kleinere Kantone<sup>95</sup> ohne Zentrumslasten gewinn- und kapitalsteuerlich seit jeher flexibler und attraktiver. Es erstaunt denn auch kaum, dass sich die Kantone AR und AI punkto Gewinn- und Kapitalsteuerbelastung bereits vor der Umsetzung der STAF im vorderen Drittel bzw. Viertel aller schweizerischen Kantone zu positionieren vermochten, während sich die Kantone TG und SG im Mittelfeld bewegten.<sup>96</sup> Entsprechend hatten die Regierungen der Kantone SG, TG, AR und AI für die Umsetzung der STAF sehr unterschiedliche Ausgangslagen und finanzielle Handlungsspielräume, um sowohl gewinn- als auch kapitalsteuerlich im Landesdurchschnitt kompetitiv zu bleiben.
- 3 Die kantonalen Steuerstatus, welche auf den 1. Januar 2020 abgeschafft wurden, haben in den Ostschweizer Kantonen SG, TG, AR und AI – namentlich im Vergleich zu Kantonen wie Zug, Basel-Stadt, Neuenburg oder Genf – insgesamt betrachtet nie eine dominante Rolle für das Gewinn- und Kapitalsteueraufkommen

<sup>95</sup> Die Fläche der Kantone AR bzw. AI beträgt 242.9 km<sup>2</sup> bzw. 172.4 km<sup>2</sup>, die Fläche der Kantone SG bzw. TG 2'037.7 km<sup>2</sup> bzw. 991.5 km<sup>2</sup>, vgl. die Kantonsporträts/Kennzahlen des Bundesamts für Statistik online abgerufen unter <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/regionalstatistik/regionale-portraets-kennzahlen/kantone.html>. Per Ende 2018 (neuste beim Bundesamt für Statistik für alle Kantone abrufbare Daten) verfügten die Kantone AR und AI über 55'234 bzw. 16'145 Einwohner, die Kantone SG und TG über 507'700 bzw. 276'500, vgl. die Aufstellung des Bundesamts für Statistik, online abgerufen unter <https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/regionalstatistik/regionale-portraets-kennzahlen/kantone.assetdetail.11587762.html>.

<sup>96</sup> Vgl. dazu etwa die Zusammenstellung der Gewinn- und Kapitalsteuerbelastung – geordnet nach deren jeweiligen Höhe in den einzelnen Kantonen – für juristische Personen betreffend die Steuerperiode 2019 in Pascal Hinny, Steuerrecht 2020, Textausgabe 2020, Zürich/Basel/Genf 2020, S. 2369 (Gewinnsteuer) und S. 2371 (Kapitalsteuer), ebenso die Steuer-

mäppchen der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend die einfachen Ansätze der Gewinn- und Kapitalsteuer für juristische Personen, jedoch ohne «Rangliste», online abgerufen unter <https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/allgemein/steuerinformationen/fachinformationen/schweizerisches-steuersystem/steuermaepchen.html>. Allerdings ist in einzelnen Ostschweizer Kantonen bisweilen umstritten, welche Position sie in der gesamtschweizerischen «Rangliste» der gewinnsteuergünstigsten Kantone einnehmen. Im Rahmen der Abstimmung im Kanton TG zur Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), welche die Umsetzung der STAF zum Gegenstand hatte, ergab sich im Februar 2020 eine entsprechende Kontroverse; in der Botschaft machte die Regierung die Aussage, der Kanton Thurgau falle durch die beabsichtigte Gewinnsteuersatzsenkung im interkantonalen Vergleich vom ersten Drittel ins Mittelfeld (vgl. die Botschaft des Regierungsrats des Kantons Thurgau zur Volksabstimmung vom 9. Februar 2020 über das Gesetz vom 11. September 2019 betreffend die Änderung des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern [Steuergesetz], online abgerufen unter [https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft\\_steuergesetz\\_2019\\_web.pdf](https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft_steuergesetz_2019_web.pdf)). Am 4. Februar 2020, d.h. 5 Tage vor der Abstimmung, sah sich der Regierungsrat des Kantons Thurgau veranlasst, diese Aussage in einer offiziellen Klarstellung zu berichtigen; er hielt fest, dass diese Aussage falsch sei und sich der Kanton Thurgau bereits – vor Umsetzung der beantragten Gewinnsteuersenkung – im gewinnsteuerlichen Mittelfeld der schweizerischen Kantone befinde und damit noch schlechter platziert sei als in der Botschaft dargestellt, merkte aber an, dass der Kanton Thurgau mit der vorgeschlagenen Änderung im Mittelfeld, d.h. voraussichtlich auf Platz 11, verbleibe, andernfalls er ins letzte Drittel abrutschen würde (vgl. die entsprechende Klarstellung im Wortlaut online abgerufen unter <https://www.tg.ch/news/news-detailseite.html/485/news/43513>). Auszugehen ist davon, dass die Verfasser der Botschaft – wie die Klarstellung vom 4. Februar 2020 andeutet – die Situation bis 2009 darstellten, als sich der Kanton Thurgau tatsächlich im gewinnsteuerlichen ersten Drittel der schweizerischen Kantone befand.



gespielt.<sup>07</sup> Dennoch haben die Kantone SG, TG, AR und AI das Inkrafttreten der STAF zum Anlass genommen, ihre jeweiligen Gewinn- und Kapitalbesteuerungssysteme – im Einklang mit den bisherigen und vor allem mit einigen neuen Möglichkeiten gemäss StHG – auf den 1. Januar 2020 in wesentlichen Punkten anzupassen.

- 4 Die Kantone SG, TG, AR und AI haben ihre kantonalen Vorlagen zur STAF-Umsetzung mit unterschiedlicher Geschwindigkeit implementiert: SG und AR mussten keine Volksabstimmung durchführen, weil deren Gesetzesvorlagen jeweils politisch breit abgestützt waren und die entsprechenden Referendumsfristen ungenutzt verstrichen. Demgegenüber hat der Kanton TG – aufgrund eines Behördenreferendums, welches im Grossen Rat zustande gekommen war<sup>08</sup> – am 9. Februar 2020 eine Volksabstimmung durchgeführt.<sup>09</sup> Der Kanton AI hätte anlässlich der Landsgemeinde vom 26. April 2020 eine – aufgrund der politischen Ordnung obligatorische – Abstimmung zur kantonalen STAF-Umsetzung durchführen sollen, nachdem die Standeskommission mit Beschluss vom 3. Dezember 2019 die Umsetzungsmassnahmen einstweilen auf den 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt hatte.<sup>10</sup> Da diese Landsgemeinde aufgrund der COVID-19-Pandemie nicht stattfinden konnte, entschied die Regierung im Mai 2020, am 23. August 2020 einen Urnengang durchzuführen und das Stimmvolk über die kantonale STAF-Umsetzung abstimmen zu lassen. Im Rahmen dieser Abstimmung hiess das Stimmvolk die Vorlage gut.<sup>11</sup>

## 2. Anpassungen bei den Gewinnsteuersätzen

### 2.1 Allgemeine Bemerkungen

- 5 Gemäss Art. 129 Abs. 2 BV erstreckt sich die Steuerharmonisierung der Kantone auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von dieser Harmonisierung ausdrücklich ausgenommen sind die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge.<sup>12</sup> Entsprechend waren – wie alle übrigen Kantone der Schweiz – auch die Ostschweizer

Kantone SG, TG, AR und AI frei, die effektive Gewinnsteuerbelastung für alle steuerpflichtigen juristischen Personen im Zuge des Inkrafttretens der STAF auf den 1. Januar 2020 zu senken, um als Standortkanton – namentlich für Gesellschaften, welche vor dem 1. Januar 2020 unter einem der Steuerstatus kantonale gewinnsteuerliche Privilegien genossen – attraktiv zu

<sup>07</sup> Vgl. dazu etwa die Tabelle 2 in der Botschaft des Bundesrats vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17), BBl 2018 2527 ff. (S.2534). Gemäss der dort publizierten Schätzung beläuft sich der Gewinnsteueranteil der Statusgesellschaften gemäss Art. 28 StHG gemessen am gesamten Gewinnsteueraufkommen im Durchschnitt der Jahre 2012-2014 im Kanton SG auf 10.1%, im Kanton TG auf 2.9%, im Kanton AR auf 7% und im Kanton AI auf 6.3%.

<sup>08</sup> Vgl. Botschaft des Regierungsrates zur Volksabstimmung vom 9. Februar 2020, online abgerufen unter [https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft\\_steuergesetz\\_2019\\_web.pdf](https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft_steuergesetz_2019_web.pdf), S.10.

<sup>09</sup> Vgl. zum Ergebnis dieser Volksabstimmung vom 9. Februar 2020 in Bezug auf die Änderungen des Steuergesetzes des Kantons TG <https://wahlen.tg.ch/archiv/abstimmungen.html/4259/voteid/203/isArchive/true/tgvoteaction/poll/isOldArchive/false>.

<sup>10</sup> Vgl. dazu [https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded\\_version\\_content](https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded_version_content), GS AI 640.012.

<sup>11</sup> Zum Abstimmungsergebnis vgl. die amtliche Bekanntmachung online abgerufen unter <https://www.ai.ch/themen/staat-und-recht/abstimmungen-und-wahlen/ausserordentliche-urnenabstimmungen/urnenabstimmung-vom-23-august-2020/ergebnisse-der-ausserordentlichen-urnenabstimmung>.

<sup>12</sup> In diesem Sinne handelt es sich bei der schweizerischen Steuerharmonisierung um eine formelle Harmonisierung – als Gegenstück zur materiellen Harmonisierung –, vgl. statt vieler etwa Reich Markus/Beusch Michael, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Vor Art. 1/2 N 30.



bleiben.<sup>13</sup> In Bezug auf den Gewinnsteuersatz ergibt sich bei den Ostschweizer Kantonen SG, TG, AR und AI folgendes Gesamtbild<sup>14</sup>:

Kanton	Gewinnsteuersatz 2019 vor Steuern	Gewinnsteuersatz 2020 vor Steuern
SG	17,4 %	14,5 %
TG	16,37 % (Frauenfeld)	13,4 % (Frauenfeld)
AR	13,04 %	13,04 %
AI	11,11- 14,16 %	11,5 - 12,66 %

## 2.2 Kanton SG

- 6 Der Kanton SG kennt für die Gewinnsteuer gemäss Art. 81 ff. StG SG einen kantonalen Einheitssatz. Während der ordentliche Gewinnsteuersatz gemäss Art. 89 Abs. 1 StG SG in der Steuerperiode 2019 3.75 % betrug mit einem Zuschlag von 335 % der einfachen Steuer<sup>15</sup>, beträgt der ordentliche Gewinnsteuersatz seit dem 1. Januar 2020<sup>16</sup> nunmehr 2.8 % gemäss Art. 89 Abs. 1 StG SG mit einem Zuschlag von 302 %.<sup>17</sup> Somit beläuft sich der effektive Gewinnsteuersatz, d.h. der Gewinnsteuersatz vor Steuern, im Kanton SG seit 1. Januar 2020 inklusive direkte Bundessteuer einheitlich auf 14.5 %.<sup>18</sup>

<sup>13</sup> Der Bund hat die entsprechenden Gewinnsteuer-ausfälle der Kantone, welche diese aufgrund der Gewinnsteuersenkungen erleiden, in der Weise ausgeglichen, dass der Anteil der Kantone an den Einnahmen aus der direkten Bundessteuer per 1. Januar 2020 von 17% – wie er als Untergrenze in Art. 128 Abs. 4 BV definiert ist – auf 21.2% erhöht wurde, was gemäss den letzten verfügbaren Berechnungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu Mehreinnahmen im Bereich von ca. CHF 1 Mia. zugunsten der Kantone führen soll, vgl. die Zusammenstellung (Stand September 2018) online abgerufen unter <https://www.parlament.ch/centers/documents/de/finanzielle-auswirkungen-staf-2018-09-d.pdf>.

<sup>14</sup> Das Betroffenheitsprofil der Kantone bezüglich ordentlicher Gewinnsteuerbelastung und Anteil der Gewinne von Statusgesellschaften (Durchschnitt 2012-2014; vgl. Abbildung 3 in der Botschaft des Bundesrats vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 [SV17], BBl 2018 2527 ff. [S. 2556]) zeigt, dass die Kantone SG, TG, AR und

AI weit unterdurchschnittlich vom Dilemma einer Gewinnsteuersatzsenkung betroffen waren. Dieses Dilemma besteht darin, dass einerseits das erforderliche Ausmass der Gewinnsteuersenkung umso stärker ist, je höher der ordentliche Gewinnsteuersatz in einem Kanton ist, während gleichzeitig auch die vormals ordentlich besteuerten Gewinn ebenfalls dem neuen, tieferen Gewinnsteuersatz unterliegen; andererseits fallen die Mindereinnahmen bei ausbleibender Gewinnsteuersenkung umso höher aus, je höher der Anteil des bisher privilegiert besteuerten Gewinns substrats am gesamten Gewinnsteuersubstrat ist (Zu den Einzelheiten dieses gewinnsteuerlichen Dilemmas vgl. die Ausführungen in der Botschaft des Bundesrats vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17), BBl 2018 2527 ff. [S. 2555 f.]).

<sup>15</sup> Zuschlag von 220% gemäss Art. 7 Abs. 2 StG zuzüglich Kantonssteuerfuss von 115%.

<sup>16</sup> Im Kanton SG unterlagen die Massnahmen, welche mit der Umsetzung der STAF verbunden waren, keiner Volksabstimmung; die Referendumsfrist für die Vorlage lief am 23. April 2019 (ungenutzt) ab, vgl. die Medienmitteilung der Staatskanzlei des Kantons St. Gallen vom 5. Juni 2019, online abgerufen unter [https://www.sg.ch/news/sgch\\_allgemein/2019/06/umsetzung-steuerreform-und-erhoehung-kinder-und-ausbildungszula.html](https://www.sg.ch/news/sgch_allgemein/2019/06/umsetzung-steuerreform-und-erhoehung-kinder-und-ausbildungszula.html). Die Referendumsvorlage (XV. Nachtrag zum Steuergesetz vom 24. April 2019) ist abrufbar unter [https://www.gesetzessammlung.sg.ch/app/de/change\\_documents/1905](https://www.gesetzessammlung.sg.ch/app/de/change_documents/1905).

<sup>17</sup> Zuschlag von 187% gemäss neuem Art. 7 Abs. 2 lit. a StG SG zuzüglich Kantonssteuerfuss von (unverändert) 115%.

<sup>18</sup> Vgl. zur Berechnung des effektiven kombinierten Gewinnsteuersatzes die detaillierte Darstellung des Kantonalen Steueramts SG in einer Präsentation vom 6. November 2019 zur Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton SG, online abgerufen unter [https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/\\_jcr\\_content/Par/sgch\\_accordion\\_list\\_/AccordionListPar/sgch\\_accordion\\_852887758/AccordionPar/sgch\\_downloadlist\\_973185647/DownloadListPar/sgch\\_download\\_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20\\_%20Stefan%20Gebert.pdf](https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/_jcr_content/Par/sgch_accordion_list_/AccordionListPar/sgch_accordion_852887758/AccordionPar/sgch_downloadlist_973185647/DownloadListPar/sgch_download_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20_%20Stefan%20Gebert.pdf), S. 5-7.



7 Der Kanton SG hat mit seiner Massnahme, den effektiven Gewinnsteuersatz insgesamt um fast 3% zu senken, eine allgemeine und – mutmasslich auch dauerhafte – Einbusse bei den Gewinnsteuereinkünften in Kauf genommen. Aufgrund des geringen Gewinnsteueranteils von ca. 10.1%, der von Statusgesellschaften stammte,<sup>19</sup> dürfte die Senkung des Gewinnsteuersatzes mehrheitlich den bereits vor dem 1. Januar 2020 im Kanton SG ordentlich gewinnbesteuerten Gesellschaften zugutekommen.

8 Im schweizweiten Vergleich konnte der Kanton SG seine Position in der «Rangliste» der schweizweiten Gewinnbesteuerung mit der am 1. Januar 2020 in Kraft gesetzten Gewinnsteuersenkung nicht verbessern: Bis 2019 bewegte er sich im (hinteren) Mittelfeld auf der 15. Position<sup>20</sup> bzw. befand sich mit 17.4% exakt im Landesmittel.<sup>21</sup> Seit dem 1. Januar 2020 findet er sich auf der 17. Position der gewinnsteuerlichen «Rangliste» der Kantone wieder<sup>22</sup> und liegt nunmehr leicht unter dem Landesmittel 2020 von 15%.<sup>23</sup> Während gewisse Abwanderungstendenzen einzelner (mobiler) gewinnsteuerpflichtiger Unternehmen in benachbarte Kantone nicht ausgeschlossen sein dürften, ist einstweilen davon auszugehen, dass der Kanton SG trotz Gewinnsteuersatzsenkung keine wesentlichen Neuan siedlungen aus anderen Kantonen wird verbuchen können.

### 2.3 Kanton TG

9 Der Kanton TG hat – praktisch im gleichen Umfang wie sein Nachbarkanton Kanton SG – eine Senkung der gesamten Gewinnsteuerbelastung von insgesamt ca. 3% per 1. Januar 2020 umgesetzt. Dies geschah in der Hoffnung, weiterhin als Unternehmensstandort attraktiv zu bleiben. Anders als SG kennt TG keinen kantonsweit einheitlichen Gewinnsteuersatz. Die Gewinnsteuer setzt sich zusammen aus dem kantonalen Gewinnsteuersatz, welcher auf den 1. Januar 2020 von 4% auf 2.5% gesenkt wurde, und dem jeweils individuellen kommunalen Gewinnsteuerfuss. Die Gemeinden des Kantons TG haben per 1. Januar 2020 ihre Gewinnsteuerfüsse im Allgemeinen nicht gesenkt.

Der Kanton TG bzw. dessen Regierungsrat erwartet – was er den Wählern im Rahmen der Volksabstimmung mitteilte<sup>24</sup> – von der per 1. Januar 2020 umgesetzten Gewinnsteuersenkung einen volkswirtschaftlichen Impuls. Er ist zudem offenbar überzeugt, dass «[...] dank dieser Massnahme [...] ein Grossteil der bisher privilegiert besteuerten Gesellschaften im Kanton Thurgau bleiben [wird], obwohl sie neu höher besteuert werden»<sup>25</sup>. Mit einem – kreativen – Rechenbeispiel wurde den Stimmbürgern – und im Besonderen den

<sup>19</sup> Vgl. die Tabelle 2 in der Botschaft des Bundesrats vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17), BBl 2018 2527 ff. (S. 2534).

<sup>20</sup> Vgl. die Zusammenstellung der Gewinn- und Kapitalsteuerbelastung – geordnet nach deren jeweiligen Höhe in den einzelnen Kantonen – für juristische Personen betreffend die Steuerperiode 2019 in Pascal Hinny, Steuerrecht 2020, Textausgabe 2020, Zürich/Basel/Genf 2020, S. 2369.

<sup>21</sup> Vgl. Hansueli Schöchli, Die Steuerreform wirft ihre Schatten voraus, NZZ vom 17. Januar 2019, S. 27.

<sup>22</sup> Vgl. die Visualisierung bei Hansueli Schöchli, Die tiefen Spuren der Steuerreform, NZZ vom 6. Februar 2020, S. 23. Für die Zahlengrundlagen dieser Visualisierung vgl. Pascal Hinny, Steuerrecht 2020, Textausgabe 2020, Zürich/Basel/Genf 2020, S. 2372 (Umsetzung STAF in den Kantonen).

<sup>23</sup> Vgl. die Zahlengrundlagen dieser Berechnung bei Hansueli Schöchli, Die tiefen Spuren der Steuerreform, NZZ vom 6. Februar 2020, S. 23, welcher sich seinerseits auf die Zahlen in Pascal Hinny, Textausgabe 2020, Zürich / Basel / Genf 2020, S. 2372 f. (Zusammenstellung «Umsetzung STAF in den Kantonen», Stand Dezember 2019), stützt.

<sup>24</sup> Vgl. Botschaft des Regierungsrates des Kantons TG zur Volksabstimmung vom 9. Februar 2020, online abgerufen unter [https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft\\_steuergesetz\\_2019\\_web.pdf](https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft_steuergesetz_2019_web.pdf), S. 4.

<sup>25</sup> Vgl. Botschaft des Regierungsrates zur Volksabstimmung vom 9. Februar 2020, online abgerufen unter [https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft\\_steuergesetz\\_2019\\_web.pdf](https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft_steuergesetz_2019_web.pdf), S. 4.



Teilhaberinnen ordentlich besteuerteter Gesellschaften mit Sitz im Kanton TG – auch illustriert, dass die Gewinnsteuerbelastung nicht etwa nur um 3% sinke. In Tat und Wahrheit resultiere auf den 1. Januar 2020 hin eine Gewinnsteuerreduktion von 18%, da eine Gesellschaft mit Sitz im Kanton TG bei einem steuerbaren Gewinn von CHF 500'000 und einer Gesamtbelastung von bisher 16.4% am Kantonshauptort CHF 82'000 Gewinnsteuer bezahle, während sie bei Umsetzung der STAF-Gewinnsteuerreduktion bei einer Gesamtbelastung von 13.4% forthin lediglich noch CHF 67'000 leisten müsse, was im Ergebnis zu einer Reduktion von 18% führe.<sup>26</sup>

- 11 Mit der Gewinnsteuersenkung per 1. Januar 2020 hat sich der Kanton TG in der schweizweiten «Rangliste» von der 14. Position auf die 10. Position verbessern können.<sup>27</sup> Dieses Ergebnis entspricht der Strategie des Kantons TG, nicht einzig mit einer aggressiven Gewinnsteuerstrategie Steuersubstrat zu gewinnen, sondern insgesamt für Gewinnsteuerzwecke im Mittelfeld der Kantone zu verbleiben, über ein attraktives Gesamtumfeld (Wohnen, verfügbarer Boden für Neuansiedlungen etc.) gut bezahlte Arbeitsplätze im Kanton zu sichern und so das Substrat bei den natürlichen Personen für die Einkommenssteuer im Kanton zu behalten bzw. allenfalls sogar auszubauen.

#### 2.4 Kanton AR

- 12 Der Kanton AR – als traditionell attraktiver Unternehmensstandort mit solider Finanzierung und schlanker Verwaltung – hat die Gewinnsteuerbelastung auf den 1. Januar 2020 nicht gesenkt. Sowohl für die Zeit vor Umsetzung der STAF als auch für die Zeit nach dem 1. Januar 2020 beträgt der ordentliche – kombinierte kantonsweit einheitliche – Gewinnsteuersatz je 13.04%.
- 13 Gegenüber 2019 ist der Kanton AR von der schweizweiten 4. Position der gewinnsteuergünstigsten Kantone auf die 9. Position per 1. Januar 2020 zurückgefallen.<sup>28</sup> Dass der Kanton AR im Zuge der STAF-Umsetzung keine weitere kantonale Gewinnsteuersenkung vorgenommen hat, ist im Wesentlichen darauf zurück-

zuführen, dass er bereits per 1. Januar 2008 den Gewinnsteuersatz auf 6%<sup>29</sup> bzw. per 1. Januar 2015<sup>30</sup> auf 6.5% festgesetzt und damit die STAF-Vorlage punkto Gewinnsteuerhöhe gleichsam vorweggenommen hatte. Nachdem während geraumer Zeit nun Unternehmen steuerlich bevorzugt worden waren, wäre es den Stimmbürgern des Kantons AR finanzpolitisch kaum vermittelbar gewesen, dass dieselben Unternehmen wiederum – im Sinne des Giesskannenprinzips – von einer Gewinnsteuersenkung per 1. Januar 2020 profitieren sollten. Im Übrigen haben die besonderen Steuerstatus für das Gewinnsteueraufkommen im Kanton AR seit jeher eine untergeordnete Rolle gespielt, weshalb die Regierung des Kantons AR – im Gegensatz zu anderen Kantonen – auch für solche Unternehmen keine besonderen gewinnsteuerlichen Vorkehren treffen musste.

#### 2.5 Kanton AI

Art. 67 Abs. 1 StG AI bestimmt, dass die Gewinnsteuer 6-11.5% vom steuerbaren Gewinn beträgt, wobei

<sup>26</sup> Vgl. Botschaft des Regierungsrates zur Volksabstimmung vom 9. Februar 2020, online abgerufen unter [https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft\\_steuergesetz\\_2019\\_web.pdf](https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft_steuergesetz_2019_web.pdf), S. 4.

<sup>27</sup> Vgl. die Aufstellung für 2019 bei Hansueli Schöchli, Die Steuerreform wirft ihre Schatten voraus, NZZ vom 17. Januar 2019, S. 27, sowie die Aufstellung für 2020 bei Hansueli Schöchli, Die tiefen Spuren der Steuerreform, NZZ vom 6. Februar 2020, S. 23.

<sup>28</sup> Vgl. die Aufstellung für 2019 bei Hansueli Schöchli, Die Steuerreform wirft ihre Schatten voraus, NZZ vom 17. Januar 2019, S. 27, sowie die Aufstellung für 2020 bei Hansueli Schöchli, Die tiefen Spuren der Steuerreform, NZZ vom 6. Februar 2020, S. 23.

<sup>29</sup> Vgl. für den auf den 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Art. 77 Abs. 1 StG AR das vollständige Steuergesetz des Kantons AR per 1. Januar 2008 unter [http://www.bgs.ar.ch/app/de/texts\\_of\\_law/62111/versions/554](http://www.bgs.ar.ch/app/de/texts_of_law/62111/versions/554).

<sup>30</sup> Vgl. für den auf den 1. Januar 2015 in Kraft getretenen Art. 77 Abs. 1 StG AR das vollständige Steuergesetz des Kantons AR per 1. Januar 2015 unter [http://www.bgs.ar.ch/app/de/texts\\_of\\_law/62111/versions/1184](http://www.bgs.ar.ch/app/de/texts_of_law/62111/versions/1184).



der Grosse Rat den Steuersatz jährlich festlegt. Gemäss Art.67 Abs.2 StG AI, welcher bis 31.Dezember 2019 in Kraft war, wurde dieser Gewinnsteuersatz – als in den übrigen Kantonen selten beachtete Besonderheit – auf Antrag halbiert für Gewinnanteile, die im darauffolgenden Geschäftsjahr in Form einer Dividende ausgeschüttet wurden.

- 15 Mit Standeskommissionsbeschluss vom 3.Dezember 2019<sup>31</sup> hat die Regierung des Kantons AI die STAF-Änderungen im kantonalen Recht vorläufig umgesetzt. Art. 12 dieses Beschlusses sieht eine Änderung von Art.67 Abs.2 StG AI in der Weise vor, dass der Gewinnsteuersatz gemäss Art.67 Abs.1 StG AI seit dem 1.Januar 2020 auf Antrag um bis zu 50% – und nicht mehr wie bisher im Grundsatz um die Hälfte – reduziert werden kann, wobei der Grosse Rat den Prozentsatz der Reduktion jährlich in einem generellen Beschluss festlegt.
- 16 Diese Gewinnsteuerregelung gewährt dem Grosse Rat des Kantons AI eine beachtliche Flexibilität. Entsprechend hat er auf den 1.Januar 2020 den Gewinnsteuersatz für die Staats-, Bezirks- und Gemeindesteuern der juristischen Personen von 8% auf 6% gesenkt. Gleichzeitig bestimmte der Grosse Rat, dass sich die Reduktion des Gewinnsteuersatzes bei juristischen Personen für Gewinnanteile, die im darauffolgenden Geschäftsjahr in Form einer Dividende ausgeschüttet werden, für die Steuerperiode 2020 nunmehr auf 25% – anstatt wie bisher auf 50% – belaufe.<sup>32</sup> Mit dieser Kombination von Anpassungen ist es dem Kanton AI gelungen, eine Gewinnsteuerbelastung von zwischen 11.5% und 12.7% – abhängig vom Umfang der Dividendenausschüttung im Folgejahr – umzusetzen. Damit hat der Kanton AI die international gemeinhin erwartete zweistellige Gewinnsteuerbelastung sichergestellt und dürfte seit dem 1.Januar 2020 der schweizerische Kanton mit der insgesamt tiefsten (ordentlichen) effektiven Gewinnsteuerbelastung sein.<sup>33</sup>
- 17 Die Gewinnsteuerentlastung, welche der Kanton AI mit Dividendenausschüttungen ermöglicht, scheint in der breiten Öffentlichkeit – und mutmasslich auch in der Beraterwelt – noch (zu) wenig bekannt zu sein.

Dasselbe gilt für die durchaus attraktive Regelung von Art.45 Abs.4 StG AI, wonach gemäss Art.38 Abs.4 StG AI die beim Aktionär berechnete (kantonale) Einkommenssteuer, welche auf Beteiligungserträge entfällt, an die Vermögenssteuer angerechnet wird, die der Kanton AI auf ebendiesen Beteiligungen erhebt.<sup>34</sup> Dass diese schweizweit sehr attraktiven Regelungen bislang wenig Beachtung gefunden haben, dürfte sich allerdings spätestens seit der STAF-Umsetzung geändert haben.

Anders als bei früheren – verfassungswidrigen – «Heimatschutz»-Regelungen in anderen Kantonen ist im Kanton AI auch nach dem 1.Januar 2020 für die Reduktion der Gewinnsteuer nicht entscheidend, ob die Dividende, welche ausgeschüttet wird und die Gewinnsteuerbelastung der ausschüttenden Gesellschaft senkt, tatsächlich im Kanton AI einer Gewinn- oder Einkommenssteuer bei der Empfängerin unterliegt. Auch spezifische Eigentumsverhältnisse bzw. -quoten – wie etwa für die Teilbesteuerung bei der Einkommenssteuer bzw. beim Beteiligungsabzug bei der Gewinnsteuer – sind nicht erforderlich. Relevant ist einzig, ob die betroffene juristische Person tatsächlich den erarbeiteten Gewinn in der Steuerperiode nach dessen Realisation ausschüttet. Thesaurierte bzw. vorgetragene Gewinne qualifizieren somit grundsätzlich nicht für diese Erleichterung.

<sup>31</sup> Vgl. [https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded\\_version\\_content](https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded_version_content), GS AI 640.012.

<sup>32</sup> Vgl. Grossratsbeschluss vom 2. Dezember 2019 zur Festsetzung der Steuerparameter für das Jahr 2020, GS 656.010, online abgerufen unter [http://ai.clex.ch/frontend/versions/1749/embedded\\_version\\_content](http://ai.clex.ch/frontend/versions/1749/embedded_version_content).

<sup>33</sup> Vgl. in diesem Sinne auch die Aufstellung im Beitrag von Hansueli Schöchli, Die tiefen Spuren der Steuerreform, NZZ vom 6. Februar 2020, S. 23.

<sup>34</sup> Für eine Illustration dieser Berechnung vgl. das Merkblatt der Kantonalen Steuerverwaltung AI vom Juli 2012 betreffend die Anrechnung der Einkommenssteuer auf qualifizierten Beteiligungserträgen an die Vermögenssteuer auf diesen Beteiligungen, online abgerufen unter <https://www.ai.ch/themen/steuern/publikationen>, Abschnitt «Merkblätter».



19 Offen dürfte auch nach dem 1. Januar 2020 sein, wie eine im Kanton AI ansässige gewinnsteuerpflichtige juristische Person eine Rückstellung für die Gewinnsteuer bildet, wenn sie noch nicht (abschliessend) weiss, ob das oberste Organ dieser juristischen Person der Ausschüttung einer Dividende zustimmen bzw. die Gesellschaft tatsächlich imstande sein wird – namentlich etwa vor dem Hintergrund eines externen Ereignisses wie jüngst die COVID-19-Pandemie –, tatsächlich eine Dividende auszuschütten. Auszugehen ist wohl von der Annahme, dass die juristische Person einstweilen für eine ungekürzte Gewinnsteuer – d.h. ohne eine Dividendenausschüttung zu unterstellen – eine Rückstellung bilden kann. Anschliessend wird für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns diese Rückstellung teilweise wieder aufgerechnet, soweit die Gesellschaft beschliesst, den mit der Gewinnsteuer erfassten Gewinn des Vorjahres in Form einer Dividende auszuschütten. Falls – in der umgekehrten Konstellation – die Gesellschaft im Hinblick auf eine Dividendenausschüttung keine ausreichende Gewinnsteuerrückstellung gebildet hat und das oberste Organ letztlich beschliesst, keine Dividende auszuschütten, dürfte die Gesellschaft berechtigt sein, für Gewinnsteuerzwecke eine nachträgliche zusätzliche Rückstellung für die anfallende Gewinnsteuer zu bilden.

#### 2.6 Synthese für die Kantone SG, TG, AR und AI

20 Die Analyse – namentlich der Diskussionen und Informationen im Vorfeld der kantonalen Vorlagen – zeigt, dass die Kantone SG, TG und AI, welche allesamt ihre ordentlichen Gewinnsteuersätze auf den 1. Januar 2020 gesenkt haben, im Rahmen ihrer Tarifautonomie kompetitiv bleiben. Sie wollten unter allen Umständen vermeiden, im interkantonalen Gewinnsteuervergleich ab- bzw. zurückzufallen. Ob dieses politische Kalkül mittel- bis langfristig aufgeht, erscheint zumindest für die Kantone SG und TG fraglich: Diese haben zwar markante Gewinnsteuersenkungen von je 3% umgesetzt, sind aber insgesamt betrachtet im schweizerischen Mittel gewinnsteuerlich nicht attraktiver geworden und können nicht auf zusätzliches Gewinnsteuersubstrat hoffen. Die jüngsten Entwicklungen rund um die COVID-19-Pandemie könnten diesen Befund zusätzlich verstärken bzw. bestätigen. Die Gewinnsteuereinnahmen gehen mit der Steuer-

senkung im Zuge der STAF-Massnahmen per 1. Januar 2020 generell zurück. Gleichzeitig dürften die ordentlich besteuerten Unternehmen mittelfristig wesentlich weniger Gewinn versteuern. Bedeutende Neuansiedlungen in der Ostschweiz – sei es aus dem Ausland oder aus anderen Kantonen –, die tatsächlich zu Gewinnsteuersubstrat führen, dürften zumindest mittelfristig unrealistisch sein.

Es dürfte einzig dem Kanton AI gelungen sein, sich im schweizerischen «Wettbewerb» des tiefsten Gewinnsteuersatzes deutlich abzuheben bzw. mit einer geschickten Kombination der reduzierten Gewinnsteuerbelastung und der Reduktion bei Dividendenausschüttungen die bereits bestehende gute Ausgangslage nochmals zu verbessern – unabhängig von den Auswirkungen der COVID-19-Pandemie. Verstärken dürfte sich dieser Effekt auch mit dem Gewinnbesteuerungsansatz, wonach der Kanton AI in der Steuerperiode 2020 Dividenden – die im besten Fall in der Schweiz bzw. im Kanton AI zur Einkommensbesteuerung gelangen – mit einer Reduktion der Gewinnsteuer belohnt. Der volkswirtschaftliche Faktor dieser Massnahme des Kantons AI wird auch nach dem 1. Januar 2020 nicht zu unterschätzen sein. Insbesondere für inhabergeführte Unternehmen wird der Anreiz nach wie vor tief sein, Gewinne zu thesaurieren bzw. mithilfe von Darlehen an die Beteiligungsinhaber liquiditätsmässig dasselbe Ergebnis zu erzielen wie mit einer Dividendenausschüttung, welche ihrerseits die zahlende Gesellschaft endgültig entreichert und – idealerweise – die Einkommensbesteuerung im Kanton AI auslöst.<sup>35</sup> Die besondere Stärke des Ansatzes im Kanton AI besteht wohl auch darin, dass der

<sup>35</sup> Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass der Kanton AI zusätzlich gemäss Art. 45 Abs. 4 StG AI die Einkommenssteuer, welche gemäss Art. 38 Abs. 4 StG AI auf Beteiligungserträgen berechnet wird, an die Vermögenssteuer anrechnet, welche für diese betroffenen Beteiligungen bei der steuerpflichtigen natürlichen Person anfällt. Somit kann sich der Aktionär mit Wohnsitz im Kanton Innerrhoden auch für seine persönliche Vermögenssteuersituation einen Vorteil verschaffen, wenn er die erarbeiteten Gewinne unmittelbar ausschüttet.



Grosse Rat die Reduktion des Gewinnsteuersatzes jedes Jahr anpassen kann. Wenn die gewählte Strategie – wider Erwarten – zu hohe Kosten generiert, kann der Grosse Rat unmittelbar reagieren. Dies gilt auch für plötzlich auftretende Ereignisse, die – wie etwa die aktuelle COVID-19-Pandemie – stark auf die Gewinnbesteuerung bzw. auf das Steueraufkommen im Kanton AI einwirken.

- 22 Insgesamt – wenn auch nicht mit dem Erfolg des Kantons AI – dürfte ebenso die Strategie des Kantons AR aufgehen, trotz STAF keine generelle Gewinnsteuersenkung umzusetzen. Der Kanton AR dürfte kein substantielles Gewinnsteuersubstrat verlieren und sich gleichzeitig in der «Rangliste» der gewinnsteuerlich attraktivsten Kantone weiterhin im vordersten Viertel behaupten.
- 23 Vor diesem Hintergrund entsteht mitunter der Eindruck, dass die vorgenommenen Gewinnsteuersenkungen in den Kantonen SG und TG zwar politisch gut gemeint sind, im Wesentlichen aber das Gewinns-teueraufkommen insgesamt reduziert haben, die kalkulierten Mindereinnahmen deutlich übertreffen werden und kein zusätzliches Gewinnsteueraufkommen zu generieren vermögen. Zudem helfen sie primär den bislang ordentlich besteuerten Gesellschaften – und nur in einem geringen Masse den Gesellschaften mit besonderen Steuerstatus, welche auf den 1. Januar 2020 abgeschafft wurden. Es dürfte sich schliesslich als volkswirtschaftlich utopisch erweisen, dass eine Gewinnsteuersenkung um drei Prozentpunkte einen «wirtschaftlichen Impuls» – wie dies der Regierungsrat des Kantons TG im Vorfeld zur Volksabstimmung vom 9. Februar 2020 vermutete – auslösen wird.<sup>36</sup> Ebenso dürfte eine Gewinnsteuererhöhung in den Kantonen SG und TG – nach der signifikanten Senkung auf den 1. Januar 2020 – in absehbarer Zeit eine politische Illusion bleiben, unabhängig von den gewinnsteuerlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie.<sup>37</sup>

### 3. Gewinnsteuersätze 2020: Planungsmöglichkeiten in den Kantonen SG, TG, AR und AI, namentlich vor dem Hintergrund der COVID-19-Pandemie?

Vor dem Hintergrund der Gewinnsteuersenkungen, welche die Kantone SG, TG und AI per 1. Januar 2020 umgesetzt haben, ergeben sich intertemporale Gewinnsteuerfragen. Es dürfte manches Unternehmen – im Rahmen des für die Steuerperiode 2019 relevanten Jahresabschlusses, dessen Erstellung sich allenfalls infolge der COVID-19-Pandemie verzögert – auf den Gedanken kommen, dass es von der Gewinnsteuersenkung (besonders) profitiert, wenn es zusätzliche Aufwandpositionen in der Jahresrechnung 2019 verbucht, welche – in Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips – die Gewinnsteuerbelastung in dieser Steuerperiode mit höherer Gewinnsteuerbelastung reduzieren. Im Vordergrund dürften dabei Rückstellungen für künftige Geschäftsrisiken oder zusätzliche/ausserplanmässige

<sup>36</sup> Vgl. Botschaft des Regierungsrates des Kantons TG zur Volksabstimmung vom 9. Februar 2020, online abgerufen unter [https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft\\_steuergesetz\\_2019\\_web.pdf](https://wahlen.tg.ch/public/upload/assets/87631/botschaft_steuergesetz_2019_web.pdf), S. 4. Der Kanton TG konnte zwar im Februar 2020 mit dem finnischen Schiffsmotorenbauer Wärtsilä eine Neuansiedlung von der Stadt Winterthur nach Frauenfeld vermelden (vgl. <https://www.tagblatt.ch/wirtschaft/135-neue-arbeitsplaetze-fuer-frauenfeld-der-finnische-schiffsmotorenbauer-waertsilae-zuegelt-von-winterthur-in-die-thurgauer-kantons-hauptstadt-ld.1195546>), doch dürfte – auch aufgrund der wirtschaftlichen Unsicherheiten mit der COVID-19-Pandemie – ein wesentlicher volkswirtschaftlicher Impuls, der von der Gewinnsteuersenkung ausgehen soll, eher unrealistisch sein.

<sup>37</sup> Unter Berücksichtigung des verminderten Gewinnsteuersubstrats aufgrund der COVID-19-Pandemie und der per 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Gewinnsteuersatzsenkungen ist anzunehmen, dass auch die Ostschweizer Kantone die aus der Kombination dieser beiden Ereignisse resultierenden signifikant tieferen Gewinnsteuereinnahmen letztlich nur über Einkommenssteuererhöhungen werden kompensieren können.



Abschreibungen stehen, die insgesamt ab der Steuerperiode 2020 einer tieferen Gewinnbesteuerung unterliegen, soweit sie dannzumal aufgelöst und mit der Gewinnsteuer erfasst werden. Zusammen mit der COVID-19-Pandemie dürfte ein Unternehmen zusätzlich erwägen, im Hinblick auf die wirtschaftlichen Folgen dieser Epidemie im Geschäftsjahr 2019 Rückstellungen zu bilden bzw. ausserordentliche Abschreibungen – allenfalls auf Beteiligungen oder anderen Elementen des Anlagevermögens – vorzunehmen.

- 25 Dass diese beiden Ereignisse – allgemeine Gewinnsteuersenkung in den Kantonen SG, TG, AI per 1. Januar 2020 und COVID-Thematik in der ersten Jahreshälfte 2020 – zusammenfallen, ist selbstredend dem Zufall geschuldet. Dem Vernehmen nach vermag diese Kumulierung an der Besteuerungs- und Veranlagungspraxis der Kantone SG, TG, AR und AI aber nichts wesentlich zu ändern. Steuerplanerische Überlegungen dürften sich für die betroffenen Unternehmen nicht lohnen. Die Praxis der Steuerämter bzw. -verwaltungen der Kantone SG, TG, AR und AI bleibt – trotz Gewinnsteuersenkung auf den 1. Januar 2020 und im Sinne des Legalitätsprinzips sowie des Gleichbehandlungsgebots der Steuerpflichtigen – einheitlich: Ordentliche Rückstellungen, Abschreibungen und Wertberichtigungen in der Steuerperiode 2019 sind wie bisher erlaubt. Sie werden gewinnsteuerlich im Grundsatz nicht aufgerechnet. Hingegen werden ausserordentliche Rückstellungen und/oder ausserplanmässige Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen verstärkt im Fokus stehen bei Gewinnsteuerrevisionen. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf eine allfällige Absicht der steuerpflichtigen juristischen Personen, die Gewinnsteuerverdifferenzen zwischen der Steuerperiode 2019 und kommenden Steuerperioden steuerplanerisch auszunutzen. Bestehende – und in früheren Steuerperioden geprüfte – Rückstellungen werden grundsätzlich auch in der Steuerperiode 2019 für Gewinnsteuerzwecke nicht angetastet bzw. aufgerechnet, obgleich sie der steuerpflichtigen juristischen Person mit der Überführung in die tiefere Gewinnbesteuerung ab 2020 zum einem gewinnsteuerlichen Vorteil verhelfen können.

26 Von einiger praktischer Relevanz ist nunmehr – aus aktuellem Anlass – die Gewinnsteuerpraxis der Kantone SG, TG, AR und AI in Bezug auf allfällig im Jahresabschluss 2019 handelsrechtlich verbuchte Rückstellungen, welche Risiken der COVID-19-Pandemie abdecken. Gemäss aktuellstem Stand der offiziellen Verlautbarungen ist die Verwaltungspraxis in diesen vier Kantonen uneinheitlich. Sie steht aber – soweit ersichtlich – mit dem Ereignis der Gewinnsteuersenkung auf den 1. Januar 2020 in keinem direkten Zusammenhang bzw. die beiden Ereignisse beeinflussen sich in der Praxis nicht gegenseitig.

### 3.1 Kanton SG

27 Das Kantonale Steueramt SG hat sich – gemäss aktuellster Verlautbarung<sup>38</sup> – dagegen ausgesprochen, so genannte «Corona-Rückstellungen» im Jahresabschluss 2019 von juristischen Personen für Gewinnsteuerzwecke zum Abzug zuzulassen. Begründet wird diese Haltung mit viererlei Argumenten, wobei Überlegungen zur Gewinnsteuersenkung per 1. Januar 2020 keine Rolle zu spielen scheinen:

28 Einerseits wird vorgebracht, der Direktor der Eidgenössischen Steuerverwaltung habe mit Schreiben vom 8. April 2020 die Vorsteherinnen der kantonalen Steuerverwaltungen informiert. «Corona»-Rückstellungen in der Steuerperiode 2019 seien bei der direkten Bundessteuer geschäftsmässig nicht begründet und somit steuerrechtlich nicht zulässig (auch wenn sie handelsrechtlich verbucht wurden), weshalb sie bei der Veranlagung des Geschäftsjahrs 2019 für die direkte Bundessteuer aufzurechnen seien.

29 Andererseits habe der Vorstand der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren mit Schreiben vom 6. April 2020 an die Konferenzmitglieder empfohlen, keine Sonderrückstellungen im Abschluss 2019 zuzulassen. Hinzu komme, dass sich die Regierung des Kantons SG stets gegen die

<sup>38</sup> Vgl. <https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/Coronavirus.html>, unter «Keine Rückstellungen im Jahresabschluss 2019 wegen der Corona-Pandemie».



steuerliche Anerkennung von «Corona»-Rückstellungen im Jahresabschluss 2019 der St. Gallischen Unternehmen ausgesprochen hat.

- 30 Und schliesslich wird vorgebracht, dass sich der St. Gallische Kantonsrat – als Gesetzgeber – nunmehr ebenfalls gegen «Corona»-Rückstellungen ausgesprochen habe: Bei der Beratung des Gesetzes über die Gewährung von ergänzenden Krediten und Solidarbürgschaften in Folge des Coronavirus<sup>39</sup> sah die vorberatende Kommission des Kantonsrates noch die Möglichkeit vor, steuerpflichtigen Unternehmen «Corona-Rückstellungen» im Geschäftsabschluss 2019 zu gestatten. Auf diese Möglichkeit verzichtete letztlich aber die vorberatende Kommission des Kantonsrates und unterbreitete dem kantonalen Parlament die Alternative, dass die Regierung ein vereinfachtes Verfahren für Steuererlasse zugunsten von betroffenen steuerpflichtigen juristischen Personen und Selbständigerwerbenden einführen soll. Der Kantonsrat genehmigte diese Alternative und erliess am 20. Mai 2020 das entsprechende Gesetz.<sup>40</sup> Damit lehnt nun auch der Gesetzgeber des Kantons SG «Corona-Rückstellungen» im Jahresabschluss 2019 der steuerpflichtigen juristischen Personen – indirekt – ab. Das Gesetz vom 20. Mai 2020 unterlag zwar dem obligatorischen Finanzreferendum, doch war ein solches Finanzreferendum aufgrund der klaren Mehrheit, mit der sich die Parlamentarier über Parteigrenzen hinweg hinter die Vorlage stellten, kein Thema.<sup>41</sup>
- 31 Gemäss der vom Kantonsrat genehmigten Alternative ist nunmehr die Regierung eingeladen, im Rahmen des geltenden Steuergesetzes des Kantons SG ein vereinfachtes Verfahren für den Steuererlass zugunsten von Unternehmen (juristische Personen und Selbständigerwerbende) vorzusehen, die infolge der COVID-19-Pandemie in ihrer wirtschaftlichen Existenz bedroht und deren Arbeitsplätze gefährdet sind. Für die Umsetzung gelten die folgenden Eckpunkte<sup>42</sup>:
- Unternehmen (juristische Personen und Selbständigerwerbende) können auf Gesuch hin die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 im Umfang von 40%, aber höchstens im Betrag von CHF 10'000, erlassen werden;
  - Juristische Personen und Selbständigerwerbende sind vom Erlass ausgeschlossen, wenn in der Veranlagung 2019 der Steuerbetrag CHF 25'000 übersteigt;
  - Die Notlage ist (lediglich) glaubhaft zu machen; und
  - Das vereinfachte Verfahren gilt nicht für Erlassgesuche, die den Betrag von 40% der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 bzw. den Betrag von CHF 10'000 übersteigen.

Die Lösung des Kantons SG hat zur Folge, dass auch steuerplanerisch motivierte «Corona-Rückstellungen» für die Steuerperiode 2019 – mit Auflösung im Jahr 2020 – entfallen dürften bzw. aufgerechnet würden, soweit eine Gesellschaft sie in der Erfolgsrechnung 2019 verbucht hat. Gleichzeitig ist aber auch zu erwarten, dass Unternehmen – im Sinne eines politisch ungewollten Anreizes – versucht sein könnten, einen Steuererlass mit entsprechenden Vorkehren in der Erfolgsrechnung 2019 anzustreben, indem sie für 2019 genau denjenigen Gewinn ausweisen, welcher zu einem solchen Steuererlass für die Steuerperiode 2019 führt. Es ist anzunehmen, dass das Kantonale Steueramt SG einen nicht unerheblichen administrativen Aufwand wird betreiben müssen, um die Erfolgsrechnungen derjenigen Unternehmen, die einen Steuererlass für die Gewinnsteuer 2019 beantragen, auf Aufwandbuchungen – allenfalls Bonuszahlungen

<sup>39</sup> Vgl. Geschäft Nr. 22.20.07 des Kantonsrats SG, online abgerufen unter <https://www.ratsinfo.sg.ch/geschaeft/4791>.

<sup>40</sup> Gesetz über die Gewährung von ergänzenden Krediten und Solidarbürgschaften infolge des Coronavirus, sGS 571.1, online abgerufen unter [https://www.gesetzessammlung.sg.ch/app/de/texts\\_of\\_law/571.1](https://www.gesetzessammlung.sg.ch/app/de/texts_of_law/571.1).

<sup>41</sup> Vgl. zum – eindeutigen – Abstimmungsergebnis <https://ratsinfo.sg.ch/abstimmungen/5950>.

<sup>42</sup> Vgl. dazu die Zusammenfassung des Kantonalen Steueramts SG, online abgerufen unter <https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/Coronavirus.html>, Abschnitt «Vereinfachtes Verfahren für den Steuererlass von Unternehmen (juristische Personen und Selbständigerwerbende)».



an Arbeitnehmende, welche gleichzeitig Aktionäre sind, Sonderabschreibungen, grössere Wertberichtigungen auf Aktiven etc., allenfalls auch vermehrt geldwerte Leistungen – zu überprüfen, die letztlich zum (tiefen) ausgewiesenen steuerbaren Gewinn 2019 geführt haben. Vor diesem Hintergrund ist zumindest zweifelhaft, ob der politische Lösungsansatz des Kantons SG tatsächlich zu einem sachgerechten und verwaltungsökonomisch sinnvollen Ergebnis führen und eine Gleichbehandlung aller steuerpflichtigen Unternehmen sicherstellen wird.

### 3.2 Kanton TG

33 Der Kanton TG verfolgt in der Frage der «Corona-Rückstellungen» in der Jahresrechnung 2019 einen weitaus pragmatischeren und wohl auch verwaltungsökonomisch sinnvolleren Ansatz. Gemäss Verlautbarung der Steuerverwaltung TG<sup>43</sup> hat der Regierungsrat am 3. April 2020 entschieden, für besonders von der COVID-19-Pandemie betroffene Unternehmen mit Sitz im Kanton TG eine «Corona-Rückstellung» im Rechnungsabschluss 2019 gewinnsteuerlich zu anerkennen. Die Steuerverwaltung TG setzt diesen Entscheid wie folgt in der Veranlagungspraxis um<sup>44</sup>: Zunächst muss das Unternehmen direkt von der im Frühjahr 2020 notrechtlich angeordneten Betriebschliessung betroffen oder nachweislich wegen eines massiven Umsatzeinbruchs in grosse Schwierigkeiten geraten sein. Im Weiteren ist die steuerlich anerkannte Rückstellung im Abschluss 2019 auf maximal 25 % des ausgewiesenen Gewinns 2019 (vor Verbuchung der Rückstellung) begrenzt und darf maximal CHF 1 Mio. betragen. Schliesslich gilt, dass die gewinnsteuerrechtlich akzeptierte Rückstellung zwingend im Geschäftsjahr 2020 aufgelöst bzw. zweckentsprechend verwendet werden muss. Besonders an der Regelung der Steuerverwaltung TG sind ausserdem zweierlei Dinge: Einerseits können Unternehmen, welche eine «Corona-Rückstellung» geltend machen wollen, aber bereits die Jahresrechnung 2019 abgeschlossen haben, ausnahmsweise in der Steuerbilanz eine solche Rückstellung geltend machen. Andererseits können rechtskräftig veranlagte juristische Personen eine «Corona-Rückstellung» mittels eines Revisionsgesu-

ches beantragen,<sup>45</sup> wobei die Voraussetzungen gemäss publizierter Praxis zur Revision sinngemäss erfüllt sein müssen<sup>46</sup>.

Anzunehmen ist, dass der Kanton TG eine «Corona-Rückstellung» – mangels einer anderslautenden Praxisfestlegung – lediglich für die Staats- und Gemeindesteuer tolerieren wird. Mit anderen Worten setzt sich der Kanton TG diesbezüglich wohl nicht über die Vorgabe des Direktors der Eidgenössischen Steuerverwaltung hinweg, wonach eine solche Rückstellung für Zwecke der direkten Bundessteuer nicht akzeptiert wird. Nicht restlos klar scheint, ob eine nachträglich gebuchte und via Revisionsverfahren geltend gemachte «Corona-Rückstellung», welche allenfalls auch eine bereits vorgenommene Dividendenausschüttung teilweise oder vollständig rückgängig macht, nicht nur gewinnsteuerlich vorteilhaft ist, sondern auch verrechnungssteuer- und emissionsabgabeneutral dargestellt werden kann. Es ist anzunehmen, dass allfällige Verrechnungssteuer- bzw. Emissionsabgabefolgen den gewinnsteuerlich kurzfristig erzielten Vorteil der Revision wieder zunichtemachen könnten. Zu dieser – mutmasslich für die betroffenen Unternehmen relevanten – Frage schweigt sich die Praxisverlautbarung

<sup>43</sup> Vgl. die entsprechende publizierte Praxis des Kantons Thurgau, online abgerufen unter <https://steuerverwaltung.tg.ch/haupttrubrik-2/gewinn-und-kapitalsteuern/geschaeftsmaessig-begruendeter-aufwand/rueckstellungen-ifolge-der-corona-pandemie-in-der-jahresrechnung-2019.html/10776>.

<sup>44</sup> Vgl. ebenso <https://steuerverwaltung.tg.ch/haupttrubrik-2/gewinn-und-kapitalsteuern/geschaeftsmaessig-begruendeter-aufwand/rueckstellungen-ifolge-der-corona-pandemie-in-der-jahresrechnung-2019.html/10776>.

<sup>45</sup> Diese Regelung des Kantons TG wird auch als «bemerkenswert» qualifiziert, vgl. Fabian Duss, Die Corona-Rückstellung im Abschluss 2019, SteuerRevue 6/2020, S. 478 (486).

<sup>46</sup> Vgl. StP 179a Nr. 1, online abgerufen unter <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/143297878.259.html>, insbesondere Ziff. 2.



der Steuerverwaltung TG aus. Auch wenn die beiden Steuerarten nicht in die Veranlagungskompetenz des Kantons TG fallen, wäre es vorteilhaft gewesen, zumindest auf den Umstand zu verweisen, dass dazu bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine gewisse praktische Unsicherheit besteht.

- 35 Unabhängig von diesen nicht abschliessend beantworteten Themen zu «Corona-Rückstellungen» ist zu beachten, dass der Kanton TG – soweit ersichtlich als einziger der 26 Kantone und als Gegenstück zum allgemein bekannten Verlustvortrag – das Regime des so genannten «Verlustrücktrags» für Staats- und Gemeindesteuern kennt. Dieser steht auch in der Steuerperiode 2020 – ungeachtet einer «Corona-Rückstellung» – den im Kanton TG ansässigen Unternehmen offen. Damit wird die Thematik einer nicht opportunen Gewinnsteuerbelastung bzw. eines Liquiditätsabflusses in Bezug auf die Steuerperiode 2019 für die Staats- und Gemeindesteuer bereits wesentlich entschärft. Gemäss § 83 Abs.1 StG TG kann für Gewinnsteuerzwecke des Kantons Thurgau bzw. der entsprechenden Gemeinde – nicht aber für die direkte Bundessteuer – der Verlust aus dem Geschäftsjahr, welches der Bemessungsperiode folgt, verrechnet werden, wobei diese Regelung soweit gilt, als der Gewinn des vorangegangenen Jahres dafür ausreicht.<sup>47</sup> Kann das betroffene Unternehmen den Verlust nicht vollständig verrechnen, d.h. «rücktragen», wird der Restbetrag im Rahmen der siebenjährigen Verlustverrechnungsperiode gemäss § 82 StG TG vorgetragen.<sup>48</sup> Soweit die juristische Person für die Steuerperiode, welche der Steuerperiode mit dem Verlust vorangegangen ist, bereits definitiv veranlagt wurde, ist gemäss § 83 Abs.2 StG TG eine Revision im Sinne von § 179a Abs.1 StG TG möglich, wobei aber die betroffene juristische Person ein Revisionsgesuch stellen muss.
- 36 Angesichts des «Verlustrücktrags» und der publizierten Verwaltungspraxis zu «Corona-Rückstellungen» sind die im Kanton TG gewinnsteuerpflichtigen Unternehmen im schweizweiten Vergleich gut bedient. Auch ein aufwendiges Erlassverfahren, wie es der Kanton SG umsetzt, erübrigt sich. Soweit ersichtlich ist der Kanton TG einer von lediglich vier Kantonen,

welche schweizweit einer «Corona-Rückstellung» positiv gegenüberstehen<sup>49</sup>, obgleich er mit dem «Verlustrücktrag» bereits über ein effizientes Mittel verfügt, welches Unternehmen eine liquiditätsschonende «Glättung» der Gewinnsteuerbelastung über mehrere Steuerperioden ermöglicht. Offen ist einzig die Frage, wie der Kanton TG interkantonal tätige Unternehmen mit einer interkantonalen Steuerauscheidung behandeln wird, welche nicht in allen übrigen Kantonen eine «Corona-Rückstellung» für Gewinnsteuerzwecke durchsetzen können. Es dürfte wohl zunächst an den betroffenen Unternehmen liegen, der Steuerverwaltung TG bzw. den anderen betroffenen Kantonen mit einem Sekundärsteuerdomizil Lösungsvorschläge zu unterbreiten, wobei aber auch die Steuerverwaltung TG gefordert sein dürfte, eine für den Einzelfall praktikable und faire Lösung – nach Rücksprache mit den übrigen involvierten kantonalen Steuerverwaltungen – zu finden, um interkantonale Besteuerungs- bzw. Steuerauscheidungskonflikte – namentlich in Bezug auf Betriebsstätten in anderen Kantonen – vorwegzunehmen.

### 3.3 Kanton AR

Die Steuerverwaltung des Kantons AR hat sich in einer Mitteilung vom 23. April 2020 gegenüber «Corona-Rückstellungen» in der Jahresrechnung 2019 gewinnsteuerpflichtiger juristischer Personen ablehnend geäußert.<sup>50</sup> Sie argumentiert, dass Rückstellungen

<sup>47</sup> Vgl. StP 83 Nr.1, online abgerufen unter <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/914894416.667.html>, Ziff.1.

<sup>48</sup> Vgl. StP 83 Nr.1, online abgerufen unter <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/914894416.667.html>.

<sup>49</sup> Vgl. zu den Regimen in den Kantonen Zug, TG, Aargau und Wallis die Ausführungen bei Fabian Duss, Die Corona-Rückstellung im Abschluss 2019, SteuerRevue 6/2020, S. 478 (486).

<sup>50</sup> Vgl. die entsprechende Mitteilung der Steuerverwaltung AR vom 23. April 2020, online abgerufen unter [https://www.ar.ch/verwaltung/departement-finanzen/steuerverwaltung/news-aus-der-steuerverwaltung/detail/news/rueckstellungen-aufgrund-corona/?tx\\_news\\_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx\\_news\\_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=11b9968353c283bc3f92d0237ee451c3](https://www.ar.ch/verwaltung/departement-finanzen/steuerverwaltung/news-aus-der-steuerverwaltung/detail/news/rueckstellungen-aufgrund-corona/?tx_news_pi1%5Bcontroller%5D=News&tx_news_pi1%5Baction%5D=detail&cHash=11b9968353c283bc3f92d0237ee451c3).



aus der Sicht der Gewinnsteuer nur dann gebildet werden können, wenn in der laufenden Steuerperiode tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich Kosten verursacht wurden, die jedoch in der Höhe noch unbestimmt sind und sich erst in einer späteren Steuerperiode geldmässig auswirken. Die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Pandemie seien im Jahr 2019 noch nicht absehbar gewesen, weshalb nach geltendem Steuerrecht solche Rückstellungen für das Geschäftsjahr 2019 nicht begründet seien. Im Weiteren wird – gleich wie im Kanton SG – vorgebracht, dass die Eidgenössische Steuerverwaltung den Kantonen für Zwecke der direkten Bundessteuer kommuniziert habe, dass eine solche Rückstellung nicht möglich sei. Zudem stehe die Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren einer «Corona-Rückstellung» ablehnend gegenüber. Schliesslich besteht gemäss Steuerverwaltung des Kantons AR auch die Gefahr, dass eine Gleichbehandlung nicht sichergestellt wäre, da verschiedene Unternehmen ihre Abschlüsse für die Steuerperiode 2019 bereits erstellt bzw. revidiert und von der jeweiligen Generalversammlung bereits haben genehmigen lassen.

- 38 Diese Argumentation der Steuerverwaltung des Kantons AR erstaunt insofern, als offenbar Kohärenz- und Gleichbehandlungsargumente im Vordergrund stehen. Einerseits ist ein seit jeher souveräner und traditionell liberaler Kanton frei, in solchen Veranlagungsfragen seinen eigenen Weg zu gehen. Er ist dabei insbesondere nicht auf Empfehlungen der Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren angewiesen, um seine Position zu rechtfertigen. Andererseits dürfte das Argument der Gleichbehandlung in der vorliegenden Frage nicht stichhaltig sein. Wie der Kanton TG mit seiner Herangehensweise aufgezeigt hat, kann eine Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen herbeigeführt werden, wenn denn der (politische) Wille dazu besteht – zumal im Kanton TG via Revision auch Unternehmen die Möglichkeit einer «Corona-Rückstellung» offensteht, falls der Jahresabschluss bereits von der Generalversammlung genehmigt wurde.

### 3.4 Kanton AI

Die Steuerverwaltung des Kantons AI hat sich bislang zur Thematik von «Corona-Rückstellungen» in der Jahresrechnung 2019 gewinnsteuerpflichtiger juristischer Personen nicht geäußert. Es ist dem Unternehmen nach auch keine solche Verlautbarung geplant. Entsprechend dürften bei der kantonalen bzw. kommunalen Gewinnsteuer AI keine «Corona-Rückstellungen» zulässig sein bzw. wird diese die Steuerverwaltung des Kantons AI für Zwecke der Gewinnsteuer 2019 sowohl im Bund als auch im Kanton bzw. in der Gemeinde gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. Art. 60 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG AI aufrechnen.

## 4. Anpassungen bei der Kapitalsteuer

### 4.1 Allgemeine Bemerkungen

Art. 2 Abs. 1 lit. b StHG schreibt den Kantonen zwar vor, dass sie verpflichtet sind, eine Kapitalsteuer von den juristischen Personen zu erheben. Gestützt auf Art. 1 Abs. 3 StHG liegen jedoch sowohl die Ausgestaltung des Kapitalsteuertarifs als auch die Höhe der Kapitalsteuersätze in der alleinigen Kompetenz der Kantone. Gemäss Art. 29 Abs. 1 StHG bildet das Eigenkapital den Gegenstand der Kapitalsteuer.<sup>51</sup> Seit dem 1. Januar 2020 haben indes die Kantone gemäss dem revidierten Art. 29 Abs. 3 StHG die Möglichkeit, für Eigenkapital eine Ermässigung der Kapitalsteuer vorzusehen, welches auf Beteiligungsrechte nach Art. 28 Abs. 1 StHG, auf Rechte nach Art. 24a StHG sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt. Ziel des revidierten Art. 29 Abs. 3 StHG ist primär, dass die Kantone für Holdinggesellschaften und Gesellschaften mit Finanzierungsfunktionen im Konzern auch nach dem 1. Januar 2020 eine Reduktion der Kapitalsteuer gewähren bzw. deren Kapitalsteuerbelas-

<sup>51</sup> Für eine detaillierte Darstellung des Steuerobjekts der Kapitalsteuer gemäss Art. 29 Abs. 1 StHG vgl. etwa Thomas Meister, Auswirkungen der STAF auf die Kapitalsteuer, FSrR 3/2020, S. 181 ff. (183) (zit. Meister, STAF).



tung auf dem Niveau vor der STAF-Umsetzung halten können, zumal die reduzierten Kapitalsteuersätze für Holding- und Verwaltungsgesellschaften per 1. Januar 2020 weggefallen sind.

- 41 Die Kantone SG, TG, AR und AI haben vor diesem Hintergrund die STAF-Umsetzung per 1. Januar 2020 nicht nur zum Anlass genommen, die Gewinnsteuerbelastung anzupassen. Wesentliche Anpassungen ergaben sich auch bei den Kapitalsteuerregimen.

#### 4.2 Kanton SG

- 42 Der Kanton SG rechnet gemäss Art. 99 Abs. 2 StG SG – sowohl vor wie auch nach dem 1. Januar 2020 und gemäss der Möglichkeit, welche Art. 30 Abs. 2 StHG den Kantonen gewährt – die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer an. Die St. Gallische Kapitalsteuer wird damit sowohl vor als auch nach dem 1. Januar 2020 für eine im Kanton SG ansässige juristische Person nur dann zu einer tatsächlichen Belastung, wenn diese Gesellschaft keine Gewinnsteuer bzw. einen Gewinnsteuerbetrag bezahlt, der geringer ist als die in der gleichen Steuerperiode anfallende Kapitalsteuer. Hauptsächlich von der Kapitalsteuer betroffen sind daher sowohl vor als auch nach dem 1. Januar 2020 Holdinggesellschaften, deren Erträge ausschliesslich aus qualifizierenden Beteiligungen stammen und als solche unter dem Beteiligungsabzug im Sinne von Art. 90 StG SG für Gewinnsteuerzwecke indirekt freigestellt sind.

- 43 Vor dem 1. Januar 2020 betrug die Kapitalsteuer für ordentlich besteuerte Gesellschaften gemäss aArt. 99 Abs. 1 lit. b StG SG 0.2‰ zuzüglich (i) Staatssteuerfuss gemäss Art. 6 Abs. 2 lit. a StG von 115 % und (ii) Zuschlag von 220 % gemäss Art. 7 Abs. 2 StG SG zur Staatssteuer, mithin total 0.067 %. Holding- und Domizilgesellschaften entrichteten gemäss aArt. 99 Abs. 1 lit. a StG SG bis zum 31. Dezember 2019 eine einfache Steuer von 0.01 ‰, aber wenigstens CHF 300, zuzüglich (i) Staatssteuerfuss gemäss Art. 6 Abs. 2 lit. a StG SG von 115 % und (ii) Zuschlag von 220 % gemäss Art. 7 Abs. 2 StG SG zur Staatssteuer, mithin total 0.00335 %.

44 Mit Inkrafttreten der STAF-Massnahmen im Kanton SG per 1. Januar 2020 beträgt der (einfache) Kapitalsteuersatz gemäss neuem Art. 99 Abs. 1 StG SG einheitlich für alle steuerpflichtigen juristischen Personen 0.2‰. Das Kapitalsteuerprivileg für Holding- und Domizilgesellschaften gemäss aArt. 99 Abs. 1 lit. a StG SG wurde aufgehoben. Seit 1. Januar 2020 gilt im Kanton SG gemäss Art. 99bis StG SG nicht mehr eine (einfache) Mindest-Kapitalsteuer von CHF 250 ab dem fünften Geschäftsjahr nach der Gründung, sondern von lediglich noch CHF 100.

45 Der Kanton SG hat von der Möglichkeit, welche Art. 29 Abs. 3 StHG für Kapitalsteuerermässigungen ausdrücklich zulässt, Gebrauch gemacht und mit Art. 97 Abs. 2 StG SG eine analoge Bestimmung erlassen. Hervorgehoben hat der St. Gallische Gesetzgeber, dass sich diese neu eingeführte Ermässigung des steuerbaren Kapitals auf das Verhältnis der Beteiligungen nach Art. 90 Abs. 1 StG SG, der Rechte nach Art. 83bis StG SG und der Darlehen an Konzerngesellschaft zu den gesamten Aktiven der betroffenen steuerpflichtigen juristischen Personen beziehe. Entsprechend handelt es sich bei dieser Regelung ausdrücklich um eine Verhältnisrechnung: Die qualifizierenden Aktiven werden zu den Gesamtktiven in ein Verhältnis gestellt. Um dieses Verhältnis reduziert sich das steuerbare Eigenkapital der betroffenen juristischen Person. Damit ist klar, dass der Kanton SG die Bemessungsgrundlage der (ordentlichen) Kapitalsteuer – im Sinne einer direkten Freistellung – reduziert, und nicht den Kapitalsteuerbetrag im Sinne einer indirekten Freistellung.<sup>52</sup>

46 Die Kapitalsteuerermässigung nach Art. 97 Abs. 2 StG SG hält einige technische Fragen bzw. ungeklärte Aspekte bereit. Dem Vernehmen nach ist derzeit offen, ob das Kantonale Steueramt SG diese in den kommenden Monaten mit einer Steuerbuchweisung präzisieren wird.

<sup>52</sup> Ebenso Meister, STAF, S. 203.



47 Zunächst dürfte für die Verhältnisrechnung gemäss Art. 97 Abs. 2 StG SG wesentlich sein, welche Werte – Gewinnsteuerwerte, (Rest-)Buchwerte oder Verkehrswerte – für die betroffenen Aktiven in die Berechnung einfließen. Gemäss bislang publizierter Berechnung<sup>53</sup> – und im Einklang mit der Steuersystematik – dürfte es sich um die Gewinnsteuerwerte der betroffenen Aktiven gemäss Steuerbilanz – und vor Dividendenabgang – handeln,<sup>54</sup> nicht aber um die (Rest-)Buchwerte oder die Verkehrswerte. Die Frage, in welchem Umfang Konzerndarlehen in die Berechnung einfließen können, scheint die bislang publizierte Berechnung nicht hinreichend klar zu beantworten. Einstweilen ebenfalls offen sein dürfte die Frage, ob das Kantonale Steueramt SG eine Nettobetrachtung von Darlehensforderungen und -verbindlichkeiten vornehmen wird. Es ist auch nicht hinreichend klar, ob es sich bei diesen Darlehen um Anlagevermögen handeln muss.<sup>55</sup> Dies kann insbesondere bei Cash-Pooling-Aktivitäten, d.h. in der Regel kurzfristige Forderungen einer Gesellschaft im Konzern, von einiger Bedeutung sein. Soweit keine Nettobetrachtung stattfindet, dürfte unbestritten sein, dass bei einer Identität von Schuldnerin und Gläubigerin im Konzern («Darlehen im Kreis») keine Ermässigung gewährt werden dürfte; ebenso wenig bei anderweitigen Konstellationen, welche einer künstlichen Darlehensgestaltung dienen mit dem einzigen Zweck – im Sinne einer Steuerumgehung –, die Kapitalsteuerermässigung nach Art. 97 Abs. 2 StG SG herbeizuführen.<sup>56</sup> Soweit die Ermässigung nur auf Darlehen (d.h. Forderungen, die im Anlagevermögen verbucht sind) gewährt werden soll, ist aber durchaus denkbar, dass ein aktivseitiger «Sockelbetrag» bei einem konzerninternen Cash-Pooling den Charakter von Anlagevermögen hat. Damit könnte ein solcher «Sockelbetrag» ebenfalls für eine Kapitalsteuerermässigung qualifizieren. Ob es sich bei Darlehensforderungen im Konzern um «upstream»- bzw. «crossstream»- oder «downstream»-Darlehen bzw. um verzinsliche/unverzinsliche oder gar um partiarische Darlehen handelt, dürfte keinen Unterschied machen, solange die Darlehensvergabe an Konzerngesellschaften erfolgt.<sup>57</sup> Der Begriff der «Konzerngesellschaft» im Zusammenhang mit der Kapitalsteuerermässigung dürfte sich nach der Definition von Art. 963 Abs. 1 bzw.

2 Ziff. 1-3 OR richten. Bei «upstream»-Darlehen ist anzunehmen, dass sie lediglich in jenem Umfang für die Kapitalsteuerermässigung qualifizieren, als es sich nicht um simulierte Darlehen handelt bzw. um Darlehen, welche Art. 680 Abs. 2 OR im Sinne des Verbots der Einlagerückgewähr verletzen.

Spezifische offene Fragen betreffend den Kreis der qualifizierenden Beteiligungen nach Art. 90 Abs. 1 StG SG (Beteiligungsabzug bei gemischten Beteiligungsgesellschaften) und der Rechte nach Art. 83bis StG SG (Patente und vergleichbare Rechte, definiert in einer abschliessenden Liste) bestehen – soweit ersichtlich – nicht. Aufgrund der abschliessenden Aufzählungen bzw. präzisen Bezeichnungen dürfte sich kaum Spielraum für abweichende Auslegungen bzw. Diskussionspunkte mit den steuerpflichtigen juristischen Personen ergeben.

#### 4.3 Kanton TG

Gleich wie der Kanton SG rechnet auch der Kanton TG nach § 100a StG TG – gemäss der Möglichkeit von Art. 30 Abs. 2 StHG – sowohl vor wie auch nach

<sup>53</sup> Vgl. [https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/\\_jcr\\_content/Par/sgch\\_accordion\\_list\\_/AccordionListPar/sgch\\_accordion\\_852887758/AccordionPar/sgch\\_downloadlist\\_973185647/DownloadListPar/sgch\\_download\\_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20\\_%20Stefan%20Gebert.pdf](https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/_jcr_content/Par/sgch_accordion_list_/AccordionListPar/sgch_accordion_852887758/AccordionPar/sgch_downloadlist_973185647/DownloadListPar/sgch_download_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20_%20Stefan%20Gebert.pdf), S. 21 und 22.

<sup>54</sup> Ebenso Meister, STAF, S. 203.

<sup>55</sup> Vgl. dazu Meister, STAF, S. 204, wonach es sich aus dem Zusammenhang mit den ebenfalls für die Ermässigung qualifizierenden Beteiligungsrechten und den Patenten und vergleichbaren Rechten um Darlehen des Anlagevermögens (und nicht des Umlaufvermögens) handeln müsste.

<sup>56</sup> Vgl. ebenso im Ergebnis Meister, STAF, S. 204.

<sup>57</sup> Damit dürfte auch ein Darlehen an Aktionäre einer Konzernobergesellschaft bei einer kapitalsteuerpflichtigen Gesellschaft mit Sitz im Kanton SG nicht für die Kapitalsteuerermässigung gemäss Art. 97 Abs. 2 StG SG qualifizieren. Ebenso Meister, STAF, S. 204.



dem 1. Januar 2020 die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer an<sup>58</sup>. Vor dem 1. Januar 2020 betrug die Kapitalsteuer für ordentlich besteuerte Gesellschaften gemäss aArt. 98 Abs. 1 StG TG 0.3% bzw. mindestens CHF 100. Unter Berücksichtigung einer Gesamtsteuer (Staatssteuer und Gemeindesteuerfuss am Kantonshauptort Frauenfeld) von total 227%<sup>59</sup> ergab sich eine Kapitalsteuer von insgesamt 0.083%. Ebenso wie im Kanton SG errichteten auch im Kanton TG Holding- und Domizilgesellschaften vor Umsetzung der STAF eine ermässigte Kapitalsteuer. Die einfache Steuer betrug gemäss a§ 99 Abs. 1 StG TG bis zum 31. Dezember 2019 0.01%, aber wenigstens CHF 300. Unter Berücksichtigung einer Gesamtsteuer (Staatssteuer und Gemeindesteuerfuss am Kantonshauptort Frauenfeld) von total 227% ergab sich eine Kapitalsteuer von insgesamt 0.0027%.

- 50 Seit dem 1. Januar 2020 beträgt der (einfache) Kapitalsteuersatz gemäss neuem § 98 Abs. 1 StG TG einheitlich für alle steuerpflichtigen juristischen Personen 0.15%. Der reduzierte Kapitalsteuersatz für Holding- und Domizilgesellschaften gemäss aArt. 99 Abs. 1 StG TG wurde aufgehoben.
- 51 Auch der Kanton TG hat eine analoge Bestimmung zu Art. 29 Abs. 3 StHG erlassen. Gemäss § 93 Abs. 2 StG TG wird seit dem 1. Januar 2020 Eigenkapital, welches auf Beteiligungsrechte nach § 86 StG TG, auf Rechte nach § 76a StG TG sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, mit zehn Prozent in die Bemessung einbezogen, wobei aber – gemäss ausdrücklicher gesetzlicher Regelung – die für die Gewinn- und Kapitalsteuer massgebenden Werte für die Ermässigung herbeigezogen werden, nicht aber die Buch- oder Verkehrswerte. Im Unterschied zum Kanton SG ergibt sich somit keine vollständige Ermässigung bzw. Reduktion der Bemessungsgrundlage für die (ordentliche) Kapitalsteuer. Das auf diese Aktiven entfallende Eigenkapital wird lediglich im Umfang von 90% für die Bemessung der (ordentlichen) Kapitalsteuer freigestellt.
- 52 Anders als das Kantonale Steueramt SG hat die Steuerverwaltung TG bereits erste Präzisierungen pub-

liziert, was derzeit offene Einzelfragen zur Kapitalsteuerermässigung gemäss neuem § 93 Abs. 2 StG TG betrifft. Punkto Darlehen an Konzerngesellschaften hält die Steuerverwaltung TG in der Steuerpraxis des Kantons TG zu § 92 StG TG (StP 92 Nr. 1)<sup>60</sup> fest, dass lediglich der Aktivenüberschuss von aktiven und passiven Konzernforderungen für die Ermässigung qualifiziere. Dies bedeutet zweierlei:

Einerseits ist der Kreis der Forderungen im Konzern<sup>61</sup> – mutmasslich gemäss der Definition des «Konzerns» von Art. 963 Abs. 1 bzw. 2 Ziff. 1-3 OR – nicht auf Elemente des Anlagevermögens beschränkt. Der Kreis der Forderungen gilt – mutmasslich uneingeschränkt bzw. unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung – auch für Cash-Pooling-Guthaben bzw. Kontokorrente, d.h. für die Positionen des Umlaufvermögens innerhalb des Konzerns, ohne dass hierbei ein «Sockelbetrag» notwendig bzw. konkret zu ermitteln wäre.

Andererseits werden gespiegelte Darlehen bzw. im Kreis gewährte Darlehen von vornherein eliminiert für die Berechnung der Kapitalsteuerermässigung, ohne dass die Steuerverwaltung des Kantons TG den Tatbestand der Steuerumgehung prüfen bzw. geltend

<sup>58</sup> Für eine Illustration dieser Anrechnung vgl. etwa das Beispiel in StP 98 Nr. 1, online abgerufen unter <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/>, Steuern der juristischen Personen/III. Kapitalsteuer/§ 98 Steuerberechnung / Berechnung der Kapitalsteuer, Ziff. 3 (Beispiele; mit jeweils verschiedenen Konstellationen in Ziff. 3.1.-3.3.).

<sup>59</sup> Vgl. für die Steuerfüsse 2019 im Kanton TG [https://steuerverwaltung.tg.ch/public/upload/assets/79121/Steuerfuesse\\_2019.pdf](https://steuerverwaltung.tg.ch/public/upload/assets/79121/Steuerfuesse_2019.pdf).

<sup>60</sup> Vgl. <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/>, Steuern der juristischen Personen/III. Kapitalsteuer/§ 92 Grundsatz/Nr. 1 Berechnung des steuerbaren Eigenkapitals, StP 92 Nr. 1, Ziff. 2.

<sup>61</sup> Damit dürften auch «upstream»-Darlehen an die Aktionäre ausgeschlossen sein, da es sich bei solchen Darlehen nicht um Darlehen im Konzern im eigentlichen Sinne handelt.



machen muss. Simulierte «*upstream*»- bzw. «*crossstream*»-Darlehen bzw. Darlehen, welche Art.680 Abs.2 OR im Sinne des Verbots der Einlagerückgewähr verletzen, dürften jedoch – im Sinne einer Steuerumgehung – für die Berechnung der Kapitalsteuerermässigung auch im Kanton TG nicht bzw. nur in reduziertem Umfang qualifizieren.

#### 4.4 Kanton AR

55 Der Kanton AR hat von der Möglichkeit des Art.30 Abs.2 StHG, wonach Kantone die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnen können, weder vor noch nach dem 1. Januar 2020 Gebrauch gemacht.<sup>62</sup> Gleich wie die Kantone SG und TG hat jedoch auch der Kanton AR den Kapitalsteuersatz für alle steuerpflichtigen juristischen Personen auf den 1. Januar 2020 hin vereinheitlicht bzw. reduziert. Während die (einfache) Kapitalsteuer für ordentlich besteuerte Gesellschaften gemäss aArt.90 Abs.1 lit. b StG AR bis 31. Dezember 2019 0.1% betrug, wurde sie auf den 1. Januar 2020 auf einheitlich 0.065% gesenkt. Abgeschafft hat der Kanton AR auf den 1. Januar 2020 – wie alle übrigen schweizerischen Kantone – den (Sonder-) Kapitalsteuersatz für Holding- und Verwaltungsgesellschaften. Dieser betrug gemäss aArt.90 Abs.1 lit. a StG AR 0.15%, mindestens aber CHF 900. Die (einfache) Mindestkapitalsteuer beträgt gemäss dem seit 1. Januar 2020 geltenden Art.90 Abs.2 StG AR einheitlich CHF 900.

56 Der Gesetzgeber des Kantons AR hat entschieden, Art.29 Abs.3 StHG ebenfalls umzusetzen. Die mit Art.87 Abs.2 StG AR neu eingeführte Ermässigung des steuerbaren Kapitals ist gleich ausgestaltet wie im Kanton SG; es handelt sich ebenfalls um eine Verhältnisrechnung. Diese stellt die qualifizierenden Aktiven in ein Verhältnis zu den Gesamtktiven, wobei sich das steuerbare Eigenkapital der betroffenen juristischen Person – im Sinne einer direkten Freistellung – um dieses Verhältnis reduziert.

57 Für die technischen Fragen bzw. die bislang ungeklärten Aspekte der Kapitalsteuerermässigung nach Art.87 Abs.2 StG AR hat die Steuerverwaltung

des Kantons AR keine Stellungnahme publiziert. Sie plant dem Vernehmen nach auch nicht, eine solche zu publizieren. Anzunehmen ist, dass die Steuerverwaltung des Kantons AR in ihrer Praxis – wie bei verschiedenen anderen Veranlagungsthemen – die im Steuerbuch des Kantonalen Steueramts SG bzw. der Steuerverwaltung TG publizierten Grundsätze analog anwenden wird. Aufgrund der beschränkten personellen Ressourcen ist dem Vernehmen nach auch geplant, dass die Steuerverwaltung jeweils Fragen zur Kapitalsteuerermässigung von Fall zu Fall mit den Steuerpflichtigen klären wird.

#### 4.5 Kanton AI

Der Kanton AI rechnet gemäss Art.75 Abs.2 StG AI – gleich wie die Kantone SG und TG, aber anders als der Kanton AR – sowohl vor als auch nach dem 1. Januar 2020 gemäss der Möglichkeit von Art.30 Abs.2 StHG die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer an. 58

Auf den 1. Januar 2020 hin hat die Standeskommission des Kantons AI mit Beschluss vom 3. Dezember 2019<sup>63</sup> Art.75 Abs.1 StG AI in der Weise angepasst, dass der Kapitalsteuersatz – kombiniert für die Staats-, Bezirks- und Gemeindesteuern – für alle steuerpflichtigen juristischen Personen einheitlich 0.1-0.6% beträgt. Dabei hat der Grosse Rat des Kantons AI mit Beschluss vom 2. Dezember 2019 den Kapitalsteuersatz für die Steuerperiode 2020 auf 0.5% festgesetzt<sup>64</sup>. Der bisherige Art.75 Abs.1 lit. a und b StG AI sah für Holding- und Verwaltungsgesellschaften eine (einfache) Kapitalsteuer von lediglich 0.01-0.06% und für alle anderen juristischen Personen von 59

<sup>62</sup> Dieses Vorgehen liegt darin begründet, dass aufgrund der Gewinnsteuersenkung per 1. Januar 2011 im Kanton AR finanzpolitisch eine Anrechnung der Gewinnan die Kapitalsteuer nicht mehr durchführbar gewesen wäre bzw. bei der Kapitalsteuer kein Handlungsspielraum mehr bestand.

<sup>63</sup> Vgl. [https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded\\_version\\_content](https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded_version_content), GS AI 640.012, Art.14.

<sup>64</sup> Vgl. GS 656.010, online abgerufen unter [http://ai.clex.ch/frontend/versions/1749/embedded\\_version\\_content](http://ai.clex.ch/frontend/versions/1749/embedded_version_content).



0.1-0.6% vor. Diesen Artikel wendet der Kanton AI seit dem 1. Januar 2020 nicht mehr an.<sup>65</sup> Die Mindestkapitalsteuer für Kapitalgesellschaften im Kanton AI beträgt sowohl vor als auch nach dem 1. Januar 2020 einheitlich CHF 500.

- 60 Gleich wie die Kantone SG, TG und AR hat einstweilen auch die Standeskommission des Kantons AI Art. 29 Abs. 3 StHG auf den 1. Januar 2020 in einer kantonalen Bestimmung umgesetzt. Gemäss Art. 13 Abs. 2 des Standeskommissionsbeschlusses vom 3. Dezember 2019<sup>66</sup> wird Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte nach Art. 68 Abs. 1 StG AI, auf Rechte nach Art. 24a StHG sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, mit 50% in die Bemessung der Kapitalsteuer einbezogen. Konkrete Berechnungsbeispiele zu dieser Kapitalsteuerermässigung hat die Steuerverwaltung des Kantons AI bislang nicht publiziert. Eine entsprechende Publikation ist – dem Vernehmen nach – auch nicht geplant. Es ist jedoch anzunehmen, dass es sich auch im Kanton AI um eine Verhältnisrechnung handelt, bei welcher die qualifizierenden Aktiven in das Verhältnis gesetzt werden zu den gesamten Aktiven, wobei dieses Verhältnis anschliessend halbiert (50%) und mit dieser Quote das steuerbare Kapital für die Bemessung der geschuldeten Kapitalsteuer reduziert wird. Für Einzelfragen zu Darlehen an Konzerngesellschaften, wie sie die Kantone SG und TG teilweise in der Praxis bereits geklärt haben, plant die Kantonale Steuerverwaltung AI einstweilen keine separate Verlautbarung bzw. Weisung. Es ist entsprechend anzunehmen, dass die Steuerverwaltung AI die (publizierte) Praxis des Kantons SG bzw. des Kantons TG analog anwenden wird.

### 5. STAF-Umsetzung und Steuererleichterungen zur Wirtschaftsförderung in den Ostschweizer Kantonen

- 61 Gemäss Art. 5 StHG können die Kantone – sowohl vor als auch nach dem 1. Januar 2020 – auf dem Wege der kantonalen Gesetzgebung für Unternehmen, die neu

eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen vorsehen. Dabei kann auch eine wesentliche Änderung der betrieblichen Tätigkeit einer Neugründung gleichgestellt werden. Der Kanton SG hat diese Regelung in Art. 11 StG SG umgesetzt, der Kanton TG in § 4 Abs. 1 StG TG, der Kanton AR in Art. 67 Abs. 1 StG AR, und der Kanton AI in Art. 4 Abs. 1 StG AI. Einzig der Wortlaut von Art. 67 Abs. 1 StG AR scheint – geringfügig – über die Vorgaben von Art. 5 StHG hinauszugehen, indem auch wesentliche Erweiterungen – und nicht nur Änderungen der betrieblichen Tätigkeit – eine Steuererleichterung ermöglichen. Zumindest gemäss der beobachtbaren Praxis sind Steuererleichterungen auch in den anderen Ostschweizer Kantonen SG, TG und AI möglich, wenn ein Unternehmen die betriebliche Tätigkeit nicht ändert, aber wesentlich erweitert, indem es beispielsweise zusätzliche Märkte im Ausland erschliesst bzw. eine «*Internationalisierung*» ihres bisherigen auf die Schweiz beschränkten Geschäfts initiiert oder die Produktionskapazitäten mit einem Neubau am bisherigen bzw. an einem neuen Standort wesentlich erweitert.

Die Steuerverwaltungen bzw. Steuerämter der Kantone SG, TG, AR und AI sowie die Kantonsregierungen oder die Standortförderungen haben sich bislang nicht konkret zur Frage geäussert, in welchem Verhältnis Steuererleichterungen im Sinne des kantonalen Steuerrechts zu den Massnahmen der STAF-Umsetzung stehen, und zwar weder für bestehende Steuererleichterungen noch für künftig zu gewährenden. Dem Vernehmen nach ist in keinem der betroffenen vier Kantone geplant, dieses Verhältnis in einer Praxisweisung zu präzisieren.

<sup>65</sup> Vgl. Grossratsbeschluss vom 2. Dezember 2019 zur Festsetzung der Steuerparameter für das Jahr 2020, GS 656.010, online abgerufen unter [http://ai.clex.ch/frontend/versions/1749/embedded\\_version\\_content](http://ai.clex.ch/frontend/versions/1749/embedded_version_content).

<sup>66</sup> Vgl. [https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded\\_version\\_content](https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded_version_content), GS AI 640.012. Diese Bestimmung verweist auf den bisherigen Art. 73 Abs. 1 StG AI.



### 5.1 Kanton SG

63 Das Kantonale Steueramt SG hat dem Vernehmen nach bestehende Steuererleichterungen<sup>67</sup> auf den 1. Januar 2020 insoweit angepasst und neu verfügt, als die Quote der zu gewährenden Erleichterung ab dem 1. Januar 2020 jeweils 20 Prozentpunkte unter der bislang gewährten Erleichterung liegt. Neue Steuererleichterungen – nach Umsetzung der STAF und der damit verbundenen allgemeinen kantonsweiten Senkung der Gewinnsteuer auf 14.5% – gewährt der Kanton SG wie bisher mit einer gewissen Zurückhaltung.<sup>68</sup> Dabei dürfte aber die Quote der zu gewährenden Erleichterung aufgrund der Gewinnsteuersatzsenkung auch ca. 20 Prozentpunkte tiefer liegen. Ein besonderes Augenmerk wird der Kanton SG nach dem 1. Januar 2020 bei Anträgen auf Steuererleichterungen darauf richten, ob die beantragten Steuererleichterungen in Bezug auf den Nationalen Finanzausgleich für den Kanton SG neutral sind oder ihm allenfalls zum Nachteil gereichen. Ebenfalls wesentlich ist, dass der Kanton SG dem Vernehmen nach seit dem 1. Januar 2020 keinen zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand oder eine Patentbox bei Unternehmen zulässt, welche von einer Steuererleichterung profitieren bzw. in Zukunft profitieren möchten. Eine «Kumulierung» der neu eingeführten gewinnsteuerlichen Instrumente mit Steuererleichterungen duldet der Kanton SG somit nicht. In rein praktischer Hinsicht dürfte diese Haltung darauf hinauslaufen, dass seit dem 1. Januar 2020 der gewinnsteuerliche Fokus vermehrt auf dem zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand bzw. auf der Patentbox – und weniger auf dem Instrument der Steuererleichterung – liegen wird. Ziel dieser Praxis dürfte es sein, dass Unternehmen, welche für eine Steuererleichterung im Grundsatz qualifizieren, anstelle einer solchen generellen Steuererleichterung eine Patentbox einführen oder mittels eines zusätzlichen Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwand dasselbe gewinnsteuerliche Ergebnis erzielen wie bei einer Steuererleichterung.<sup>69</sup>

### 5.2 Kanton TG

64 Auch der Kanton TG hat sich bislang nicht zur künftigen Praxis bei Steuererleichterungen geäußert. Dies gilt auch für die Frage, ob ein Unternehmen mit Steuererleichterungen, die bereits vor dem 1. Januar 2020 in Kraft waren, sämtliche Vorteile der kantonalen STAF-Umsetzung in Anspruch nehmen kann. Dem Vernehmen nach scheint aber zumindest klar, dass sich das Gewinnsteuerniveau eines im Kanton Thurgau steuerpflichtigen Unternehmens mit bestehenden kantonalen Steuererleichterungen nicht aufgrund der Tatsache verringern soll, dass der Kanton TG auf den 1. Januar 2020 die Gewinnsteuer um ca. 3% gesenkt hat. Mit anderen Worten: Die Unternehmen sind mit bestehenden Steuererleichterungen im Kanton verpflichtet, ab dem 1. Januar 2020 mindestens denjenigen Betrag an Gewinnsteuern zu entrichten, welchen sie vor dem 1. Januar 2020 unter Berücksichtigung kantonalen Steuererleichterungen bezahlt haben. Mit dieser Regelung ist sichergestellt, dass Unternehmen gewährte Steuererleichterungen und die Gewinnsteuersenkung im Kanton TG auf den 1. Januar 2020 nicht kumulieren können. Dem Vernehmen nach ebenfalls ausgeschlossen ist im Kanton TG – gleich wie im Kanton SG – ab dem 1. Januar 2020 eine Kombination von Steuererleichterungen und Massnahmen der Inputförderung gemäss STAF.

<sup>67</sup> Vgl. dazu den ausführlichen Bericht «Bilanz und Wirkung der Wirtschaftsförderung durch Steuererleichterungen betreffend die Jahre 2012 bis 2017» vom 21. August 2018 für den Kanton SG, online abgerufen unter <https://www.sg.ch/content/dam/sgch/steuern-finanzen/finanzen/finanzpublikationen/budget/Budget%202019%20-%20Botschaft.pdf>, S. 335 ff. (als Teil des Budgets 2019 samt Botschaft der Regierung mit Beilagen).

<sup>68</sup> Zum quantitativen Einsatz von Steuererleichterungen im Kanton SG in den Jahren 2012 bis 2017 (neuste verfügbare Daten) vgl. <https://www.sg.ch/content/dam/sgch/steuern-finanzen/finanzen/finanzpublikationen/budget/Budget%202019%20-%20Botschaft.pdf>, S. 361, Ziff. 4.1.

<sup>69</sup> Damit verbunden sind selbstredend auch strategische Überlegungen des Kantons SG für den Nationalen Finanzausgleich, welcher Patentbox-Gewinne vorteilhafter behandelt als Gewinne, die von einer Steuererleichterung erfasst sind.



### 5.3 Kantone AR und AI

65 Die Steuerverwaltungen bzw. Regierungen der Kantone AR und AI haben sich zur Thematik bislang nicht aktiv geäußert. Es sind diesbezüglich auch keine Weisungen bzw. Praxispublikationen geplant. Im Kanton AR ist aber derzeit – dem Vernehmen nach – zumindest ein Austausch zwischen der Regierung und der Steuerverwaltung im Gange zur Frage, wie der Kanton AR künftig mit Steuererleichterungen in Kombination mit den STAF-Massnahmen umgehen soll. Aufgrund der Tatsache, dass der Kanton AR auf den 1. Januar 2020 keine allgemeine Gewinnsteuersenkung vorgenommen hat, ist er gewinnsteuerlich im schweizerischen Mittel leicht zurückgefallen. Dadurch könnten gewisse Lockerungen bei Steuererleichterungen allfällige Neuansiedlungen im Kanton AR wieder vermehrt ermöglichen. Es ist zu beachten, dass der Kanton AR in der Vergangenheit mit Steuererleichterungen gemäss Art. 67 Abs. 1 StG AR zurückhaltend operiert hat.<sup>70</sup> Er hat sich bislang an die (informelle) Vereinbarung<sup>71</sup> gehalten, wonach einem Unternehmen im Kanton keine Steuererleichterungen gewährt wird, wenn dies – im Sinne eines «*Shoppings*» bzw. einer «*Abwerbung*» – zulasten eines anderen schweizerischen Kantons gehen würde.

### 6. Der zusätzliche Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand in den Ostschweizer Kantonen

66 Der auf den 1. Januar 2020 in Kraft getretene Art. 25a Abs. 1 StHG sieht vor, dass die schweizerischen Kantone auf Antrag Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, um höchstens 50% über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug zulassen können. Die Kantone SG, TG, AR und AI haben in ihren jeweiligen STAF-Vorlagen, welche auf den 1. Januar 2020 in Kraft getreten sind, allesamt einen solchen «*F&E-Abzug*» für steuerpflichtige juristische Personen vorgesehen. Die Umsetzung dieses «*F&E-Abzugs*» in den Ostschweizer Kantonen präsentiert sich wie folgt:

### 6.1 Kanton SG

Der Kanton SG gewährt gemäss Art. 85bis StG SG seit dem 1. Januar 2020 einen gewinnmindernden Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, der bei einem Unternehmen im Inland für eigene Forschung oder für Auftragsforschung entstanden ist.<sup>72</sup> Der für Gewinnsteuerzwecke zusätzlich zulässige «*Aufwandposten*» ist tiefer als die maximal zulässige Höhe gemäss Art. 25a Abs. 1 StHG. Er beträgt 40% dieses geschäftsmässig begründeten Aufwands. Dieser «*Aufwand*» setzt sich bei eigener Forschung und Entwicklung aus dem direkt zurechenbaren Personalaufwand zusammen. Dabei gewährt der Kanton SG – gemäss Vorgabe von Art. 25a Abs. 3 lit. a StHG – einen Zuschlag von 35%. Bei inländischer Auftragsforschung beläuft sich der «*Aufwand*» – im Einklang mit Art. 25a Abs. 3 lit. b StHG – auf 80% des Betrags<sup>73</sup>, den das im Kanton SG gewinnsteuerpflichtige Unternehmen an das beauftragte Unternehmen bezahlt hat.

<sup>70</sup> Für Steuererleichterungen im Bund gemäss Verordnung vom 3. Juni 2016 über die Gewährung von Steuererleichterungen im Rahmen der Regionalpolitik (SR 901.022) qualifizieren auch nach wie vor nur die Gemeinden Bühler, Heiden, Herisau, Waldstatt und Wolfhalden, vgl. Art. 1 lit. b der Verordnung des WBF vom 3. Juni 2016 über die Festlegung der zu den Anwendungsgebieten für Steuererleichterungen gehörenden Gemeinden (SR 901.022.1).

<sup>71</sup> Dem Vernehmen nach handelt es sich dabei um ein «*gentlemen's agreement*».

<sup>72</sup> Derselbe Abzug steht – im Sinne einer rechtsformneutralen Behandlung – ausdrücklich auch bei selbständiger Erwerbstätigkeit offen, vgl. Art. 41bis Abs. 1 StG SG, welcher für den Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand bei selbständiger Erwerbstätigkeit Art. 85bis StG SG als sachgemäss anwendbar erklärt.

<sup>73</sup> Selbstredend handelt es sich um dabei um den in Rechnung gestellten Betrag ohne Mehrwertsteuer, soweit das betroffene Unternehmen auf dieser Aufwandposition den Vorsteuerabzug geltend machen kann.



Es ergibt sich folgende beispielhafte Berechnung:<sup>74</sup>

<b>Steuerbarer Gewinn für Gewinnsteuer</b> (gemäss Erfolgsrechnung, zuzüglich Aufrechnungen etc.)			CHF 1'000'000
<b>Personenaufwand für eigene F&amp;E</b> <b>+ Zuschlag 35 %</b>	CHF 200'000 CHF 70'000	CHF 270'000	
<b>Aufwand Auftragsforschung</b> <b>- Abschlag 20 %</b>	CHF 400'000 CHF 80'000	CHF 320'000	
<b>Total F&amp;E-Aufwand</b>		CHF 590'000	
<b>Ermässigung zu 40 %</b> (CHF 590'000 x 0.4)			CHF 236'000
<b>Steuerbarer Gewinn nach F&amp;E-Abzug</b>			CHF 764'000

- 68** Der steuerbare Gewinn nach F&E-Abzug ist jeweils auch darauf zu prüfen, ob er Art. 85ter StG SG verletzt. Art. 85ter StG SG hält fest, dass der steuerbare Gewinn nach F&E-Abzug und anderen Entlastungen (Patentbox und Abschreibungen des «step-up») 60% des steuerbaren Gewinns vor Entlastungen nicht unterschreiten darf. Tritt dieser Fall ein, wird der steuerbare Gewinn der Gesellschaft in jedem Fall auf 60% des steuerbaren Gewinns vor sämtlichen Entlastungen angehoben. Im vorgehend dargestellten Beispiel beträgt der steuerbare Gewinn nach F&E-Abzug 76.4% (CHF 764'000/CHF 1'000'000) des steuerbaren Gewinns vor F&E-Abzug. Damit greift die Entlastungsbegrenzung von 60% gemäss Art. 85ter StG SG nicht.
- 69** Detailfragen zum F&E-Abzug gemäss Art. 85bis StG SG hat das Kantonale Steueramt SG bislang in keiner separaten Steuerbuchweisung präzisiert. Leiten lässt sich die Praxis im Kanton SG im Wesentlichen von der Analyse, welche die Schweizerische Steuerkonferenz zu diesem Thema am 4. Juni 2020 publiziert hat.<sup>75</sup> Das Kantonale Steueramt SG beabsichtigt jedoch dem Vernehmen nach, in absehbarer Zeit zusätzlich eine eigene Steuerbuchweisung zum F&E-Abzug gemäss Art. 85bis StG SG herauszugeben.
- 70** Feststehen dürfte zunächst, dass der F&E-Abzug gemäss Art. 85bis StG SG auf inländische Auftragsforschung und Eigenforschung beschränkt ist.<sup>76</sup> Auftragsforschung, welche ein beauftragter Dritter im Ausland erbringt, ist gewinnsteuerlich nicht

<sup>74</sup> Vgl. auch das Berechnungsschema des Kantonalen Steueramts SG vom 6. November 2019, online abgerufen unter [https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/\\_jcr\\_content/Par/sgch\\_accordion\\_list\\_/AccordionListPar/sgch\\_accordion\\_852887758/AccordionPar/sgch\\_downloadlist\\_973185647/DownloadListPar/sgch\\_download\\_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20\\_%20Stefan%20Gebert.pdf](https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/_jcr_content/Par/sgch_accordion_list_/AccordionListPar/sgch_accordion_852887758/AccordionPar/sgch_downloadlist_973185647/DownloadListPar/sgch_download_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20_%20Stefan%20Gebert.pdf), S. 11. Ebenso das Beispiel in Ziff. 12 (S. 17) der Analyse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz, online abgerufen unter [https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse\\_Abzug\\_Aufwand-F-und-E\\_DE.pdf](https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_DE.pdf).

<sup>75</sup> Vgl. die Analyse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz, online abgerufen unter [https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse\\_Abzug\\_Aufwand-F-und-E\\_DE.pdf](https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_DE.pdf).

<sup>76</sup> Art. 25a Abs. 1 StHG bzw. Art. 85bis Abs. 1 StG SG halten wörtlich fest: «Der Forschungs- und Entwicklungsaufwand, der dem Steuerpflichtigen direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, [...]».



begünstigt. Im Weiteren steht der F&E-Abzug gemäss Art. 85bis StG SG – im Einklang mit der Vorgabe von Art. 25a Abs. 4 StHG – grundsätzlich nur einmal bzw. nur einer der beteiligten Parteien zu. Ein doppelter Abzug, d.h. sowohl auf der Seite der Auftraggeberin wie auf der Seite der Beauftragten, ist somit ausgeschlossen.<sup>72</sup> In der Regel dürfte es sich so verhalten, dass die auftraggebende und im Kanton SG gewinnsteuerpflichtige juristische Person diesen Abzug für sich geltend macht. Ist jedoch eine im Kanton SG gewinnsteuerpflichtige juristische Person beauftragt, inländische Forschung und Entwicklung für ein (schweizerisches) Unternehmen zu erbringen, dem – etwa mangels einer eigenen kantonalen Abzugsmöglichkeit – der Abzug zu dessen eigenen Gunsten verwehrt ist, so kann die im Kanton SG gewinnsteuerpflichtige juristische Person als Beauftragte einen solchen Abzug für sich selbst geltend machen.

- 71 Der Begriff der «Forschung und Entwicklung» ist in Art. 85bis Abs. 2 StG SG – im Einklang mit den Vorgaben von Art. 25a Abs. 2 StHG – definiert. Als solche qualifiziert lediglich die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Art. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und Innovation (FIFG)<sup>78</sup>. Auszugehen ist gemäss dem dafür beizuziehenden Frascati-Handbuch<sup>79</sup> der OECD<sup>80</sup> davon, dass die F&E-Tätigkeiten neuartig, schöpferisch, ungewiss in Bezug auf das Ergebnis, systematisch und übertragbar und/oder reproduzierbar sein müssen. Konkrete Praxisbeispiele dazu fehlen in der Analyse, welche die Schweizerische Steuerkonferenz am 4. Juni 2020 publiziert hat.<sup>81</sup> Die Illustrationen im Frascati-Handbuch

<sup>78</sup> SR 4201. Damit ist einerseits die wissenschaftliche Forschung erfasst, d.h. die methodengeleitete Suche nach neuen Erkenntnissen (Art. 2 lit. a FIFG), namentlich die Grundlagenforschung (Ziff. 1) und die anwendungsorientierte Forschung (Ziff. 2), andererseits aber auch die wissenschaftsbasierte Innovation, d.h. die Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft, durch Forschung, insbesondere anwendungsorientierte Forschung, und die Verwertung ihrer Resultate (Art. 2 lit. b FIFG).

<sup>79</sup> Vgl. die Analyse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz, online abgerufen unter [https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse\\_Abzug\\_Aufwand-F-und-E\\_DE.pdf](https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_DE.pdf), S. 5, welche sich dafür ausspricht, dass das Frascati-Handbuch 2015 dem so genannten «Oslo-Handbuch 2005» vorgehen soll, weil es Konzepte und Definition zur Identifizierung von Forschung und Entwicklung vermittelt und damit einen grösseren Anwendungsbereich abdeckt als Forschung nach Art. 2 FIFG.

<sup>80</sup> Vgl. in diesem Sinne die Verlautbarung des Kantonalen Steueramts SG vom 6. November 2019 unter [https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/\\_jcr\\_content/Par/sgch\\_accordion\\_list\\_/AccordionListPar/sgch\\_accordion\\_852887758/AccordionPar/sgch\\_downloadlist\\_973185647/DownloadListPar/sgch\\_download\\_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20\\_%20Stefan%20Gebert.pdf](https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/_jcr_content/Par/sgch_accordion_list_/AccordionListPar/sgch_accordion_852887758/AccordionPar/sgch_downloadlist_973185647/DownloadListPar/sgch_download_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20_%20Stefan%20Gebert.pdf), S. 12. Das Frascati-Handbuch 2015 ist online (kostenpflichtig) abrufbar unter <https://www.oecd.org/publications/frascati-handbuch-2015-9789264291638-de.htm>.

<sup>81</sup> Vgl. die Analyse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz, online abgerufen unter [https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse\\_Abzug\\_Aufwand-F-und-E\\_DE.pdf](https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_DE.pdf).

<sup>72</sup> Vgl. ebenso die Analyse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz, online abgerufen unter [https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse\\_Abzug\\_Aufwand-F-und-E\\_DE.pdf](https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_DE.pdf), Ziff. 5 (S. 13).



dürften jedoch die wesentliche Praxis ausreichend konkretisieren, wobei – wie immer – der Einzelfall zu würdigen ist.<sup>82</sup>

- 72** Der Personalaufwand für eigene F&E-Tätigkeiten ist – gemäss Vorgabe von Art. 25a Abs. 3 lit. a StHG – in Art. 85bis Abs. 3 StG SG eng gefasst. Aufwandpositionen ausserhalb des F&E-Bereichs qualifizieren dafür nicht. Das gilt auch für die auf den F&E-Bereich entfallenden Gemeinkosten eines Unternehmens wie etwa Aufwand für Sekretariatsleistungen, für die Finanzen/Buchhaltung oder für das Management eines Unternehmens. Ebenfalls ausgeschlossen sind Kosten für die Qualitätskontrolle, die Markteinführung oder für Testtätigkeiten. Der Personalaufwand setzt sich zusammen aus Löhnen, Gehältern, Boni, Sozialleistungen (Arbeitnehmer- und arbeitgeberseitig), Provisionen, Personalnebenkosten etc., wobei via Erfolgsrechnung verbuchte Aufwandpositionen für den F&E-Abzug gleichermassen qualifizieren wie aktivierte Kosten und Abschreibungen.<sup>83</sup>
- 73** Der F&E-Abzug stellt eine gewinnsteuerermindernde Tatsache dar, für welche dem im Kanton SG steuerpflichtigen Unternehmen der entsprechende Nachweis obliegt. Zu empfehlen ist dem Unternehmen ein Projektbeschrieb, der beispielsweise die einzelnen Etappen/Meilensteine etc. aufzeigt.<sup>84</sup>

## 6.2 Kanton TG

- 74** Auch der Kanton TG gewährt gemäss § 77a StG TG seit dem 1. Januar 2020 einen gewinnmindernden Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Im Kanton TG liegt die zusätzliche Aufwandposition mit 30% des geschäftsmässig begründeten Aufwands deutlich unter dem bundesrechtlich zulässigen Maximum von 50% und dem Ansatz des Kantons SG von 40%.

<sup>82</sup> In diesem Zusammenhang ist zu erwarten, dass der Kanton SG – gleich wie alle anderen schweizerischen (souveränen) Kantone und trotz Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020

zu diesem Thema – eine eigene Praxis mit gewissen Spezialitäten entwickeln dürfte, welche sich aus den Einzelfällen ergibt. Für eine solche Praxis lässt die Analyse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz auch ausreichend Raum.

<sup>83</sup> Vgl. die Ausführungen des Kantonalen Steueramts SG in der Präsentation vom 6. November 2019, online abgerufen unter [https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/\\_jcr\\_content/Par/sgch\\_accordion\\_list\\_/AccordionListPar/sgch\\_accordion\\_852887758/AccordionPar/sgch\\_downloadlist\\_973185647/DownloadListPar/sgch\\_download\\_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20\\_%20Stefan%20Gebert.pdf](https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/_jcr_content/Par/sgch_accordion_list_/AccordionListPar/sgch_accordion_852887758/AccordionPar/sgch_downloadlist_973185647/DownloadListPar/sgch_download_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20_%20Stefan%20Gebert.pdf), S. 13 und 14; ebenso die Analyse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz, online abgerufen unter [https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse\\_Abzug\\_Aufwand-F-und-E\\_DE.pdf](https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_DE.pdf), Ziff. 9 (S.15 f.).

<sup>84</sup> Vgl. die Ausführungen des Kantonalen Steueramts SG in der Präsentation vom 6. November 2019, online abgerufen unter [https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/\\_jcr\\_content/Par/sgch\\_accordion\\_list\\_/AccordionListPar/sgch\\_accordion\\_852887758/AccordionPar/sgch\\_downloadlist\\_973185647/DownloadListPar/sgch\\_download\\_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20\\_%20Stefan%20Gebert.pdf](https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/_jcr_content/Par/sgch_accordion_list_/AccordionListPar/sgch_accordion_852887758/AccordionPar/sgch_downloadlist_973185647/DownloadListPar/sgch_download_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20_%20Stefan%20Gebert.pdf), S. 12; ebenso die Analyse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz, online abgerufen unter [https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse\\_Abzug\\_Aufwand-F-und-E\\_DE.pdf](https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_DE.pdf), Ziff. 8.



75 Der Kanton TG hat derzeit keine eigene Verwaltungspraxis zum «F&E»-Abzug publiziert und wird dies auch nicht tun. Für die Veranlagungspraxis der Steuerverwaltung TG wird die Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 relevant sein.

### 6.3 Kanton AR

76 Der Kanton AR hat ebenfalls beschlossen, im Einklang mit Art. 25a StHG einen zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand auf den 1. Januar 2020 einzuführen. Anders als die Kantone SG und TG gewährt Art. 70a Abs. 1 StG AR die gemäss Art. 25a Abs. 1 StHG maximal zulässige Erweiterung des Abzugs von 50% über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus.

77 Die Kantonale Steuerverwaltung AR hat am 2. Juli 2020 ein Merkblatt zum Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand publiziert.<sup>85</sup> Bei diesem Merkblatt handelt es sich nicht um die Publikation einer eigenen Verwaltungspraxis zum «F&E»-Abzug. Im Wesentlichen wiederholt die Steuerverwaltung AR die gesetzlichen Grundlagen. Sie stellt klar, dass dieser Zusatzabzug der Entlastungsbegrenzung von 50% gemäss Art. 70b StG AR unterliegt, und verweist für die materielle Beurteilung des «F&E»-Abzugs gemäss Art. 70a Abs. 1 StG AR auf die Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020.<sup>86</sup>

### 6.4 Kanton AI

78 Die Ständekommission des Kantons AI hat mit Beschluss vom 3. Dezember 2019 entschieden, Art. 25a StHG auf den 1. Januar 2020 im kantonalen Recht einstweilen umzusetzen und – gleich wie der Nachbarkanton AR – ebenfalls die gemäss Art. 25a Abs. 1 StHG maximal zulässige Erweiterung des Abzugs von 50% über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zu gewähren.<sup>87</sup> Im Kanton AI ist für den «F&E»-Abzug keine separate Praxisfestlegung geplant. Abstützen dürfte sich die Steuerverwaltung AI für ihre Veranlagungspraxis – gleich wie die übrigen Ostschweizer Kantone – auf die Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020.<sup>88</sup>

## **7. Praxisbesonderheiten in den Ostschweizer Kantonen in Bezug auf die Gewinnsteuer**

Neben den dargestellten STAF-Massnahmen haben die Kantone SG bzw. AI und TG gewisse Praxisbesonderheiten entwickelt, welche auf den 1. Januar 2020 wirksam wurden. Diese sind für die STAF-Umsetzung in den Kantonen SG bzw. AI und TG relevant und verdienen eine besondere Erwähnung.

### 7.1 Kantone SG und AI: Handlungsoptionen für Holdinggesellschaften mit stillen Reserven, insbesondere auf Portfoliobeteiligungen<sup>89</sup> und Immaterialgüterrechten – die «Merkpostenlösung»

Mit dem Wegfall der kantonalen Holdingstatus per 1. Januar 2020 sind die – nunmehr ordentlich besteuerten – bisherigen Holdinggesellschaften mit der Frage

<sup>85</sup> Vgl. <https://www.ar.ch/verwaltung/departement-finanzen/steuerverwaltung/gesetzweisungenmerkblaetter/>, Merkblatt 16 (Abzug Forschung und Entwicklung).

<sup>86</sup> Vgl. Analyse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz, online abgerufen unter [https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse\\_Abzug\\_Aufwand-F-und-E\\_DE.pdf](https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_DE.pdf).

<sup>87</sup> Vgl. Art. 12 des Ständekommissionsbeschlusses vom 3. Dezember 2019 (mit Verweis auf Art. 25a StHG), online abgerufen unter [https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded\\_version\\_content](https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded_version_content), GS AI 640.012.

<sup>88</sup> Vgl. Analyse der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 4. Juni 2020 zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz, online abgerufen unter [https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse\\_Abzug\\_Aufwand-F-und-E\\_DE.pdf](https://steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Analysen/Analyse_Abzug_Aufwand-F-und-E_DE.pdf).

<sup>89</sup> Mit dem Begriff der «Portfoliobeteiligung» gemeint ist in diesem Beitrag eine Beteiligung, welche nicht für den Beteiligungsabzug im Sinne von Art. 69 DBG bzw. Art. 90 Abs. 1 StG SG qualifiziert.



konfrontiert, wie sie mit stillen Reserven umgehen sollen, die per 31. Dezember 2019 etwa auf Portfoliobeteiligungen oder Immaterialgüterrechten bestehen. Da diese stillen Reserven unter dem gewinnsteuerlichen kantonalen Holdingregime entstanden sind, aber fortan nicht dem Beteiligungsabzug im Sinne von Art. 91 Abs. 2 StG SG bzw. Art. 68 Abs. 1 StG AI unterliegen, sollen sie einer besonderen gewinnsteuerlichen Lösung zugeführt werden.<sup>90</sup> Die Kantone SG und AI offerieren den betroffenen Holdinggesellschaften drei Optionen:<sup>91</sup>

- 81** In der ersten Option lässt die Holdinggesellschaft zu, dass Kapitalgewinne auf den Portfoliobeteiligungen bzw. Immaterialgüterrechten innerhalb von 5 Jahren, d.h. bis 31. Dezember 2024, mit einem Sondersatz von 1.5% besteuert werden. Die zentrale Frage bei dieser Option dürfte sein, ob die Holdinggesellschaft bis 31. Dezember 2024 tatsächlich solche Kapitalgewinne auf den Portfoliobeteiligungen bzw. auf den Immaterialgüterrechten realisiert.
- 82** In der zweiten Option beantragt die Holdinggesellschaft für die Steuerperiode 2019, dass bei ihr die so genannte «Merkpostenlösung» zur Anwendung kommt.<sup>92</sup> Bei dieser Merkpostenlösung muss die Holdinggesellschaft das kantonale Holdingprivileg bereits für die Steuerperiode 2019 – und sowohl für die Gewinn- als auch für die Kapitalsteuer<sup>93</sup> – aufgeben. Die stillen Reserven auf den Portfoliobeteiligungen bzw. auf den Immaterialgüterrechten werden im Sinne eines «Merkpostens» für Zwecke der künftigen ordentlichen Gewinnbesteuerung im Kanton «etikettiert» und sind entsprechend von der kantonalen/kommunalen Gewinnsteuer befreit, wenn es zu ihrer Realisation in (beliebigen) späteren Steuerperioden kommt. Nachteilig bei dieser Option ist für die Holdinggesellschaft einzig, dass eine allfällige spätere Wertverminderung der betroffenen Portfoliobeteiligungen bzw. Immaterialgüterrechte die Höhe der «etikettierten» stillen Reserven vermindert.
- 83** In der dritten Option nimmt die Holdinggesellschaft eine handelsrechtliche Aufwertung der Portfoliobeteiligungen bzw. Immaterialgüterrechte in ihrer Handels-

bilanz per 31. Dezember 2019 vor.<sup>94</sup> Diese Option führt zum Ergebnis, dass die direkte Bundessteuer von effektiv 7.8% gemäss Art. 68 DBG auf den handelsrechtlich offengelegten stillen Reserven anfällt, während

<sup>90</sup> Art. 83quater Abs. 1 StG SG, welcher auf den 1. Januar 2020 in Kraft getreten ist, hält ausdrücklich fest, dass eine im Kanton SG steuerpflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft bei Beginn der Steuerpflicht stille Reserven aus Beteiligungen von wenigstens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft nicht aufdecken darf.

<sup>91</sup> Vgl. für eine Illustration dieser drei Optionen die Präsentation des Kantonalen Steueramts SG vom 6. November 2019 zur Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton SG, online abgerufen unter [https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/\\_jcr\\_content/Par/sgch\\_accordion\\_list/AccordionListPar/sgch\\_accordion\\_852887758/AccordionPar/sgch\\_downloadlist\\_973185647/DownloadListPar/sgch\\_download\\_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20\\_%20Stefan%20Gebert.pdf](https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/_jcr_content/Par/sgch_accordion_list/AccordionListPar/sgch_accordion_852887758/AccordionPar/sgch_downloadlist_973185647/DownloadListPar/sgch_download_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20_%20Stefan%20Gebert.pdf), S. 48 ff.

<sup>92</sup> Vgl. die Präsentation des Kantonalen Steueramts SG vom 6. November 2019 zur Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton SG, online abgerufen unter [https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/\\_jcr\\_content/Par/sgch\\_accordion\\_list/AccordionListPar/sgch\\_accordion\\_852887758/AccordionPar/sgch\\_downloadlist\\_973185647/DownloadListPar/sgch\\_download\\_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20\\_%20Stefan%20Gebert.pdf](https://www.sg.ch/steuern-finanzen/steuern/informationsveranstaltungen-medienkonferenz/infoveranstaltungen/_jcr_content/Par/sgch_accordion_list/AccordionListPar/sgch_accordion_852887758/AccordionPar/sgch_downloadlist_973185647/DownloadListPar/sgch_download_494918154.ocFile/Umsetzung%20STAF%20im%20Kanton%20St.Gallen%20_%20Stefan%20Gebert.pdf), S. 49.

<sup>93</sup> Vgl. ebenso Meister, STAF, S. 197.

<sup>94</sup> Gemäss Art. 960b Abs. 1 OR dürfen in der Folgebewertung Aktiven mit einem Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden, auch wenn dieser Preis über dem Nennwert oder dem Anschaffungswert liegt.



sich im Kanton SG bzw. AI keine Gewinnsteuerfolgen ergeben. Die Holdinggesellschaft kann mit dieser Massnahme späteres Abschreibungssubstrat – sowohl im Bund wie im Kanton SG bzw. AI – schaffen. Nachteilig dürfte sich bei dieser Lösung auswirken, dass die Holdinggesellschaft, soweit sie keine Verluste gestützt auf Art. 67 Abs. 1 DBG verrechnen kann, einen Liquiditätsabfluss erleidet und sich aufgrund des via Erfolgsrechnung ausgewiesenen Kapitalgewinns das steuerbare Kapital der Holdinggesellschaft im Kanton SG bzw. AI erhöht.<sup>95</sup>

- 84 Die (früheren) Holdinggesellschaften mit Sitz in den Kantonen SG bzw. AI haben bis zum Zeitpunkt, in welchem sie ihre Steuererklärung 2019 einreichen bzw. ihre Jahresrechnung 2019 finalisieren, die Freiheit, zwischen den drei Optionen zu wählen. Ob sich eine Mehrheit für die eine oder die andere Lösung entscheiden wird, dürfte letztlich nur die Veranlagungspraxis für die Steuerperiode 2019 zeigen.

### 7.2 Kanton TG: Berechnungen zur interkantonalen Steuerauscheidung bei Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen

- 85 Die Schweizerische Steuerkonferenz publizierte am 15. Januar 2020 das Kreisschreiben Nr. 34 zur interkantonalen Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen.<sup>96</sup> Der Kanton TG hat in seiner Steuerpraxis<sup>97</sup> dieses Kreisschreiben über weite Strecken abgebildet bzw. anerkannt, für einzelne Berechnungen aber eine eigene – abweichende – Praxis publiziert.
- 86 Für den zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand mit Überschreitung der Entlastungsbegrenzung postuliert der Kanton TG – abweichend vom Kreisschreiben Nr. 34 der Schweizerischen Steuerkonferenz, welches dasselbe Beispiel illustriert<sup>98</sup> – einen Verlustausgleich in zwei Schritten.<sup>99</sup> Der Kanton TG stellt sich dabei auf den Standpunkt, dass Kantone mit Kapitalanlageliegenschaften ein negatives Gesamtbetriebsergebnis übernehmen müssen, und zwar zuerst diejenigen Kantone, in denen sich Betriebsstätten befinden (in der Illustration des Kantons

TG als Kanton B bezeichnet), und anschliessend die reinen Liegenschaftskantone (in der Illustration des Kantons TG als Kanton C bezeichnet). Dabei sei das negative Gesamtbetriebsergebnis im Verhältnis der angefallenen Reingewinne zu verlegen. Diese Praxis, welche den Liegenschaftskanton – wie traditionell der Kanton TG – gegenüber den übrigen Kantonen mit STAF-Massnahmen besserstellt, rechtfertigt der

<sup>95</sup> Dies dürfte sich für eine Holdinggesellschaft mit Sitz im Kanton SG dann als nachteilig erweisen, wenn sie keine Gewinnsteuer bezahlt (der Kanton SG rechnet gemäss Art. 99 Abs. 2 StG SG die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer an) und auch die Kapitalsteuerermässigung gemäss Art. 97 Abs. 2 StG SG bei den betroffenen Portfoliobeteiligungen nicht greift, weil es sich nicht um qualifizierte Beteiligungen nach Art. 90 Abs. 1 StG SG handelt (Beteiligung von weniger als 10% am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven anderer Gesellschaften bzw. der Verkehrswert der betroffenen Portfoliobeteiligungen beträgt je weniger als CHF 1 Mio.).

<sup>96</sup> Vgl. Kreisschreiben Nr. 34 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. Januar 2020, Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen, online abgerufen unter [https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Kreisschreiben/KS34\\_Internkantonale\\_Steuerauscheidung\\_STAF.pdf](https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Kreisschreiben/KS34_Internkantonale_Steuerauscheidung_STAF.pdf).

<sup>97</sup> Vgl. StP 2 Nr. 28, online abgerufen unter <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/442092568.535.html>.

<sup>98</sup> Vgl. Beispiel 3, S. 12, des Kreisschreibens Nr. 34 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. Januar 2020, Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen, online abgerufen unter [https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Kreisschreiben/KS34\\_Internkantonale\\_Steuerauscheidung\\_STAF.pdf](https://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Dokumente/Kreisschreiben/KS34_Internkantonale_Steuerauscheidung_STAF.pdf).

<sup>99</sup> Vgl. Beispiel 2.1 der StP 2 Nr. 28, online abgerufen unter <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/442092568.535.html>.



Kanton TG mit einem Entscheid des Bundesgerichts vom 5. November 2019.<sup>100</sup> Danach sind bei Immobiliengesellschaften Liegenschaftsgewinne am Ort der gelegenen Sache zu besteuern und Verluste in erster Linie mit dem Gewinn am Hauptsteuerdomizil zu verrechnen.<sup>101</sup> Die vom Kanton TG publizierte Ausscheidungspraxis – anders als das aktuell verfügbare Kreisschreiben Nr. 34 der Schweizerischen Steuerkonferenz – steht zwar im Einklang mit dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Ein vollständiger Ausgleich des Ausscheidungsverlusts erfolgt

1. im Hauptsteuerdomizilkanton, danach
2. im Nebensteuerdomizilkanton und
3. im Anlageliegenschaftskanton

**87** Im Gegensatz zur Ausscheidungspraxis des Kreisschreibens Nr. 34 der Schweizerischen Steuerkonferenz tragen der Hauptsteuerdomizilkanton sowie der Nebensteuerdomizilkanton den Ausscheidungsverlust wesentlich stärker mit. Die Entlastungsbegrenzung für STAF-Massnahmen in diesen beiden Kantonen wird – zugunsten des Anlageliegenschaftskantons – gleichsam *«ausgehebelt»*. Im Resultat sichert sich der Kanton TG – mit Verweis auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 5. November 2019<sup>102</sup> – auch nach Umsetzung der STAF als Liegenschaftskanton Gewinnsteuersubstrat.

**88** Den Grundsatz, welchen das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 5. November 2019 zur Übernahme von Verlusten durch den Hauptsitzkanton formuliert hat, wendet die Steuerverwaltung TG auch in sämtlichen weiteren Ausscheidungsberechnungen der eigenen publizierten Verwaltungspraxis<sup>103</sup> konsequent an. Es ist auch hier anzunehmen, dass der Kanton TG mit dieser Herangehensweise seine Ausgangslage für interkantonale Steuerauscheidungen zulasten anderer Kantone einstweilen verbessern möchte.

<sup>100</sup> Vgl. BGer, Entscheid vom 5. November 2019, 2C\_285/2018, insbesondere E. 4.3. ff. In diesem Entscheid obsiegte der Kanton TG gegenüber dem Kanton Aargau bei der interkantonalen Steuerauscheidung

für eine Immobiliengesellschaft; der Kanton Aargau wurde als Hauptsitzkanton der Immobiliengesellschaft verpflichtet, die in allen anderen Kantonen erlittenen Verluste vollumfänglich anzurechnen.

<sup>101</sup> Im Entscheid vom 5. November 2019, 2C\_285/2018, E. 4.3., hielt das Bundesgericht nochmals – und mit Verweis auf Art. 1 Abs. 2 ZGB sowie BGE 143 II 694 [697], E. 4.3 – fest, dass bei uneinheitlichen kantonalen Praxen zur interkantonalen Steuerauscheidung das Bundesgericht nach der Regel zu entscheiden habe, welche es als Gesetzgeber aufstellen würde. In Bezug auf die Praxis der Steuerbehörden des Kantons TG, welche bei Immobiliengesellschaften eine quotale Anrechnung von Verlusten aus anderen Kantonen ablehnt bzw. ausschliesst und die vollumfängliche Anrechnung am Hauptsteuerdomizil zum Grundsatz hat (unabhängig davon, in welchen betroffenen Kantonen diese Verluste tatsächlich entstanden sind), hatte das Bundesgericht in E. 4.4. festgehalten, dass diese Praxis – im Sinne einer gesetzgeberischen Regel – näher am Grundsatz sei, wonach Liegenschaftsgewinne am Ort der gelegenen Sache zu versteuern seien. Entsprechend ist diese Regel – Versteuerung von Liegenschaftsgewinnen am Ort der gelegenen Sache – im Sinne einer *«gesetzgeberischen Regel»* des interkantonalen Steuerrechts in jedem Fall (prioritär) zu beachten, insbesondere auch bei interkantonalen Verlustsituationen. Das Bundesgericht folgert daraus (E. 4.4.), dass nur in jenen Fällen, in welchen der Gesamtverlust höher ist als der Gewinn am Hauptsteuerdomizil, der überschüssende Verlust quotale auf die Gewinne der anderen Kantone umzulegen ist. Ob der Entscheid des Bundesgerichts vom 5. November 2019 tatsächlich in jedem Fall zu sachgerechten Ergebnissen führt bzw. in der absoluten Formulierung zutrifft, ist zumindest zu bezweifeln.

<sup>102</sup> Vgl. BGer, Entscheid vom 5. November 2019, 2C\_285/2018.

<sup>103</sup> Vgl. StP 2 Nr. 28, online abgerufen unter <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/442092568.535.html>.



89 Dieses Vorgehen erstaunt, zumal die Schweizerische Steuerkonferenz Ausscheidungsregeln – traditionell – in der Weise publiziert, dass Steuerpflichtige von einem Konsens unter den Kantonen ausgehen können und keine (fundamental) widersprechende Veranlagungspraxis in einem Kanton erwarten sollten. In der Sache ist zu bezweifeln, ob der für den Kanton TG (durchaus) relevante Entscheid des Bundesgerichts vom 5. November 2019 in Bezug auf Immobiliengesellschaften tel quel auf STAF-Ausscheidungskonstellationen anwendbar ist. Würde sich die publizierte – und vom Konsens der Schweizerischen Steuerkonferenz abweichende – Praxis des Kantons TG<sup>104</sup> tatsächlich durchsetzen, bliebe die jeweilige Entlastungsbegrenzung in anderen Kantonen bei interkantonalen Ausscheidungskonstellationen über weite Strecken «toter Buchstabe». Dass das Bundesgericht eine solche Lösung als mit den neu per 1. Januar 2020 eingeführten kantonalen Entlastungsbegrenzungen im Einklang stehend beurteilen wird, ist zu bezweifeln. Zumindest erwarten können die Steuerpflichtigen, dass sich das Bundesgericht in einem solchen interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikt, der die Entlastungsbegrenzung zum Gegenstand hat, differenziert äussern und nicht einfach auf sein Urteil vom 5. November 2019 verweisen wird.

---

<sup>104</sup> Vgl. StP 2 Nr. 28, online abgerufen unter <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/442092568.535.html>.

