

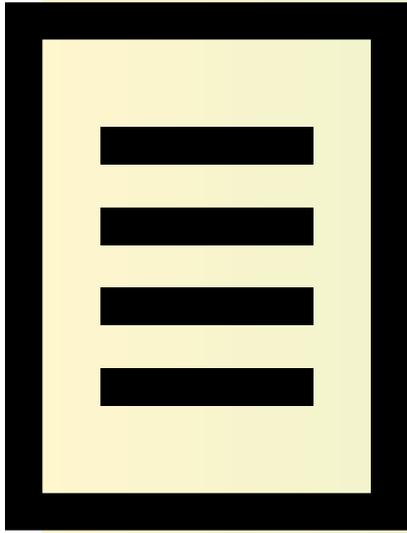
Z S i S)



Band 4 / 2020

Schwerpunktausgabe
«Umsetzung der STAF»

	1 Editorial zur Schwerpunktausgabe «Digitalisierung im Steuerrecht»	Selbständige
	4 Viktor Bucher, Raphael Arnet Übersicht über die Umsetzung der STAF auf Bundesebene und in den Kantonen	Unternehmen
	17 Claude Aemisegger Die Umsetzung der STAF in den Ostschweizer Kantonen – ausgewählte Themen der Gewinn- und Kapitalbesteuerung	Grundstücke
	48 Susanne Schreiber, Kerim Tbaishat Umsetzung der STAF im Kanton Zürich	MWST/Zoll
	62 Sebastiano Garufi Giuliani, Niccolò Figundio, Marco Gessler Umsetzung der STAF im Kanton Tessin	ISTR
	79 Reto Arnold Die Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Bern	Sozialabgaben
	92 Nadia Tarolli Schmidt, Adrian Briner, Lukas Henny Änderung der Steuergesetze der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft – Steuervorlage 17 (SV17)	Reformen
	111 Marcel Meier, Frédéric Epitoux Mise en œuvre de la réforme de la fiscalité des entreprises en Romandie	Sonstige
	131 Thomas Hug Gewinnsteuerliche Verlagerungen von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten im Mehrwertsteuerrecht	



zsis)

«Umsetzung der STAF»

Editorial zur Schwerpunktausgabe «Umsetzung der STAF»

- 1 Am 1. Januar 2020 ist die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) in Kraft getreten. Ihren Ursprung hatte die STAF in einer Entscheidung der Kommission der Europäischen Gemeinschaft: Im Februar 2007 stellte die Kommission fest, dass die kantonalen Steuerprivilegien eine staatliche Beihilfe darstellen, die gegen das im Jahr 1972 abgeschlossene Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der EU verstossen.⁰¹ Nachdem der Bundesrat mit der EU über mehrere Jahre Gespräche geführt hatte, erklärte er sich schliesslich im Herbst 2014 bereit, die kantonalen Steuerprivilegien abzuschaffen.⁰² Es dauerte anschliessend nochmals mehr als fünf Jahre und zwei Volksabstimmungen, bis die kantonalen Steuerprivilegien abgeschafft waren und die grösste Unternehmenssteuerreformen der letzten Jahre in Kraft treten konnte.
- 2 Bei der STAF besteht die Herausforderung aber nicht nur in der Anpassung an die Vorgaben des internationalen Rechts. Da die Kantone mit der Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien ein zentrales Instrument im internationalen Steuerwettbewerb verlieren, muss die Anpassung an das internationale Recht auf eine Weise erfolgen, die es den Kantonen erlaubt, im internationalen Steuerwettbewerb weiterhin konkurrenzfähig zu bleiben. Es ist es daher nachvollziehbar, dass die meisten Kantone mit einer deutlichen Senkung der Gewinnsteuersätze auf diese beiden Herausforderungen reagierten: Mit einer Senkung der allgemeinen Gewinnsteuer vermieden die Kantone einerseits eine unzulässige Privilegierung von ausländischen Unternehmen und Einkünften und andererseits stellen die Kantone damit sicher, dass sie auch in Zukunft ein attraktiver Standort bleiben.
- 3 Als Folge der internationalen Herausforderungen ist der effektive Gewinnsteuersatz im Schweizer Landesdurchschnitt seit anfangs 2007 von rund 20 % auf neu 15.1 % gesunken.⁰³ Das Beispiel der Kantone zeigt somit exemplarisch, wie die jüngsten Entwicklungen im internationalen Steuerrecht und die daraus resultierende Tendenz zur internationalen Steuerharmonisierung den Druck auf die Gewinnsteuersätze erhöht hat. Das Vorgehen der Kantone widerspiegelt damit eine allgemeine internationale Entwicklung,

wonach in den letzten Jahren viele Staaten ihre Gewinnsteuer deutlich gesenkt haben.⁰⁴ Es ist anzunehmen, dass auch die Coronakrise diesen internationalen Trend nicht abschwächen wird – und das obwohl der Finanzbedarf der Staaten massiv steigen wird. Es ist daher davon auszugehen, dass die Idee einer internationalen Mindestbesteuerung weiter Fahrt aufnehmen wird und der Bund und die Kantone schon bald vor einer weiteren Unternehmenssteuerreform stehen werden.⁰⁵

- 4 Beim zsis freuen wir uns, bereits für die aktuelle Unternehmenssteuerreform eine Übersicht über die Umsetzungen in den einzelnen Kantonen geben zu können. Die Autorinnen und Autoren informieren dabei nicht nur über die Senkung des Gewinnsteuersatzes, sondern beleuchten auch den Wechsel von den Steuerprivilegien zur ordentlichen Unternehmensbesteuerung. Zusätzlich berichten sie über die sonstigen kantonalen Besonderheiten. Dabei decken die Artikel in dieser Schwerpunktausgabe (fast) die gesamte Schweiz ab. Obwohl die STAF erst seit ein paar Monaten in Kraft ist, zeigen die Artikel, wie unterschiedlich die Kantone die Vorgaben der STAF umsetzen. Es wird spannend zu beobachten sein, wie sich die unterschiedlichen kantonalen Umsetzungen im Rahmen der sich weiterentwickelnden internationalen Vorgaben verändern wird. Das zsis bleibt auch in Zukunft an diesem Thema dran.



Luzius CAVELTI
 Prof. Dr. iur., dipl. Steuerexperte
 Professor für Steuerrecht | Universität Basel
 Leiter der Redaktion und Herausgeber des zsis)
 luzius.cavelti@unibas.ch

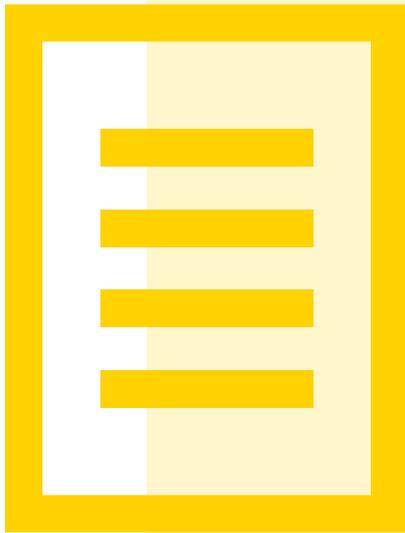
⁰¹ Entscheidung der Kommission vom 13.2.2007 über die Unvereinbarkeit bestimmter schweizerischer Körperschaftssteuerregelungen mit dem Freihandelsabkommen; vgl. https://eeas.europa.eu/archives/delegations/switzerland/documents/eu_switzerland/20070213_kommission_steuern.pdf (Online abgerufen am 19.10.2020).

⁰² Joint Statement zwischen dem Bundesrat und den Vertretern der 28 EU Mitgliedstaaten, vgl. <https://www.news.admin.ch/newsd/message/attachments/36882.pdf> (Online abgerufen am 19.10.2020).

⁰³ KPMG, Swiss Tax Report 2020.

⁰⁴ Verschiedene westliche Staaten, insbesondere die USA, haben ihre Gewinnsteuersätze gesenkt; vgl. OECD, Table II.1. Statutory corporate income tax rate, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?QueryId=78166#> (Online abgerufen am 19.10.2020).

⁰⁵ Vgl. OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar One Blueprint, <http://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm> (Online abgerufen am 19.10.2020).



zsis)



Übersicht über die Umsetzung der STAF auf Bundesebene und in den Kantonen

QUICK READ Der vorliegende Beitrag ist eine Zusammenfassung der Entstehungsgeschichte und des Hintergrunds des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF). Der Artikel beschreibt die mit der STAF verbundenen Massnahmen und enthält eine grosse Übersichtstabelle mit einem schweizweiten Vergleich über die Umsetzung in den einzelnen Kantonen.

Die STAF wurde am 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt und hat eine lange Geschichte. Diese Geschichte geht bis ins Jahr 2005 zurück, als die EU unilateral entschied, dass das kantonale Steuerregime für Statusgesellschaften gegen das Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der EU verstösst. Neben der EU verlangte auch die OECD im Rahmen des BEPS Projektes, dass die Schweiz die Sonderregelungen für einzelne Kapitalgesellschaften aufhebt.

Das erste Revisionsprojekt des Bundesrates und des Parlamentes (USR III) scheiterte an der Volksabstimmung vom 12. Februar 2017. Da die Anpassung der vom Ausland kritisierten Steuerregeln unbestritten war, erarbeitete der Bundesrat und das Parlament in kurzer Zeit eine neue Vorlage, welche unter dem Begriff STAF vom Parlament verabschiedet und vom Volk am 19. Mai 2019 angenommen wurde.

Inhaltlich umfasst die STAF im Kern die Themen, welche seit Beginn der Diskussion über die Anpassung des Unternehmungssteuerrechts im Jahre 2005 im Vordergrund standen, nämlich die Abschaffung der steuerlichen Sonderregime. Zudem wurde in der Planung der Vorlage immer nach Möglichkeiten gesucht, welche die Attraktivität der Schweiz als «*Steuerstandort*» erhalten können und gleichzeitig international anerkannt sind. Aus diesem Spannungsfeld haben sich vor allem neue Regelungen im Zusammenhang mit der Innovationsförderung, d.h. die Instrumente der Patentbox und zusätzliche Forschungs- & Entwicklungsabzüge (F&E-Abzüge) herauskristallisiert. Die weiteren Elemente der Vorlage sind zum Teil politischen Sonderinteressen (Abzug für Eigenfinanzierung) sowie dem Ausgleich der möglichen Kosten aufgrund der Aufhebung der Sonderregime und den damit einhergehenden kantonalen Gewinnsteuersenkungen zuzuschreiben (Einschränkungen bei der KER; Erhöhung der Dividendenbesteuerung; Entlastungsbegrenzung; Erhöhung des Bundesbeitrages an den direkten Bundessteuern an die Kantone).



Viktor BUCHER
LL.M., eidg. dipl. Steuerexperte,
eidg. dipl. Treuhandexperte
Inhaber | Bucher Tax AG
viktor.bucher@bucher-tax.ch



Raphael ARNET
BLaw
Juristischer Mitarbeiter | Bucher Tax AG
raphael.arnet@bucher-tax.ch



QUICK READ	5	1. Geschichte der STAF	
HAUPTTEIL	6		
1. Geschichte der STAF	6	Das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF), welches am 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt wurde, hat eine lange Geschichte. Diese geht bis ins Jahr 2005 zurück, als die EU unilateral entschied, dass das kantonale Steuerregime für Statusgesellschaften gegen das Freihandelsabkommen zwischen der Schweiz und der EU verstösst. ⁰¹ Nach diesem Entscheid der EU begann die Schweiz einen « <i>Dialog</i> » mit der EU, wo die unterschiedliche Besteuerung von in- und ausländischen Erträgen bei Statusgesellschaften (sog. « <i>ring-fencing</i> ») im Zentrum stand. Der Dialog mündete in die gemeinsame Erklärung vom 14. Oktober 2014, worin der Bundesrat die Absicht bekräftigte, die international verpönten Steuerregimes betreffend Statusgesellschaften aufzuheben. ⁰²	1
2. Steuerliche Massnahmen der STAF	8		
3. Die einzelnen steuerlichen Massnahmen und deren Umsetzung	8		
4. Umsetzungsstand in den Kantonen	13	Neben der Diskussion mit der EU entstand zusätzlich Druck auf einzelne Teile des Unternehmenssteuerrechts der Schweiz (u.a. auch Statusgesellschaften) durch den Aktionsplan der OECD zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting; BEPS). Der Aktionsplan der OECD zielt darauf ab, die Steuerplanungsmöglichkeit und die möglicherweise damit verbundene Aushöhung von Steuersubstraten durch Einschränkung der Mobilität der Gewinnsteuerbasisfaktoren innerhalb von Konzernstrukturen einzuschränken. M.a.W. geht es um die Gewährleistung der Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit. ⁰³	2
		⁰¹ Abkommen vom 22. Juli 1972 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft (SR 0.632.401).	
		⁰² admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-54818.html (online abgerufen am 26.3.2020).	
		⁰³ Botschaft zum Unternehmenssteuergesetz III vom 5. Juni 2015, BBl 2015 5069 ff. (zit. Botschaft USR III), 5077; Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17) vom 21. März 2018, BBl 2018 2527 ff. (zit. Botschaft SV17), 2541.	



- 3 In der Überzeugung, dass die Schweiz, als Teil der international vernetzten Staatenwelt, die international geäusserte Kritik an Teilen des schweizerischen Steuersystems nicht ignorieren könne, erarbeitete der Bundesrat mit der Unternehmenssteuerreform III (USR III) ein Gesetz aus, das die internationale Akzeptanz wiederherstellen sollte, indem die Steuerprivilegien für Statusgesellschaften abgeschafft werden. Um die Wettbewerbsfähigkeit und die finanzielle Ergiebigkeit der Gewinnsteuer für das Gemeinwesen sicherzustellen, wurden in der USR III als Kompensation zu den Statusgesellschaften Regelungen eingeführt, welche die Attraktivität der Schweiz erhalten, aber internationalen Standards entsprachen.⁰⁴ Bei der politischen Diskussion wurde die USR III heftig kritisiert und bekämpft. Das Hauptargument war, dass sie über das Ziel hinausschiesst und zu (zu) hohen Einnahmeausfällen führen würde, für welche dann die Bevölkerung einzustehen hätte. Die USR III wurde am 12. Februar 2017 vom Volk mit 59 % Nein-Stimmen verworfen.⁰⁵
- 4 Unmittelbar nach dem Nein vom 12. Februar 2017 erklärte der Bundesrat, dass der internationale Druck nicht abnehmen werde. Die Schweiz sei trotz dem Nein zur USR III gezwungen, die kritisierten Bestandteile des Unternehmenssteuerrechts zu korrigieren. So verwies der Bundesrat auf den Schlussbericht der OECD zum BEPS-Projekt vom 5. Oktober 2015, wo bei der BEPS-Massnahme 5 Mindeststandards für die wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz formuliert sind. Diesen Mindeststandards genügt das Steuerregime der Statusgesellschaften nicht.⁰⁶ Auch die EU blieb nicht tatenlos, und verabschiedete am 5. Dezember 2017 zwei Listen mit Steueroasen, wobei u.a. auf Steuertransparenz und -gerechtigkeit abgestellt wurde. Die «schwarze Liste» betrifft unkooperative Staaten, wie etwa Panama oder die Vereinigte Arabische Emirate (VAE). Die zweite Liste, die «graue Liste» (sog. Watch List), umfasst Steueroasen, welche gegenüber der EU Zusagen zur Änderung ihrer Steuerpraktiken gemacht haben, worunter sich auch die Schweiz befand.⁰⁷
- Der Bundesrat reagierte nach seiner Ankündigung nach dem Nein vom 17. Februar 2017 rasch. Er verabschiedete am 21. März 2018 das «Bundesgesetz über die Steuervorlage 17» mit der entsprechenden Botschaft. Die Vorlage wurde innerhalb eines Jahres mit breiter Abstützung und unter Berücksichtigung einer umfassenden Anhörung aller interessierten Kreise erarbeitet. In der Botschaft wurde mit Nachdruck auf die Dringlichkeit des Geschäfts hingewiesen, indem folgendes ausgeführt wurde:

*«Erstens haben wichtige Länder weitreichende Reformen bei der Gewinnsteuer beschlossen oder diese angekündigt. Zweitens mehren sich unilaterale wie auch international koordinierte Massnahmen, die darauf abzielen, steuerlich attraktive Länder zu schwächen. Die Schweiz muss tätig werden, um ihre Wettbewerbsfähigkeit gegenüber konkurrierenden Ländern zu behaupten. Eine erfolgreiche Umsetzung der SV17 ist deshalb unerlässlich, um die Rechtssicherheit zu gewährleisten und die steuerliche Attraktivität zu wahren».*⁰⁸

Auch das Parlament war sich des Reformdruckes bewusst und suchte parteiübergreifend nach der richtigen «Lösung», damit eine allfällige (nochmalige) Volksabstimmung zum gleichen Thema erfolgreich durchgeführt werden konnte. Diese parlamentarische Diskussion führte dazu, dass neben den Kernbereichen des Steuerrechts neu eine Bestimmung für die Verbesserung der AHV-Finanzierung, anstelle der Erhöhung der Familienzulagen (so noch USR III), in die Vorlage aufgenommen wurde. Diese Anpassung der bundesrätlichen Vorlagen führte folgerichtig

⁰⁴ Botschaft USR III, 5071 f., die beantragten Neuregelungen im Detail 5095 ff.

⁰⁵ efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/gesetzgebung/abstimmungen/reformder-unternehmensbesteuerung--usr-iii-.html (online abgerufen am 26.3.2020).

⁰⁶ Botschaft SV17, 2541 f., m.w.H.

⁰⁷ Botschaft SV17, 2542 f.

⁰⁸ Botschaft SV17, 2528.



auch zur Umbenennung der Vorlage in «*Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung*» (STAF). Das Parlament beriet in geradezu unschweizerischem Tempo die Vorlage zwischen Mai und September 2018 und verabschiedete das Gesetz an der Schlussabstimmung vom 28. September 2018. Erwartungsgemäss wurde dagegen (wiederum) erfolgreich das Referendum ergriffen. Die Hauptkritik an der «*neuen*» Vorlagen war im Abstimmungskampf vor allem die Verknüpfung der Steuerthemen mit der AHV-Finanzierung, welche in der Diskussion auch als «*Kuhhandel*» bezeichnet wurde. Doch die Taktik des Parlamentes ging auf, und die Vorlage wurde am Abstimmungssonntag vom 19. Mai 2019 mit einem Ja-Stimmenanteil von 66,4% vom Stimmvolk angenommen.⁹⁹ Die Vorlage wurde auf den 1. Januar 2020 in Kraft gesetzt.¹⁰

- 7 Auf internationaler Ebene wurden die Massnahmen der STAF positiv aufgenommen. Das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (Globales Forum für Transparenz und Informationsaustausch zu Steuerzwecken) beurteilt die Schweizer Steuergesetzgebung in ihrem Bericht als weitgehend konform mit den OECD-Regeln. Insbesondere hat sich die Schweiz durch die STAF im Prüfungspunkt «*Rechte und Schutzmassnahmen*» verbessert.¹¹

2. Steuerliche Massnahmen der STAF

- 8 Inhaltlich umfasst die STAF im Kern die Themen, welche seit Beginn der Diskussion über die Anpassung des Unternehmungssteuerrechts im Jahre 2005 im Vordergrund standen, nämlich die Abschaffung der steuerlichen Sonderregime. Neben diesem Hauptpunkt wurde in der Planung der Vorlage immer nach Möglichkeiten gesucht, welche die Attraktivität der Schweiz als «*Steuerstandort*» erhalten können und andererseits international anerkannt sind. Aus diesem Spannungsfeld haben sich vor allem neue Regelungen im Zusammenhang mit der Innovationsförderung, d.h. die Instrumente der Patentbox und zusätzliche

Forschungs- & Entwicklungsabzüge (F&E-Abzüge) herauskristallisiert. Die weiteren Elemente sind einerseits politischen Sonderinteressen (Abzug für Eigenfinanzierung) und andererseits dem Ausgleich der möglichen Kosten aufgrund der Aufhebung der Sonderregime sowie den damit einhergehenden kantonalen Gewinnsteuersenkungen zuzuschreiben (Einschränkungen bei der KER; Erhöhung der Dividendenbesteuerung; Entlastungsbegrenzung; Erhöhung des Bundesbeitrages an den direkten Bundessteuern an die Kantone).¹²

3. Die einzelnen steuerlichen Massnahmen und deren Umsetzung

3.1 Übersicht

3.1.1 Massnahmen auf Stufe der Unternehmen:

- Abschaffung der Regelung für kantonale Statusgesellschaften
- Aufhebung der Regelungen über Prinzipalgesellschaften und Finance Branches auf Bundesebene
- Behandlung von unter dem Sonderregime erwirtschafteten stillen Reserven/Goodwill
- Patentbox
- Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht (Immigrationsstep-Up)

⁹⁹ efd.admin.ch/efd/de/home/dokumentation/gesetzgebung/abstimmungen/staf.html (online abgerufen am 26.3.2020).

¹⁰ AS 2019 2413.

¹¹ oecd.org/tax/transparency/exchange-of-information-on-request/ratings/ (besucht am 7.4.2020); Die OECD stellt der Schweiz eine gute Note für die Steuertransparenz aus, NZZ Online 6. April 2020, online abgerufen am 7.4.2020 unter: nzz.ch/schweiz/die-oecd-stellt-der-schweiz-eine-gute-note-fuer-die-steuertransparenz-aus-ld.1550578.

¹² Zum Ganzen Botschaft SV17, 2573 ff.; Vgl. auch für die Zusammenfassung der parlamentarischen Verhandlung parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaefft?AffairId=20180031 (online abgerufen am 2.4.2020).



- Zusätzliche F&E-Abzüge
- Abzug von Zinsen auf Eigenkapital (NID)
- Entlastungsbegrenzung
- Ausdehnung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern
- Anpassungen bei der Kapitalsteuer

3.1.2 Massnahmen auf Stufe der Aktionärinnen und Aktionäre:

- Erhöhung der Dividendenbesteuerung
- Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip
- Anpassungen bei der Transponierung

3.2 Abschaffung der Regelung für kantonale Statusgesellschaften

- 9 Die Regelungen für kantonale Statusgesellschaften waren der Grund des internationalen Drucks, welche den Anstoss zur gesamten Vorlage war. Um das schweizerische Steuersystem wieder mit den internationalen Standards kompatibel zu machen, werden diese Regelungen abgeschafft. Somit wurde Art.28 Abs. 2-5 Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)¹³ aufgehoben.¹⁴

3.3. Aufhebung der Regelungen über Prinzipalgesellschaften und Finance Branches auf Bundesebene

- 10 Im Zuge der kantonalen Sonderregelungen für die Statusgesellschaften haben sich im Laufe der Zeit zwei Spezialanwendungen dieser Strukturen herauskristallisiert, welche auch auf Bundesebene auf der Basis einer Verwaltungspraxis zu einer steuerlichen Sonderbehandlung führten. Es handelt sich dabei um die Besteuerung von Konzernzentralen unter dem Begriff der Prinzipalgesellschaft und um konzerninterne Finanzierungsstrukturen, welche als Finance Branches aufgebaut sind. Im Zuge der Aufhebung der Statusgesellschaften auf kantonaler Ebene wurden die beiden Sonderregime auf Bundesebene ebenfalls auf den 1. Januar 2020 aufgehoben.¹⁵

3.4 Behandlung von unter dem Sonderregime erwirtschafteten stillen Reserven/Goodwill

Eng verbunden mit der Abschaffung der kantonalen Statusgesellschaften ist die Regelung über die Behandlung der stillen Reserven/Goodwill der Statusgesellschaften, welche während dem Sonderstatus entstanden sind. 11

Es bestehen für die steuerliche Behandlung dieser stillen Reserven/Goodwill zwei Lösungswege. Einerseits können diese Werte vor Einführung der neuen Regelung (1.1.2020) nach altrechtlichen Bestimmungen im Rahmen eines Step-up-Modells steuerlich aufgedeckt werden. Bei der Step-up-Methode handelt es sich um eine steuersystematische Realisation von stillen Reserven. Nach der Aufdeckung erfolgt die Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven zulasten des ordentlichen Gewinnes über 5 bzw. maximal 10 Jahre. Die aufgedeckten stillen Reserven werden bei dieser Methode zum steuerbaren Kapital dazugerechnet. 12

Nach der Einführung der neuen Regeln (1.1.2020) erfolgt andererseits die steuerliche Aufdeckung dieser stillen Reserven/Goodwill im Rahmen einer Sondersatzlösung (Art.78g StHG). Durch diese Harmonisierung ist die altrechtliche, kantonale uneinheitliche Praxis zur Aufdeckung stiller Reserven beim Statuswechsel (Step-up-Methode) ab der Steuerperiode 2020 grundsätzlich nicht mehr möglich.¹⁶ 13

Im Rahmen dieser Sondersatzlösung können die betroffenen Gesellschaften die steuerlich anerkannten stillen Reserven/Goodwill während fünf Jahren zu einem privilegierten Steuersatz (Sondersatz) sukzessive aufdecken. Im Gegensatz zur Step-Up-Variante 14

¹³ SR 642.14.

¹⁴ AS 2019 2413.

¹⁵ Medienmitteilung Bundesrat vom 22. Mai 2019, online abgerufen am 12.8.2020 unter: [admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-75158.html](https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-75158.html).

¹⁶ Botschaft SV17, 2592.



kommt es bei dieser Lösung im Zeitpunkt des Statuswechsels nicht zu einer steuerbilanztechnischen Aufdeckung von stillen Reserven. Berücksichtigt werden bei dieser Sondersatzlösung nur diejenigen stillen Reserven, welche unter dem Sonderstatus als privilegierte Gesellschaft steuerfrei gewesen wären. Die Bestimmung der Höhe des Sondersatzes liegt in der Kompetenz der Kantone.

- 15 Nach Ablauf der fünf Jahre wird der gesamte Gewinn ordentlich besteuert. Dadurch verfällt auch der zu diesem Zeitpunkt noch nicht realisierte Teil der stillen Reserven ungenutzt bzw. er unterliegt der ordentlichen Besteuerung. Bei dieser Methode handelt es sich um eine Schattenrechnung, welche keine Kapitalsteuern auslöst. Der grundsätzliche Nachteil der Sondersatzlösung liegt in der Befristung auf lediglich 5 Jahre. Jedoch ist am Beispiel des Kantons Zug zu beachten, dass die Kantone teilweise die 5-Jahresfrist nach Art. 78g StHG analog auf die altrechtlichen Steuerperioden mit dem Step-up-Modell anwenden.¹⁷ Somit kann je nach Kanton ein Statuswechsel vor Inkraftsetzung der STAF lukrativer sein, unter dem Vorbehalt, dass überhaupt ein Step-up zugelassen wird und unter dem Vorbehalt der Problematik bezüglich latenter Steuern.

3.5 Patentbox

- 16 Die Einführung einer Patentbox auf kantonaler Ebene ist eine steuerliche Massnahme zur Innovationsförderung und ein Element im Zusammenhang mit dem internationalen Steuerwettbewerb. Mit einer Patentbox kann der Reingewinn auf Patente und vergleichbare Rechte ermässigt besteuert werden. Die Schweizer Regelung orientiert sich an den OECD-Standards.¹⁸
- 17 Art. 24a StHG definiert in abschliessender Weise, was unter Patenten und vergleichbarer Rechte zu verstehen ist. Für die Definition des Patents wird auf das Europäische Patentübereinkommen (EPÜ 2000)¹⁹ und das Patentgesetz (PatG)²⁰ abgestellt. Als vergleichbare Rechte gelten u.a. Topografien²¹, nicht aber nicht patent-geschützte Erfindungen von Klein-

und Mittelunternehmen (KMU) sowie urheberrechtlich geschützte Software. Eine Problematik bei Patentrechten ist ihre Territorialität. Das Problem wird dahingehend praktikabel gelöst, dass entsprechende ausländische Rechte ebenfalls für die Patentbox qualifizieren, wobei jeweils auf das ausländische Recht abgestellt wird (Abs.1 lit. c und Abs.2 lit. f). Art. 24a StHG ist aus einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen, und somit fallen qualifizierte Exklusivlizenzen für die genannten Rechte für das Gebiet der Schweiz ebenfalls in die Patentbox.²²

Art. 24b StHG legt die Funktionsweise der Patentbox fest. Dem schweizerischen System liegt der modifizierte Nexus Ansatz der OECD zugrunde. Dabei wird auf den dem Patent oder vergleichbarem Recht zugrundeliegende F&E-Aufwand abgestellt. Dabei ist das Verhältnis zwischen dem der steuerpflichtigen Person zurechenbaren F&E-Aufwand (sog. qualifizierter Forschungs- und Entwicklungsaufwand) und dem gesamten F&E-Aufwand massgebend. Der modifizierte Nexus Ansatz führt dazu, dass der Gewinn, der ermässigt besteuert werden kann, umso grösser ausfällt, je mehr F&E der steuerpflichtigen Person zugerechnet werden kann. Einzelheiten zur Berechnung finden sich in der Patentboxverordnung²³. Dabei wird der Anteil am gesamten Reingewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, mit einer Ermässi-

¹⁷ Merkblatt steuerlicher Aspekte eines Statuswechsels vom 22. Oktober 2019, online abgerufen am 14.4.2020 unter: zg.ch/behoerden/finanzdirektion/steuerverwaltung/STAF%20vormals%20Steuer%20vorlage%2017.

¹⁸ Botschaft SV17, 2548 f.

¹⁹ Europäisches Patentübereinkommen, revidiert in München am 29. November 2000, SR 0.232.142.2.

²⁰ Bundesgesetz über die Erfindungspatente, SR 232.14.

²¹ Vgl. Bundesgesetz über den Schutz von Topographien von Halbleitererzeugnissen, SR 231.2.

²² Zum Ganzen Botschaft SV17, 2549 f., 2587 f.

²³ Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten, SR 642.142.1.



gung von 90 Prozent besteuert, sofern die Ermässigung beantragt wurde. Die Kantone können geringere Ermässigungen vorsehen.²⁴

3.6 Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht (Immigrationsstep-Up)

- 19 Im Zusammenhang mit der Diskussion über die Erhaltung der Schweiz als attraktiven Steuerstandort zeigte sich, dass die ungelöste Frage der steuerlichen Behandlung der stillen Reserven bei Zuzug von ausländischen Firmen in die Schweiz einen gewichtigen Standortnachteil darstellt. Der Gesetzgeber hat im Zuge der STAF dieses Thema aufgenommen und im Rahmen von Art.24c StHG bzw. Art.61a DBG²⁵ eine Regelung über die Behandlung von stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht getroffen. Diese erlaubt, die vor Beginn der Steuerpflicht in der Schweiz geschaffenen stillen Reserven steuerneutral aufzudecken und während 10 Jahren steuerwirksam abzuschreiben.

3.7 Zusätzliche F&E-Abzüge

- 20 Die zweite Massnahme der Innovationsförderung und Sicherstellung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit auf kantonaler Stufe sind die zusätzlichen F&E-Abzüge. Die Regelung fand Eingang in Art.25a StHG.
- 21 Für den Begriff «Forschung und Entwicklung» wird auf die Definition in Art.2 Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIGG)²⁶ abgestellt. Der massgebende Aufwand im F&E-Bereich wird bei direkter F&E-Tätigkeit aufgrund des F&E-Personalaufwands festgelegt. Die F&E Aktivität muss somit nicht in einer gesonderten Unternehmenseinheit stattfinden. Zum massgebenden Personalaufwand wird eine Pauschale von 35 % für Sachaufwendung aufgerechnet. Für die in Auftrag gegebene F&E-Tätigkeit wird nur 80 % der in Rechnung gestellten Aufwänden berücksichtigt, um pauschal die Gewinnanteile und Gemeinkosten herauszurechnen. Die F&E-Tätigkeit wird jedoch nur beim Auftraggeber berücksichtigt, da es sich bei der Auftragnehmerin nicht zwingend um ein gewinnsteuerpflichtiges Subjekt, wie bspw. eine Hochschule, handelt.²⁷

Die Kantone können einen Zuschlag von maximal 50 % auf den ermittelten F&E-Aufwand gewähren. M.a.W. der F&E-Aufwand kann bis zu 150 % nach Massgabe des kantonalen Rechts berücksichtigt werden. 22

3.8 Abzug für Eigenfinanzierung

Art. 25abis StHG regelt den fakultativen Abzug für Eigenfinanzierung, wobei dieser Abzug Hochsteuernkantonen vorbehalten ist.²⁸ 23

Die Bestimmung sieht vor, dass auf dem sogenannten Sicherheitseigenkapital, d.h. jenem Teil des Eigenkapitals, welcher langfristig über dem für die Geschäftstätigkeit notwendigen durchschnittlichen Eigenkapital liegt, ein kalkulatorischer Zinsabzug gewährt wird. 24

Als einziger Kanton hat der Kanton Zürich in §65b StG/ZH²⁹ einen solchen Abzug eingeführt. Der Kanton ZH beabsichtigt mit einem solchen Abzug die ortsansässigen Konzernzentralen zu Finanzierungstätigkeiten an ihren Hauptsitzen zu animieren und so die Schaffung von neuen Arbeitsplätzen zu begünstigen.³⁰ 25

3.9 Entlastungsbegrenzung

Die oben genannten Instrumente (vgl. Art.24b, 25a, 25abis StHG) sind Massnahmen, um die Steuerattraktivität der Schweiz weiterhin zu gewährleisten. Als Korrektiv zu diesen Massnahmen wird für die Nutzung aller vorerwähnten Instrumente eine Begrenzung 26

²⁴ Zum Ganzen Botschaft SV17, 2588 f.

²⁵ SR 642.11.

²⁶ SR 420.1.

²⁷ Zum Ganzen Botschaft SV17, 2551 f., 2590 f.

²⁸ Vgl. für die Zusammenfassung der parlamentarischen Verhandlung, online abgerufen am 2.4.2020 unter: parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20180031.

²⁹ LS 631.1.

³⁰ Antrag des Regierungsrates des Kanton ZH vom 19. September, S. 19; online abgerufen am 2.4.2020 unter: steueramt.zh.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/spezialsteuern/unternehmenssteuer/sv17.html.



zung festgelegt. Diese soll verhindern, dass durch die Nutzung der verschiedenen Steuereinsparmöglichkeiten Unternehmen auf kantonaler Ebene keine Steuern mehr bezahlen oder sogar einen steuerlichen Verlust ausweisen. Die Einführung einer Entlastungsbegrenzung wurde von den Kantonen begrüsst und soll auch zur Verhinderung von schädlichem Steuerwettbewerb zwischen den Kantonen beitragen.³¹

- 27 Art. 25b StHG sieht vor, dass mindestens 30 % des Gewinns vor Anwendung der Sonderregelungen steuerbar sein muss und aus deren Ermässigung kein Verlustvortrag resultieren darf. M.a.W. darf es maximal zu einer Entlastung von 70 % des ordentlichen Gewinnes kommen, wobei die Kantone eine tiefere Maximalentlastung vorsehen können.

3.10 Ausdehnung der Anrechnung von ausländischen Quellensteuern

- 28 Im Rahmen der STAF-Vorlage wurde im Weiteren ein «Mangel» im internationalen Steuerrecht der Schweiz behoben und die Anrechnung von ausländischen Steuern bei der schweizerischen Steuerberechnung bei Betriebsstätten von ausländischen Gesellschaften eingeführt. Die Änderung der Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern³² trat ebenfalls auf den 1. Januar 2020 in Kraft.³³

3.11 Anpassungen bei der Kapitalsteuer

- 29 Mit Art. 29 Abs. 3 StHG wird für die Kantone zusätzlich die Möglichkeit geschaffen, punktuelle Entlastungen bei der Kapitalsteuer vorzusehen. Es wird den Kantonen ermöglicht, für das Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte nach Art. 28 Abs. 1 StHG sowie auf Patente und vergleichbare Rechte nach Artikel 24a StHG entfällt, eine Steuerermässigung auf Stufe der Bemessungsgrundlage vorzusehen.³⁴
- 30 In den Kantonen haben sich drei Variationen für die Umsetzung der fakultativ vorgesehenen Ermässigung des Eigenkapital (EK) i.S.v. Art. 29 Abs. 3 StHG herausgebildet:

- Reduktion des relevanten EK um einen festgelegten Prozentsatz
- Besteuerung des relevanten EK zu einem Sondersatz
- Ermässigung im Verhältnis des relevanten EK zu den gesamten Aktiven

Art. 14 Abs 3 StHG sieht im Weiteren vor, dass die Kantone bei der Vermögenssteuer für die Selbständigwerbenden eine Reduktion im Zusammenhang mit qualifizierten Patenten vornehmen können.

3.12 Erhöhung der Dividendenbesteuerung

Durch den Wegfall der Sonderregelungen für bestimmte Kapitalgesellschaften zeigt sich, dass eine Reihe von Kantonen die Gewinnsteuersätze nach Einführung der neuen Regeln als steuerliche Kompensation für die altrechtlichen Statusgesellschaften senken. Aufgrund der breiten Abnahme der Gewinnsteuerbelastung in der Schweiz können die bis anhin geltenden Massnahmen zur Verminderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu einer teilweisen Überkompensation führen. Dieser Tendenz wirkte der Gesetzgeber durch die Erhöhung der Dividendenbesteuerung entgegen, um weitere Steuerausfälle zu vermeiden.

Auf Bundesebene werden Dividenden und andere geldwerte Vorteile aus qualifizierten Beteiligungen gemäss Art. 20 Abs. 1bis DBG neu im Umfang von 70 % (vorher 60 %) besteuert.

³¹ Botschaft SV17, 2552 f.

³² SR 672.201.

³³ AS 2019 3873; vgl. im Detail die Erläuterungen des EFD vom 13. November 2019 zur Verordnung über die Anrechnung ausländischer Quellensteuern, online abgerufen am 12.8.2020 unter: [newsd.admin.ch/newsd/message/attachments/59221.pdf](https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/59221.pdf).

³⁴ Botschaft SV17, 2566, 2592.



34 Die Kantone müssen neu qualifizierte Beteiligungen zu mind. 50 % besteuern.³⁵ Weiter wurde die Berechnungsmethode mittels Obligatorium für das Teilbesteuerungsverfahren harmonisiert. Das heisst, die Entlastung erfolgt zwingend über die Bemessungsgrundlage und es ist für die Kantone nicht mehr möglich, eine Entlastung über den Steuersatz vorzunehmen. Daher mussten/müssen die Kantone ZH, BE, NW, GL, BL, SH, AR, AI, SG und AG ihr Verfahren anpassen.³⁶

3.13 Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip

35 Nach lauter Kritik an den Folgen über die Regelung über die steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagen (KER) aus der USR II wurden im Rahmen der parlamentarischen Beratung zur STAF die bisherigen Rückzahlungs- und Teilliquidationsregeln für Gesellschaften, welche an einer schweizerischen Börse kotiert sind, teilweise eingeschränkt. Diese Gesellschaften können neu grundsätzlich nur dann KER steuerfrei zurückerhalten, wenn sie in der gleichen Höhe steuerbare Dividenden ausschütten (Verhältnisregel).³⁷ Die Einschränkungen, sowie deren Ausnahmen insb. betreffend Ausland-KER und hinsichtlich qualifizierten Anteilsinhabern, sind nun in Art. 20 Abs. 3-7 DBG und Art. 7b StHG bzw. Art. 4a Abs. 4 und Art. 5 Abs. 1bis-1sexies Verrechnungssteuergesetz (VSTG)³⁸ geregelt.³⁹

3.14 Anpassungen bei der Transponierung

36 Eine Transponierung liegt vor, wenn eine Privatperson Beteiligungsrechte an ein Unternehmen überträgt, an dem sie selbst zu mindestens 50 %-beteiligt ist («*Verkauf an sich selbst*»). Der Veräusserungserlös wird in der Folge der Einkommenssteuer unterworfen, wobei die gleiche Teilbesteuerung wie für Dividenden zur Anwendung gelangt. Ursprünglich war eine Mindestverkauf von 5 % der Aktien vorgesehen. Doch in der Praxis hat sich gezeigt, dass diese Hürde zu rein steuerplanerisch motivierten Transaktionen führte. Auf 1. Januar 2020 wurde in Art. 20a Abs. 1 lit. b und Art. 7a Abs. 1 lit. b StHG die 5 %-Hürde fallen gelassen. Dadurch erfolgt bei einem «*Verkauf an sich selbst*» nun immer eine Besteuerung nach den Regeln der Dividendenbesteuerung.⁴⁰

4. Umsetzungsstand in den Kantonen

4.1 Reform der kantonalen Steuergesetze

Art. 72y StHG gibt den Marschplan an die Kantone vor, welche bis auf den 1. Januar 2020 ihre Steuergesetze anzupassen haben. Andernfalls kommen die Regeln des StHG direkt zur Anwendung und die Kantonsregierungen haben erforderliche Bestimmungen zu erlassen. 37

Die meisten Kantone sind dieser Forderung nachgekommen und haben ihre Steuergesetze auf den 1. Januar 2020 angepasst. Dies umfasst die Kantone AG, BL, BS, FR, GE, GR, GL, JU, LU, NE, OW, SH, SZ, SG, UR, VD, ZG und ZH. 38

Eine zweite Gruppe umfasst jene Kantone, welche ihre revidierten Steuergesetze aufgrund verstrichener Referendumsfristen oder vom Stimmvolk abgelehnte Referenden rückwirkend auf den 1. Januar 2020 in Kraft setzen konnten: AR, BE, SO, TI, TG und VS. 39

³⁵ Botschaft SV17, 2553 f.; vgl. die Zusammenfassung der parlamentarischen Verhandlung, online abgerufen am 2.4.2020 unter: parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20180031.

³⁶ Botschaft SV17, 2553 f., 2586.

³⁷ Vgl. Anpassungen am Kapitaleinlageprinzip – Erläuterungen der ESTV vom 25. Mai 2018, online abgerufen am 2.4.2020 unter: parlament.ch/centers/documents/de/18-031-kapitaleinlagenprinzip-wak-s-2018-05-25-d.pdf.

³⁸ Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965, SR 642.21.

³⁹ Vgl. die Zusammenfassung der parlamentarischen Verhandlung, online abgerufen am 2.04.2020 unter: parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20180031.

⁴⁰ Botschaft SV17, 2568.



40 Die dritte Gruppe umfasst jene zwei Kantone (AI und NW), welche die kantonalen Steuergesetze noch nicht revidieren konnten. Im Kanton Nidwalden wurde das Referendum gegen die kantonale Vorlage ergriffen und die kantonale Volksabstimmung ist auf den 27. September 2020 angesetzt, wobei die Gewinnsteuersenkung der umstrittene Punkt ist.⁴¹ Um Rechtsicherheit zu schaffen, hat der Regierungsrat im Beschluss vom 29. Oktober 2019 in Art. 280a StG/NW⁴² und § 93b StV/NW⁴³ die notwendigen Übergangsbestimmungen erlassen und somit Rechtssicherheit für Unternehmen geschaffen. Im Kanton Appenzell-Innerrhoden hat die Regierung mit dem Standeskommissionsbeschluss zur vorläufigen Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (StKB STAF)⁴⁴ für die notwendige Rechtssicherheit gesorgt. Aufgrund der Corona-Situation musste die Landsgemeinde abgesagt werden, wobei jedoch eine ausserordentliche Urnenabstimmung am 23. August 2020 stattgefunden hat, an welcher neben den Wahlen u.a. über die Revision des kantonalen Steuergesetzes als dringliches Geschäft abgestimmt wurde.⁴⁵ Die Revision des kantonalen Steuergesetzes wurde vom Volk angenommen; die Standeskommission hat bezüglich Inkraftsetzung noch nichts beschlossen.⁴⁶

→ Siehe Tabelle Seite 12: 4.2 Übersicht über die Umsetzung der Massnahmen der STAF/SV17.

→ Siehe Tabelle Seite 13: 4.3 Übersicht über die Gewinnsteuerbelastung in den Kantonen nach Umsetzung STAF.

⁴¹ www.nw.ch/reglemente/16927 (online abgerufen am 9.4.2020); Medienmitteilung vom 23. Juni 2020, online abgerufen am 17.09.2020 unter: www.nw.ch/_docn/218423/Medienmitteilung_Abstimmung_Steuergesetzrevision.pdf.

⁴² NG 521.1.

⁴³ NG 521.11.

⁴⁴ GS 640.012.

⁴⁵ Standeskommissionsbeschluss über ausserordentliche Urnenabstimmungen vom 9. Juli 2020 (StKB Urnenabstimmungen; GS 120.002); Medienmitteilung vom 19. August 2020, online abgerufen am 22.09.2020 unter: www.ai.ch/politik/standeskommission/mitteilungen/aktuelles/mm-dringlichkeit-der-urnengeschaeft.

⁴⁶ Ergebnis der Urnenabstimmung vom 23. August 2020, online abgerufen am 22.09.2020 unter: www.ai.ch/themen/staat-und-recht/abstimmungen-und-wahlen/ausserordentliche-urnenabstimmungen/urnenabstimmung-vom-23-august-2020/ergebnisse-der-ausserordentlichen-urnenabstimmung.



4.2 Übersicht über die Umsetzung der Massnahmen der STAF/SV17

41 Kanton	F&E-Abzug	Patentbox	Entlastungs- begrenzung	Dividenden- besteuerung	Ermässigung Kapitalsteuer
AG	150%	90%	70%	50%	JA (Verhältnis)
AI ⁴⁷	150%	50%	50%	50%	JA (50%)
AR	150%	50%	50%	60%	JA (Verhältnis)
BL	120%	90%	50%	60%	JA (80%)
BS	NEIN	90%	40%	80%	JA (80%)
BE	150%	90%	70%	50%	NEIN
FR	150%	90%	20%	70%	JA (Sondersatz)
GE	150%	10%	9%	70%	JA (Sondersatz)
GR	150%	90%	55%	50%	JA (Verhältnis)
GL	NEIN	10%	10%	70%	JA (Verhältnis)
JU	150%	90%	70%	70%	JA (Sondersatz)
LU	NEIN	10%	70%	Privat: 60% Geschäft: 50%	JA (Sondersatz)
NE	150%	20%	70%	60%	JA (Sondersatz)
NW ⁴⁸	150%	90%	70%	50%	NEIN
OW	150%	90%	70%	50%	NEIN
SG	140%	50%	40%	70%	JA (Verhältnis)
SH	125%	90%	50%	60%	NEIN
SO	150%	90%	70%	Privat: 60% Geschäft: 50%	JA (95%)
SZ	150%	90%	70%	50%	JA (Sondersatz)
TI	150%	90%	70%	70%	JA (Sondersatz)
TG	130%	40%	50%	60%	Ja (90%)
UR	NEIN	30%	50%	50%	NEIN
VD	150%	60%	50%	70%	JA (50%)
VS	150%	90%	50%	Privat: 60% Geschäft: 50%	JA (90%)
ZG	150%	90%	70%	50%	JA (98%)
ZH	150%	90%	70%	50%	JA (90%)

⁴⁷ gemäss StKB STAF AI.⁴⁸ Art. 280a StG/NW; §93b StV/NW.

4.3 Übersicht über die Gewinnsteuerbelastung in den Kantonen nach Umsetzung STAF

42 Kanton	Gewinnsteuerbelastung
AG	15.1% bzw. 18.61%
AI	12.7%
AR	13.0 %
BL	13.5% (ab 2025)
BS	13.0 %
BE	21.05%
FR	13.07%
GE	13.99%
GR	14.7%
GL	12.4 %
JU	15.0% (ab 2024)
LU	12.3%
NE	13.6%
NW	11.97 %
OW	12.7%
SG	14.5%
SH	12.1%
SO	16.3%
SZ	14.3%
TI	17.0%
TG	13.4%
UR	12.6%
VD	13.8%
VS	11.9 % bzw. 16.98 %
ZG	11.9 %
ZH	18.2%





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



QUICK READ	18	1. Ausgangslage der Kantone SG, TG, AR und AI⁰¹
HAUPTTEIL	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. ⁰² 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. ⁰³ 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. ⁰⁴
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	
		⁰¹ 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.
		⁰² Vgl. die Daten des Bundesamts für Statistik zum – aktuellsten verfügbaren – BIP 2017 der einzelnen schweizerischen Kantone, online abgerufen am 22. September 2020 unter https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/volkswirtschaft/volkswirtschaftliche-gesamtrechnung/bruttoinlandprodukt-kanton.assetdetail.10647591.html . Hinweis: Alle Online-Quellen in diesem Beitrag wurden – ohne andere Angabe – am 22. September 2020 abgerufen und geprüft.
		⁰³ Vgl. die Daten des Bundesamts für Statistik in Excel-Form betreffend das BIP 2017 der einzelnen schweizerischen Kantone, online abgerufen unter https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/volkswirtschaft/volkswirtschaftliche-gesamtrechnung/bruttoinlandprodukt-kanton.assetdetail.10647591.html .
		⁰⁴ Vgl. die Aufstellung des Bundesamts für Statistik zum kantonalen BIP 2008 - 2017 pro Einwohner, online abgerufen unter https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/volkswirtschaft/volkswirtschaftliche-gesamtrechnung/bruttoinlandprodukt-kanton.assetdetail.10647589.html .



- 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 Kantone⁹⁵ 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.⁹⁶ 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

⁹⁵ Die Fläche der Kantone AR bzw. AI beträgt 242.9 km² bzw. 172.4 km², die Fläche der Kantone SG bzw. TG 2'037.7 km² bzw. 991.5 km², 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>.

⁹⁶ 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). 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.⁰⁷ 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 war⁰⁸ – am 9. Februar 2020 eine Volksabstimmung durchgeführt.⁰⁹ 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.¹⁰ 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.¹¹

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.¹² 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

⁰⁷ 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%.

⁰⁸ 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, S.10.

⁰⁹ 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>.

¹⁰ Vgl. dazu https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded_version_content, GS AI 640.012.

¹¹ 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>.

¹² 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.¹³ In Bezug auf den Gewinnsteuersatz ergibt sich bei den Ostschweizer Kantonen SG, TG, AR und AI folgendes Gesamtbild¹⁴:

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 Steuer¹⁵, beträgt der ordentliche Gewinnsteuersatz seit dem 1. Januar 2020¹⁶ nunmehr 2.8 % gemäss Art. 89 Abs. 1 StG SG mit einem Zuschlag von 302 %.¹⁷ 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 %.¹⁸

¹³ Der Bund hat die entsprechenden Gewinnsteuererfälle 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>.

¹⁴ 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 Gewinnsubstrats 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.]).

¹⁵ Zuschlag von 220% gemäss Art. 7 Abs. 2 StG zuzüglich Kantonssteuerfuss von 115%.

¹⁶ 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. Die Referendumsvorlage (XV. Nachtrag zum Steuergesetz vom 24. April 2019) ist abrufbar unter https://www.gesetzessammlung.sg.ch/app/de/change_documents/1905.

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

¹⁸ 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, 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,¹⁹ 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. Position²⁰ bzw. befand sich mit 17.4% exakt im Landesmittel.²¹ Seit dem 1. Januar 2020 findet er sich auf der 17. Position der gewinnsteuerlichen «Rangliste» der Kantone wieder²² und liegt nunmehr leicht unter dem Landesmittel 2020 von 15%.²³ 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 mitteilte²⁴ – 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»²⁵. Mit einem – kreativen – Rechenbeispiel wurde den Stimmbürgern – und im Besonderen den

¹⁹ 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).

²⁰ 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.

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

²² 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).

²³ 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.

²⁴ 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, S. 4.

²⁵ 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, 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.²⁶

- 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.²⁷ 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.²⁸ 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%²⁹ bzw. per 1. Januar 2015³⁰ 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 Vorkehrungen treffen musste.

2.5 Kanton AI

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

²⁶ 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, S. 4.

²⁷ 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.

²⁸ 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.

²⁹ 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.

³⁰ 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.



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 2019³¹ 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.³² 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.³³
- 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.³⁴ 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.

³¹ Vgl. https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded_version_content, GS AI 640.012.

³² 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.

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

³⁴ 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.³⁵ Die besondere Stärke des Ansatzes im Kanton AI besteht wohl auch darin, dass der

³⁵ 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.³⁶ 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.³⁷

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

³⁶ 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, 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.

³⁷ 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 Gewinnsteuerrückstellungen 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 Verlautbarung³⁸ – 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

³⁸ 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 Coronavirus³⁹ 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.⁴⁰ 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.⁴¹

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 Eckpunkte⁴²:

- 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 Vorkehrungen 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 Aufwandsbuchungen – allenfalls Bonuszahlungen

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

⁴⁰ 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.

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

⁴² 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 TG⁴³ 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 um⁴⁴: 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,⁴⁵ wobei die Voraussetzungen gemäss publizierter Praxis zur Revision sinngemäss erfüllt sein müssen⁴⁶.

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

⁴³ 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>.

⁴⁴ 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>.

⁴⁵ 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).

⁴⁶ 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.⁴⁷ 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.⁴⁸ 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 gegenüberstehen⁴⁹, 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.⁵⁰ Sie argumentiert, dass Rückstellungen

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

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

⁴⁹ 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).

⁵⁰ Vgl. die entsprechende Mitteilung der Steuerverwaltung AR vom 23. April 2020, online abgerufen unter https://www.ar.ch/verwaltung/departement-finanzen/stevverwaltung/news-aus-der-stevverwaltung/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.⁵¹ 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-

⁵¹ 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.⁵²

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.

⁵² 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 Berechnung⁵³ – und im Einklang mit der Steuersystematik – dürfte es sich um die Gewinnsteuerwerte der betroffenen Aktiven gemäss Steuerbilanz – und vor Dividendenabgang – handeln,⁵⁴ 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.⁵⁵ 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.⁵⁶ 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.⁵⁷ 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

⁵³ 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, S. 21 und 22.

⁵⁴ Ebenso Meister, STAF, S. 203.

⁵⁵ 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.

⁵⁶ Vgl. ebenso im Ergebnis Meister, STAF, S. 204.

⁵⁷ 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 an⁵⁸. 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%⁵⁹ 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)⁶⁰ fest, dass lediglich der Aktivenüberschuss von aktiven und passiven Konzernforderungen für die Ermässigung qualifiziere. Dies bedeutet zweierlei:

Einerseits ist der Kreis der Forderungen im Konzern⁶¹ – 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

⁵⁸ 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.).

⁵⁹ Vgl. für die Steuerfüsse 2019 im Kanton TG https://steuerverwaltung.tg.ch/public/upload/assets/79121/Steuerfuesse_2019.pdf.

⁶⁰ 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.

⁶¹ 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.⁶² 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 2019⁶³ 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% festgesetzt⁶⁴. 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

⁶² 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.

⁶³ Vgl. https://ai.clex.ch/frontend/versions/1754/embedded_version_content, GS AI 640.012, Art.14.

⁶⁴ Vgl. GS 656.010, online abgerufen unter 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.⁶⁵ 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 2019⁶⁶ 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.

⁶⁵ 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.

⁶⁶ Vgl. 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 Steuererleichterungen⁶⁷ 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.⁶⁸ 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.⁶⁹

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.

⁶⁷ 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).

⁶⁸ 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.

⁶⁹ 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.⁷⁰ Er hat sich bislang an die (informelle) Vereinbarung⁷¹ 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

67 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.⁷² 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 Betrags⁷³, den das im Kanton SG gewinnsteuerpflichtige Unternehmen an das beauftragte Unternehmen bezahlt hat.

⁷⁰ 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).

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

⁷² 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.

⁷³ 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:⁷⁴

Steuerbarer Gewinn für Gewinnsteuer (gemäss Erfolgsrechnung, zuzüglich Aufrechnungen etc.)			CHF 1'000'000
Personenaufwand für eigene F&E + Zuschlag 35 %	CHF 200'000 CHF 70'000	CHF 270'000	
Aufwand Auftragsforschung - Abschlag 20 %	CHF 400'000 CHF 80'000	CHF 320'000	
Total F&E-Aufwand		CHF 590'000	
Ermässigung zu 40 % (CHF 590'000 x 0.4)			CHF 236'000
Steuerbarer Gewinn nach F&E-Abzug			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.⁷⁵ 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.⁷⁶ Auftragsforschung, welche ein beauftragter Dritter im Ausland erbringt, ist gewinnsteuerlich nicht

- ⁷⁴ 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, 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.
- ⁷⁵ 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.
- ⁷⁶ 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.⁷² 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)⁷⁸. Auszugehen ist gemäss dem dafür beizuziehenden Frascati-Handbuch⁷⁹ der OECD⁸⁰ 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.⁸¹ Die Illustrationen im Frascati-Handbuch

⁷⁸ 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).

⁷⁹ 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, 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.

⁸⁰ 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, S. 12. Das Frascati-Handbuch 2015 ist online (kostenpflichtig) abrufbar unter <https://www.oecd.org/publications/frascati-handbuch-2015-9789264291638-de.htm>.

⁸¹ 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.

⁷² 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, Ziff. 5 (S. 13).



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

- 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.⁸³
- 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.⁸⁴

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%.

⁸² 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.

⁸³ 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, 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, Ziff. 9 (S. 15 f.).

⁸⁴ 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, 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, 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.⁸⁵ 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 2020.⁸⁶

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.⁸⁷ 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 2020.⁸⁸

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 Portfoliobeteiligungen⁸⁹ und Immaterialgüterrechten – die «Merkpostenlösung»

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

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

⁸⁶ 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.

⁸⁷ 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, GS AI 640.012.

⁸⁸ 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.

⁸⁹ 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.⁹⁰ Die Kantone SG und AI offerieren den betroffenen Holdinggesellschaften drei Optionen:⁹¹

- 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.⁹² Bei dieser Merkpostenlösung muss die Holdinggesellschaft das kantonale Holdingprivileg bereits für die Steuerperiode 2019 – und sowohl für die Gewinn- als auch für die Kapitalsteuer⁹³ – 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.⁹⁴ 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

⁹⁰ 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.

⁹¹ 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, S. 48 ff.

⁹² 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, S. 49.

⁹³ Vgl. ebenso Meister, STAF, S. 197.

⁹⁴ 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.⁹⁵

- 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.⁹⁶ Der Kanton TG hat in seiner Steuerpraxis⁹⁷ 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 illustriert⁹⁸ – einen Verlustausgleich in zwei Schritten.⁹⁹ 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

⁹⁵ 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.).

⁹⁶ 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.

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

⁹⁸ 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.

⁹⁹ 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 2019.¹⁰⁰ Danach sind bei Immobiliengesellschaften Liegenschaftsgewinne am Ort der gelegenen Sache zu besteuern und Verluste in erster Linie mit dem Gewinn am Hauptsteuerdomizil zu verrechnen.¹⁰¹ 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 2019¹⁰² – 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 Verwaltungspraxis¹⁰³ 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.

¹⁰⁰ 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.

¹⁰¹ 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.

¹⁰² Vgl. BGer, Entscheid vom 5. November 2019, 2C_285/2018.

¹⁰³ 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 TG¹⁰⁴ 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.

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





zsis)



Umsetzung der STAF im Kanton Zürich

QUICK READ Mit der Annahme der kantonalen Umsetzungsvorlage am 1. September 2019 (Ja-Anteil von knapp 56%) im Kanton Zürich legte das Zürcher Stimmvolk den Grundstein für die Umsetzung der STAF. Während andere Kantone substantielle Gewinnsteuersenkungen vornehmen konnten, sah sich der Kanton Zürich gezwungen, von sämtlichen möglichen Entlastungsmassnahmen im grösstmöglichen Umfang Gebrauch zu machen, um die im interkantonalen Steuerwettbewerb vergleichsweise nur geringe Steuersatzsenkung von rund 21.15% (Gesamtsteuerbelastung vor Steuern) aktuell auf 19.7% ab 2021 zu kompensieren. Den in Zürich domizilierten Unternehmen oder Unternehmen mit Betriebsstätte in Zürich stehen ab der Steuerperiode 2020 neue Steuerabzüge für Forschung und Entwicklung, Patentverwertung, Eigenfinanzierung und Ermässigungen auf dem steuerbaren Eigenkapital, soweit dieses auf Patente, Beteiligungsrechte und Konzerndarlehen entfällt, offen. Bei maximaler Inanspruchnahme der Entlastungen beträgt die Gewinnsteuerbelastung (vor Steuern) aufgrund der Entlastungsbegrenzung rund 11.8%. Das ist innerhalb der Schweiz eine durchaus kompetitive Belastung. Im ersten Jahr des Inkrafttretens der STAF stellen sich in der Praxis noch immer verschiedene Umsetzungsfragen. Der vorliegende Beitrag befasst sich mit einigen Aspekten der bisherig bekannten Umsetzungspraxis der STAF im Kanton Zürich, wobei auf landesweit eingeführte Massnahmen (Forschungs- und Entwicklungsabzug, Patentbox, Zuzugs-Step up etc.) nicht eingegangen wird. Insbesondere zum Abzug für Forschung und Entwicklung sowie zur Patentbox plant der Kanton Zürich noch Praxismitteilungen. Ein Fokus liegt auf dem alt- und neu-rechtlichen Statuswechsel. Hier gibt es insbesondere bei unterjährigen Geschäftsjahren (z.B. Geschäftsabschluss per 30. September 2019) Diskussionspunkte. Bei der altrechtlichen Aufdeckungslösung ist die Handhabung bereits klarer. Sie kann entweder schon für das Geschäftsjahr 2019/2020 oder mit Zwischenabschluss erst ab 1. Januar 2020 angewendet werden. Weiter wird auf die Einführung des Abzuges für Eigenfinanzierung eingegangen, welche derzeit nur im Kanton Zürich anwendbar ist. Für eine Analyse der effektiven Auswirkungen der STAF-Massnahmen im Kanton Zürich ist es aktuell noch zu früh. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die Unternehmen von den Entlastungsmassnahmen, wo immer möglich, Gebrauch machen werden. Der mit Wegfall der Steuerregimes verschärfte interkantonale Steuerwettbewerb wird sich gerade auch im Kanton Zürich zeigen – eine standortfreundliche Umsetzungspraxis der STAF im Kanton Zürich würde sich hier positiv auswirken.



Susanne SCHREIBER
Rechtsanwältin (D), Steuerberaterin,
dipl. Steuerexpertin
Partnerin | Bär & Karrer AG
susanne.schreiber@baerkarrer.ch



Kerim TBAISHAT
Rechtsanwalt
Associate | Bär & Karrer
kerim.tbaishat@baerkarrer.ch



QUICK READ 49**HAUPTTEIL** 50

1. Einleitung	50
2. Umsetzung der Massnahmen im Kanton Zürich aus Sicht der Unternehmen	51
3. Umsetzung ausgewählter Massnahmen im Kanton Zürich aus Sicht der Gesellschafter	59
4. Schlussfolgerung	60

1. Einleitung

Am 19. Mai 2019 nahm das Schweizer Stimmvolk das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung («STAF») an, welches am 1. Januar 2020 in Kraft getreten ist. Hinsichtlich der kantonalen Umsetzung verabschiedete der Zürcher Kantonsrat bereits am 1. April 2019 die kantonale Umsetzungsvorlage (Steuervorlage 17), welche schliesslich von den Stimmberechtigten des Kantons Zürich am 1. September 2019 mit einem Ja-Anteil von knapp 56% auch angenommen wurde.

Damit kam die Schweiz der wachsenden internationalen Kritik nach und schaffte im Wesentlichen die international nicht mehr akzeptierten kantonalen Steuerprivilegien für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften ab. Als Ausgleich der daraus resultierenden Folgen für die betroffenen Unternehmen wurden andere, international akzeptierte Massnahmen, v.a. durch Änderungen des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden («StHG»), eingeführt. Der Kanton Zürich hat von sämtlichen möglichen Massnahmen im Rahmen seiner kantonalen Umsetzung Gebrauch gemacht, um die nur relativ geringe Steuersatzsenkung von rund 21.15% (Gesamtsteuerbelastung vor Steuern) aktuell auf rund 19.7% ab 2021 zu kompensieren. Den in Zürich domizilierten Unternehmen oder Unternehmen mit Betriebsstätte in Zürich stehen ab der Steuerperiode 2020 entsprechend neue Steuerabzüge für Forschung und Entwicklung, Patentverwertung und Eigenfinanzierung offen.

Mit einer wettbewerbsfähigen Unternehmensbesteuerung verfolgt der Kanton Zürich die Ziele, den Wirtschaftsstandort attraktiv zu halten, Arbeitsplätze zu sichern und Steuererträge langfristig sicherzustellen. Dass der Steuerwettbewerb auf interkantonaler Ebene durch die STAF verschärft wurde, zeigt sich bereits am Wegzug einzelner Unternehmen, beispielhaft aus der Stadt Winterthur: Wegzug von Medizinaltechnik-Unternehmen Biomet nach Zug und Wegzug von



Schiffsmotorenbau- und Energiefirma Wärtsilä nach Frauenfeld.⁰¹

- 4 Im Folgenden werden ausgewählte Besonderheiten (v.a. alt- und neurechtlicher Statuswechsel, Abzug für Eigenfinanzierung) der aktuellen Zürcher Umsetzungspraxis näher beleuchtet.⁰² Es ist davon auszugehen, dass die STAF in den nächsten Monaten und ggf. auch Jahren noch weitere Umsetzungsfragen aufwerfen und die Praxisentwicklung im Fluss bleiben wird.

2. Umsetzung der Massnahmen im Kanton Zürich aus Sicht der Unternehmen

2.1. Statuswechsel und Übergangsregelung

- 5 Mit der Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien entfallen die Steuerbefreiung auf Staats- und Gemeindeebene sowie die gesonderten Kapitalsteuersätze für Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften per 1. Januar 2020. Damit sich die Steuerlast für Unternehmen, welche infolge des Wegfalls der Steuerprivilegien ab 1. Januar 2020 ordentlich besteuert werden, nicht unvermittelt erhöht, bestehen unter anderem hinsichtlich der Aufdeckung vorhandener stiller Reserven auf kantonaler Ebene zwei Möglichkeiten: Die altrechtliche Aufdeckungslösung (Step-up) und die neurechtliche Sondersteuersatzlösung. Für betroffene Unternehmen stellt sich somit die Frage, ob Aufdeckungspotential besteht und falls ja, ob sie den Eintritt in die ordentliche Besteuerung gemäss altrechtlicher Aufdeckungslösung oder unter der Sondersteuersatzregelung vornehmen sollen.

2.1.1. Altrechtliche Aufdeckungslösung

2.1.1.1. Regelung

- 6 Die altrechtliche Aufdeckungslösung im Kanton Zürich beruht auf den Grundsätzen, wie sie im Bundesgerichtsurteil 2C_645/2011 vom 12. März 2012 wiedergegeben sind. Danach müssen entweder die Verluste aus der Zeit der privilegierten Besteuerung zur Verrechnung zugelassen oder die stillen Reserven aus dieser Zeit steuerneutral aufgedeckt werden können. Bereits mit Praxismitteilung vom 19. Juli 2012 hat sich der Kanton Zürich für die Aufdeckungslösung

entschieden und diese in der Praxismitteilung vom 24. Mai 2018 präzisiert:

7 Wenn eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, welche als Holdinggesellschaft gemäss §73 Steuergesetz Zürich («StG») besteuert wurde, die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt und deshalb neu ordentlich besteuert wird, kann sie die während der Besteuerung nach §73 StG entstandenen stillen Reserven im Zeitpunkt des Übergangs zur ordentlichen Besteuerung ohne Gewinnsteuerfolgen in der Steuerbilanz offen legen. Verluste, die während der Besteuerung als Holdinggesellschaft gemäss §73 StG entstanden sind, können nach dem Statuswechsel nicht mehr zur Verrechnung gebracht werden. Entsprechendes gilt (im Umfang der «steuerfreien Quote») für gemischte und Domizilgesellschaften. Diese können auslandsbezogene Vorjahresverluste nur im Umfang der steuerbaren Quote und inlandsbezogene Verluste vollständig vortragen.

8 Die Aufdeckung der stillen Reserven wird in einer Steuerbilanz (für kantonale Zwecke) vorgenommen und kann letztmalig in der Steuerperiode vor dem gesetzlichen Statusverlust per 31. Dezember 2019 erfolgen.

⁰¹ Die Handelskammer und Arbeitgebervereinigung Winterthur zeigte sich anlässlich dieser Ankündigungen sehr besorgt um den Wirtschaftsstandort Winterthur und wies aufgrund der hohen Unternehmenssteuern im Kanton Zürich auf deren sinkende Attraktivität hin. Vgl. Handelskammer und Arbeitgebervereinigung Winterthur, «Wenn Unternehmen und Steuerzahler mit den Füssen abstimmen», Medienmitteilung vom 17. Februar 2020.

⁰² Für weitergehende Ausführungen zur STAF sei auf die einschlägige Standardliteratur verwiesen. Auf landesweit eingeführte Massnahmen (Forschungs- und Entwicklungsabzug, Patentbox, Zuzugs-Step up etc.) wird nachfolgend nicht eingegangen. Die Publikation von entsprechenden Merkblättern zum Forschungs- und Entwicklungsabzug sowie zur Patentbox seitens des kantonalen Steueramtes Zürich wird diesen Herbst 2020 noch erwartet.



Die Aufdeckung kann somit letztmals im Rahmen der Einreichung der Steuererklärung für die Steuerperiode 2019 ausgeübt werden.

- 9 Die aufgedeckten stillen Reserven sind in den der Aufdeckung nachfolgenden zehn Jahren abzuschreiben, d.h. bei Aufdeckung zum 31. Dezember 2019 erstmals in 2020, und unterliegen ab 1. Januar 2020 der Entlastungsbegrenzung nach § 65 c StG.⁹³ Soweit der Statuswechsel schon früher erfolgt ist, gilt die erst mit der STAF eingeführte Entlastungsbegrenzung noch nicht und die Abschreibung des Aufdeckungsbetrags könnte auch zu Verlusten führen. Letzteres ist mit § 65 c Abs. 2 StG ab dem 1. Januar 2020 ausgeschlossen. Bei der zehnjährigen Frist handelt es sich um eine Maximalfrist, die an die gesetzliche Frist für den mit der STAF eingeführten Zuzugs-Step-up in § 64 c StG angelehnt ist. Dabei wird in der Steuerbilanz für die aufgedeckten stillen Reserven eine Gesamtposition Goodwill gebildet und jeweils gesamthaft beschrieben. Es erfolgt keine Aufteilung der Abschreibung auf einzelne Aktiven. Ausserdem ist nach Zürcher Praxis im Rahmen der altrechtlichen Aufdeckungslösung eine dynamische Abschreibung möglich, wonach die Höhe der Abschreibung jährlich so gewählt werden kann, dass die Entlastungsgrenze nicht überschritten wird. Nach dem 10. Jahr (Ende der Steuerperiode 2029) entfällt ein noch verbleibendes Abschreibungspotential ungenutzt.
- 10 Mit Inkrafttreten der STAF wurde § 79 Abs. 1 S. 2 StG, wonach die gewinnsteuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven der Kapitalsteuer unterlagen, aufgehoben, so dass diese Reserven letztmalig in der Steuerperiode 2019 der Kapitalsteuer unterworfen sind.⁹⁴ In der Steuerperiode zum 31. Dezember 2019 kann – sofern die Voraussetzungen des jeweiligen Privilegs noch erfüllt sind – noch die privilegierte Kapitalsteuer nach § 82 StG angewendet werden (auch wenn zum 31. Dezember 2019 von der Aufdeckungslösung Gebrauch gemacht wird). Nach diesem Zeitpunkt unterliegen die aufgrund des Statuswechsels aufgedeckten stillen Reserven im Kanton Zürich nicht mehr der Kapitalsteuer.

2.1.1.2. Spezialfall unterjähriger Geschäftsabschluss in 2019

Gesellschaften mit unterjährigem Geschäftsjahr, bspw. jeweils per 30. September, können entweder bereits im Geschäftsjahr 2019 auf den Steuerstatus verzichten, d.h. im Rahmen der Steuererklärung 2018/2019 die Aufdeckung der stillen Reserven geltend machen und damit auch schon für die ganze Steuerperiode 2019/2020 unter die Neuregelungen der STAF fallen, oder die privilegierte Besteuerung noch bis längstens zum 31. Dezember 2019 anwenden.

Für letzteres ist folgendes Vorgehen erforderlich:

- Für die Periode 1. Oktober 2019 bis 31. Dezember 2019 ist ein Zwischenabschluss (testiert) zu erstellen.⁹⁵ Eine pro rata Aufteilung des Geschäftsergebnisses vom 1. Oktober 2019 bis 30. September 2020 für die drei Monate in 2019 ist gemäss Praxis Zürich nicht ausreichend. Auf Basis des Zwischenabschlusses ist eine Steuererklärung für die Periode vom 1. Oktober 2019 bis 31. Dezember 2019 einzureichen, worin der Aufdeckungsbetrag zu deklarieren ist. Die aufgedeckten stillen Reserven per 31. Dezember 2019 unterliegen zeitanteilig (hier drei Monate) der bisherigen (privilegierten) Kapitalsteuer.

⁹³ Vgl. § 2 Abs. 4 der Übergangsbestimmungen zur Änderung des Steuergesetzes vom 1. April 2019.

⁹⁴ Zürcher Steuerbuch 73.3 vom 24. Mai 2018, Ziff. 5; § 79 Abs. 1 StG. Der Wortlaut lautete: «Bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften kommt jener Teil der stillen Reserven hinzu, der im Fall der Gewinnbesteuerung aus versteuertem Gewinn gebildet worden wäre.».

⁹⁵ Remo Küttel/Hans Ulrich Meuter/Simon Schlumpf, Praxisfragen zur Behandlung stiller Reserven bei Statusaustritt (Step-up und Sondersatzbesteuerung), IFF St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (Wiederholung) vom 14./15. Januar 2020, Universität St. Gallen, Folie 19 (zit. Küttel/Meuter/Schlumpf, Seminar Unternehmensbesteuerung 2020).



- Sodann ist eine zweite Steuererklärung für die ordentliche Besteuerung ab 1. Januar 2020 bis 30. September 2020 einzureichen, in welcher bereits erstmals die Abschreibung auf die per 31. Dezember 2019 aufgedeckten stillen Reserven in Anspruch genommen werden kann. Die Kapitalsteuer bemisst sich nach der Neuregelung (einheitlicher Satz, Ermässigung nach § 81 a StG), zeitanteilig für hier neun Monate.
- 13 Wie erwähnt ist die Abschreibungsdauer auf zehn (Kalender-)Jahre limitiert, womit bei unterjährigen Geschäftsjahren für das Steuerjahr 2029, analog der Steuerperiode 2019, zwei Steuererklärungen einzureichen sind (oder eine pro rata Abschreibung für 2029/2030 zugelassen wird), damit die steuerpflichtige Person auch bei vom Kalenderjahr abweichendem Geschäftsjahr zehn volle Kalenderjahre ausschöpfen und eine verbleibende Abschreibung noch vom 1. Oktober 2029 bis zum 31. Dezember 2029 geltend machen kann.
- 14 Die frühzeitige Anwendung der STAF-Regelungen für das Geschäftsjahr 2019/2020 sollte in Betracht gezogen werden, wenn z.B. die neuen Kapitalsteuerregelungen (aufgrund der Ermässigung nach § 81 a StG für Beteiligungsrechte, Patente und Rechte nach § 64 a StG und Darlehen an Konzerngesellschaften) regelmässig vorteilhafter sind. Als Beteiligungsrechte qualifizieren nach § 72 StG u.a. Beteiligungen mit Verkehrswert von mind. CHF 1 Mio. Ferner können auch der Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, der Abzug für Patentverwertung sowie der Abzug für Eigenfinanzierung für das ganze Geschäftsjahr 2019/2020 geltend gemacht werden, da diese Regelungen für die Steuerperiode 2020 anwendbar sind, ohne dass eine gesonderte Übergangsregelung (z.B. für eine nur zeitanteilige Anwendung ab 1. Januar 2020) getroffen wurde.

2.1.2. Sondersteuersatzlösung (neurechtlich)

- 15 Mit der gemäss § 2 Abs.3 der Übergangsbestimmungen zur Änderung des Steuergesetzes vom

1. April 2019 eingeführten Sondersteuer werden die bei Statuswegfall bestehenden stillen Reserven (einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts), soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Fall ihrer Realisation innerhalb von fünf Jahren gesondert besteuert.⁰⁶ Stille Reserven auf Immobilien wie auch auf für den Beteiligungsabzug für Kapitalgewinne qualifizierenden Beteiligungen⁰⁷ sind – wie auch beim altrechtlichen Step-up – ausgenommen,⁰⁸ da diese auch unter der privilegierten Besteuerung steuerbar gewesen wären bzw. auch zukünftig unter dem Beteiligungsabzug steuerfrei⁰⁹ bleiben. Der Sondersteuersatz im Kanton Zürich beträgt 0.5% (einfache Staatssteuer) der realisierten stillen Reserven gemäss § 2 Abs.3 der Übergangsbestimmungen zur Änderung des Steuergesetzes vom 1. April 2019.

⁰⁶ Zum Gegenstand der Sondersteuer:

Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 2.

⁰⁷ Im Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 2 wird zwar von Beteiligungen gemäss § 72 StG gesprochen, worunter auch Beteiligungen nach § 72 Abs. 1 lit. c StG mit Verkehrswert von mindestens CHF 1 Mio. fallen. Aus der Begründung wird jedoch deutlich, dass die Privilegierung des Kapitalgewinns nach § 72 a Abs.1 StG und damit eine 10% Beteiligung massgeblich ist – dies entspricht auch dem Sinn und Zweck, weil es um die steuerfreie Realisation von stillen Reserven, z.B. aus einem Verkauf, und nicht um Dividendenerträge, geht.

⁰⁸ Vgl. illustrativ die Berechnung gem. Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 7. Bei Zuzügen aus dem Ausland, die unmittelbar privilegiert besteuert wurden, sind auch die noch im Ausland entstanden stillen Reserven erfasst. Sofern die Statusgesellschaft noch aufgrund eines Wechsels aus der ordentlichen Besteuerung die Nachbesteuerungsfrist von zehn Jahren zu beachten hat, sind diese nicht von der Sondersteuer erfasst.

⁰⁹ Zur Kritik an der Ausnahme von qualifizierten Beteiligungen vgl. Cyrill Diefenbacher/Susanne Schreiber, Bedeutung der USR III für Schweizer Holdinggesellschaften, Expert Focus 2017/1-2, S.106.



- 16 Für die Steuerpflichtigen besteht im Zeitpunkt des Statuswegfalls im Kanton Zürich die Möglichkeit, nur einen Teil der stillen Reserven gemäss Sondersteuersatzlösung gesondert besteuern zu lassen und den Rest im Rahmen des altrechtlichen Step-ups abzuschreiben, d.h. eine Kombination der altrechtlichen Aufdeckungslösung mit der neurechtlichen Sondersteuersatzlösung anzustreben. Gemäss Zürcher Auffassung wird demnach die Sondersatzbesteuerung in den ersten fünf Jahren (2020-2024) und der altrechtliche Step-up mit steuerwirksamen Abschreibungen über die zweiten fünf Jahre (2025-2029) ab Inkrafttreten der Steuervorlage 17 zugelassen.¹⁰ Dabei sind die steuerfreien stillen Reserven/Goodwill grundsätzlich zu jeweils 50% auf die zwei Perioden bzw. Modelle in der Steuererklärung 2019 aufzuteilen. Die Aufteilung muss im Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung 2019 erfolgen, da hier die stillen Reserven für den altrechtlichen Statuswechsel (Aufdeckungs- lösung) deklariert werden müssen (inkl. Erfassung im steuerbaren Eigenkapital). Die stillen Reserven, die unter die Sondersteuer fallen sollen, sind separat zu deklarieren. Ebenso ist der Vortrag ausländischer Vorjahresverluste gemäss der Aufteilung der stillen Reserven, z.B. zu jeweils 50%, auf die zwei Perioden bzw. Modelle aufzuteilen. Die Höhe des Aufdeckungs- betrags und der stillen Reserven für die Sondersteuer sollten daher deckungsgleich sein und den gleichen Anforderungen für den Nachweis der Höhe durch die Steuerpflichtigen unterliegen. Im kantonalen Steuer- amt Zürich werden hierfür regelmässig interne Bewer- tungsspezialisten beigezogen.
- 17 Das kantonale Steueramt Zürich wird für die Sonder- steuersatzlösung bei juristischen Personen, die nach §§ 73 oder 74 StG besteuert wurden (sog. Statusge- sellschaften), in einem Feststellungsentscheid ihren jeweiligen Anteil an stillen Reserven (bei Domizil- und gemischten Gesellschaften mit Auslandsbezug: Die bisherige Besteuerungs- bzw. Freistellungsquote) festhalten.¹¹ Die dort festgestellten stillen Reserven unterliegen nicht der Kapitalsteuer.
- Die Realisation der stillen Reserven ist im Zürcher Steuerbuch spezifisch geregelt. Während gewisse Kantone den Sondersteuersatz auf sämtliche Gewin- ne anwenden, sind im Kanton Zürich ausserordent- liche Erträge dem ordentlich steuerbaren Gewinn oder dem Sondersteuerteil zuzuweisen, je nachdem, ob die realisierten stillen Reserven der Sondersteuer unterliegen oder nicht. Ebenfalls vorab dem ordent- lich steuerbaren Gewinn zuzuweisen sind Finanz- und Liegenschaftenerfolge. Der danach verbleibende Ge- winn ist weiter in einen ordentlich steuerbaren und in einen der Sondersteuer unterliegenden Teil aufzutei- len. Diese Aufteilung kann schätzungsweise aufgrund des Durchschnitts der Summe der in- und auslands- bezogenen Ergebnisse der letzten drei Jahre vor dem Statuswechsel erfolgen. Bei Veränderungen der operativen Tätigkeiten, z.B. Umstrukturierungen, muss der Nachweis, dass der Reingewinn realisierte stille Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung enthält, als steuermindernde Tatsache durch die Gesellschaft erbracht werden.¹² Aufgrund dieser einschränkenden Regelungen kann es durchaus sein, dass der für die Sondersteuer qualifizierende Betrag nicht innerhalb von fünf Jahren realisiert wird (echt, buchmässig oder steuersystematisch), zumal eine «freiwillige» buch- mässige oder steuersystematische Realisation stets auch zur Besteuerung bei der direkten Bundessteuer führt.
- 19 Gemäss Zürcher Praxis können bei der Sondersteuer- satzlösung die Verluste des nicht steuerbaren Teils aus ausländischer Quelle aus der Zeit der Statusbe- steuerung mit dem steuerbaren Gewinn nachfolgen- der Steuerperioden verrechnet werden, sofern und soweit keine gewinnsteuerunwirksame Aufdeckung von stillen Reserven bei Wegfall des Steuerstatus

¹⁰ Küttel/Meuter/Schlumpf, Seminar Unternehmens- besteuern 2020, Folie 32.

¹¹ Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 6.

¹² Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 6.



erfolgt ist.^{13/14} Solche Vorjahresverluste sind zusammen mit den Verlusten des steuerbaren Teils zunächst mit dem gesamten Reingewinn, vor Aufteilung in den ordentlich steuerbaren und den der Sondersteuer unterliegenden Teil, zu verrechnen.

- 20 Bei unterjährigem Geschäftsjahr, z.B. 1. Oktober 2019 bis 30. September 2020, stellt sich die Frage, ob die Sondersteuersatzlösung erst ab dem 1. Januar 2020 zur Anwendung kommt, da der Wegfall der privilegierten Besteuerung erst mit Inkrafttreten der STAF-Regelungen zum 1. Januar 2020 erfolgt. Damit wären Gesellschaften mit unterjährigem Geschäftsjahr jedoch gezwungen, einen Zwischenabschluss auf den 31.12.2019 – zumindest für kantonale Zwecke – zu erstellen. U.E. sollte hier die Anwendung der Sondersteuer für die gesamte Steuerperiode 2019/2020 möglich sein, wenn die Steuerpflichtige auf die privilegierte Besteuerung nach §§ 73 bzw. 74 StG bereits ab Beginn des Geschäftsjahres 2019/2020 verzichtet und keine altrechtliche Aufdeckung vornimmt. Die Sondersteuersatzlösung ist dann selbstverständlich gemäss gesetzlicher Regelung auf fünf Jahre, d.h. eine Dauer von 60 Monaten beschränkt und kann durch eine Umstellung des Geschäftsjahrs nicht künstlich über die gesetzliche Dauer von fünf Jahren verlängert werden. Bei Anwendung des Sondersteuersatzes für das Geschäftsjahr 2019/2020 gilt der Sondersteuersatz somit letztmalig im Geschäftsjahr 2024/2025, d.h. nicht bis zum 31. Dezember 2015. Der Vorteil der «vorzeitigen» Anwendung des Sondersteuersatzes ist, dass die Steuerperiode nicht künstlich aufgeteilt werden muss und der Sondersteuersatz wie die anderen Neuregelungen (Kapitalsteuer, Abzug für Eigenfinanzierung, Patentbox etc.) auch für die ganze Steuerperiode 2019/2020 gelten würde.¹⁵ Sollte sich das kantonale Steueramt Zürich dieser Meinung nicht anschliessen, würde das bedeuten, dass der Sondersteuersatz nur per 1. Januar 2020 möglich wäre und eine Aufteilung des Jahresgewinns 2019/2020 auf die Periode vor und nach dem 1. Januar 2020 vorzunehmen wäre.¹⁶

Der Betrag der stillen Reserven, der mittels anfechtbaren Entscheids festgestellt wird, unterliegt als Verfügung nicht dem spontanen Austausch von Steuerurulings nach Art. 9 StAhiV.

2.2. Abzug für Eigenfinanzierung

2.2.1. Hintergrund

Die Einführung des fiktiven Abzuges für die Eigenfinanzierung bzw. der zinsbereinigten Gewinnsteuer war eine der umstrittensten Massnahmen der Unternehmenssteuerreform III und wurde im Rahmen der

¹³ Zürcher Steuerbuch 73.4 vom 3. Juni 2020, Ziff. 5.

¹⁴ Auch wenn sich der Wortlaut im Zürcher Steuerbuch 73.4 auf die Verrechnung von Verlusten des nicht steuerbaren Teils aus ausländischer Quelle bezieht, ist die daneben nach wie vor die Verrechnung von Verlusten des steuerbaren Teils möglich. Letztere (Verlustvorträge im Umfang der steuerbaren Quote) sind von der Übergangsregelung nicht betroffen und stets vortragsfähig. Wenn von der Sondersteuersatzlösung Gebrauch gemacht wird, kann somit für Staats- und Gemeindesteuer der vollständige Verlustvortrag (steuerbare und nicht steuerbare Quote) verwendet werden. Die Verrechnung der nicht steuerbaren Quote ist gemäss Zürcher Steuerbuch nur zulässig, soweit kein altrechtlicher Step up vorgenommen wird (dies im Einklang mit der Regelung zum altrechtlichen Step up) und tatsächlich stille Reserven für die Sondersteuersatzlösung festgelegt werden. Letzteres erschliesst sich nicht, da die Höhe der stillen Reserven keinen Zusammenhang zu den Verlusten der Vergangenheit haben müssen: Es wäre willkürlich bei stillen Reserven von z.B. CHF 100 die vollständigen Verlustvorträge von z.B. CHF 10 Mio. zur Nutzung zuzulassen, bei stillen Reserven von CHF 0 dagegen nicht.

¹⁵ Vgl. oben. Diese Regelungen gelten anders als der Sondersteuersatz auch für bisher ordentlich besteuerte Gesellschaften.

¹⁶ U.E. sollte in diesem Fall grundsätzlich eine (pro rata) Aufteilung, ohne testierten Zwischenabschluss ausreichend sein, um dem Steuerpflichtigen zumindest den Nachweis des mit dem Sondersatz zu besteuerten Gewinns nicht übermässig zu erschweren.



STAF als Kompromiss im Ergebnis auf den Kanton Zürich beschränkt. Der Zweck der Massnahme liegt primär in der Erhaltung und der Förderung des Zugzugs von Konzernfinanzierungsgesellschaften, die bisher vom privilegierten Steuerstatus als Holding- oder gemischte Gesellschaft oder der Besteuerung als Finance Branch profitieren konnten. Für den Kanton Zürich ist eine Gewinnsteuersenkung auf das von anderen Kantonen eingeführte Niveau von 12% bis 14% (z.B. Genf, Basel, Zug) nicht finanzierbar, da im Kanton Zürich im Vergleich zu anderen Kantonen der Anteil der Steuererträge von Gesellschaften mit kantonalem Steuerstatus verhältnismässig gering war, jener von ordentlich besteuerten Gesellschaften hingegen hoch.¹⁷ Die Mindereinnahmen im Falle einer höheren, allgemeinen Gewinnsteuersenkung hätten die Mehrerträge bei Statusgesellschaften erheblich überstiegen.¹⁸

- 23** Der Regierungsrat des Kantons Zürich rechtfertigte die Einführung des Abzuges für Eigenfinanzierung durch Hinweis auf die unterschiedlichen Rahmenbedingungen und Strukturen des Steuersubstrates in den einzelnen Kantonen. Während andere Kantone substantielle Gewinnsteuersenkungen finanzieren können, war der Kanton Zürich umso mehr auf Ersatzinstrumente wie die zinsbereinigte Gewinnsteuer als Kompensation für die wegfallenden kantonalen Steuerprivilegien angewiesen.¹⁹ Auch von den anderen Ersatzinstrumenten machte der Kanton Zürich daher im weitest möglichen Umfang in seiner kantonalen Umsetzung Gebrauch.

2.2.2. Ausgestaltung des Abzugs für Eigenfinanzierung in Zürich

- 24** Mittels eines steuerlichen Abzugs für Eigenfinanzierung sollen Gesellschaften mit hohem Eigenkapital gegenüber Gesellschaften mit hoher Fremdfinanzierung (und steuerlich abzugsfähigem Zinsaufwand) gleichgestellt werden. Die sog. notional interest deduction ist in zahlreichen Ländern, wie z.B. Belgien, Italien, Liechtenstein, möglich und wurde auch schon für die Schweiz seit längerem vorgeschlagen.²⁰

Seine gesetzlichen Grundlagen findet der Abzug für Eigenfinanzierung in Art 25 a bis StHG und im Kanton Zürich in § 65 b StG. Bundesrechtlich ist für die Zulässigkeit der Einführung des Abzugs für Eigenfinanzierung vorausgesetzt, dass im jeweiligen Hauptort des Kantons das kumulierte Steuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf mindestens 13.5% beträgt.²¹ Aufgrund dieser Voraussetzung qualifiziert lediglich der Kanton Zürich mit einem kumulierten Steuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen anderen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf von 16.03% in der Stadt Zürich für den Abzug für Eigenfinanzierung.²²

Die Ausgestaltung des Abzugs für Eigenfinanzierung ist auf Stufe der Staats- und Gemeindesteuern auf das Sicherheitseigenkapital beschränkt.²³ Das Sicherheitseigenkapital entspricht dabei der positiven Differenz zwischen dem in der Schweiz steuerbaren Eigenkapital vor einer Ermässigung nach § 81 a StG (s.u. für Beteiligungen, Patente und konzerninterne Darlehen) und dem Kerneigenkapital.²⁴ Das Kerneigenkapital

¹⁷ Regierungsrat des Kantons Zürich, Auszug aus dem Protokoll der Sitzung vom 15. November 2017, S. 5.

¹⁸ Regierungsrat des Kantons Zürich, Auszug aus dem Protokoll der Sitzung vom 15. November 2017, S. 5.

¹⁹ Regierungsrat des Kantons Zürich, Auszug aus dem Protokoll der Sitzung vom 5. September 2018, S. 5.

²⁰ Andreas Müller/Markus Portmann/Susanne Schreiber, Steuerliche Anreize für Finanzierungstätigkeiten – aktuelle Tendenzen in der EU und neue Ansätze für die Schweiz, Der Schweizer Treuhänder 2008, Heft 10, S. 823 ff.

²¹ Dies entspricht einer effektiven Steuerbelastung auf Stufe Bund, Kantone und Gemeinden von 18.03%.

²² Vgl. für eine Übersicht über die effektive Gesamtbelastung (direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern in der Stadt Zürich, berechnet auf dem Gewinn vor Steuern): KPMG Switzerland, KPMG's Clarity on Swiss Taxes, July 2020, S. 8.

²³ Vgl. § 65 b Abs. 1 StG.

²⁴ Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Merkblatt Abzug für Eigenfinanzierung, Ziff. 2.



wiederum ist als das Eigenkapital definiert, welches für die langfristige Geschäftstätigkeit eines Unternehmens benötigt wird.²⁵ Das Sicherheitseigenkapital entspricht mit anderen Worten jenem Anteil des in der Schweiz steuerbaren Eigenkapitals, der das für die Geschäftstätigkeit langfristig benötigte Eigenkapital übersteigt und jederzeit am Kapitalmarkt als Fremdkapital aufgenommen werden könnte.²⁶

- 27** Das Kerneigenkapital wird gestützt auf Eigenkapitalunterlegungssätzen berechnet, die nach dem Risiko der Kategorie der Aktiven abgestuft sind.²⁷ Für bestimmte Aktiven wie zum Beispiel Beteiligungen ist der kalkulatorische Zinsabzug ausgeschlossen,²⁸ da andernfalls (bei inländischen Beteiligungen) der Zinsabzug verdoppelt werden könnte. Der Unterlegungssatz auf Beteiligungen nach §72 Abs.1 StG beträgt somit 100%.²⁹ Ausgeschlossen ist der kalkulatorische Zins ebenfalls auf nicht betriebsnotwendige Aktiven, Patente im Sinne von §64 a StG, unverteuert aufgedeckte stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts sowie Aktiven im Zusammenhang mit Transaktionen, die eine ungerechtfertigte Steuerersparnis bewirken.³⁰ Da die bei der altrechtlichen Aufdeckungslösung aufgedeckten stillen Reserven ab 1. Januar 2020 nicht mehr zum steuerbaren Eigenkapital zählen, sind sie für Zwecke des Abzugs für Eigenfinanzierung unbeachtlich. Ebenso erhöhen stille Reserven beim Zuzug aus dem Ausland, bei Beginn der Steuerpflicht nach §64 c StG, die Basis für den Zinsabzug nicht. Für die Ermittlung der nicht betriebsnotwendigen Aktiven liegen derzeit in der Praxis, anders als z.B. in Liechtenstein, wo zwischenzeitlich eine Regelung in der Steuerverordnung erlassen wurde,³¹ noch wenig gefestigte Erfahrungen vor.
- 28** Der kalkulatorische Zinsabzug basiert auf der Rendite für zehnjährige Bundesobligationen.³² Dabei ist die Rendite am letzten Handelstag des dem Beginn der Steuerperiode vorangegangenen Kalenderjahres massgebend.³³ Im Fall einer Negativrendite – wie in den gegenwärtigen Zeiten – beträgt der kalkulatorische Zinsabzug 0% und führt zu keiner Steuerersparnis. Soweit das Sicherheitseigenkapital anteilmässig auf Forderungen gegenüber Nahestehenden entfällt, kann ein dem Drittvergleich entsprechender Zinssatz-

geltend gemacht werden.³⁴ Derzeit kann somit nur in dieser Konstellation vom Zinsabzug für Eigenfinanzierung Gebrauch gemacht werden. Gemäss Zürcher Steuerbuch Nr.65b.1 umfasst der Begriff «Darlehen an Nahestehende» Cash Pool Forderungen, kurzfristige Forderungen und langfristige Forderungen gegen-

²⁵ Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Merkblatt Abzug für Eigenfinanzierung, Ziff. 2.

²⁶ Die Berechnung des Sicherheitseigenkapitals sowie die Eigenkapitalunterlegungssätze werden in der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen geregelt (SR 642.14.2).

²⁷ Siehe für eine beispielhafte Berechnungen für Holding- und Stammhausstrukturen Arthur Erni/Stefan Herth, STAF: Ist eine Steuerplanung nun noch möglich?, Projectos Seminar vom 24. Juni 2020, Folien 7 f. u. 19 ff.

²⁸ Vgl. Katalog gem. § 65 b Abs. 3 StG.

²⁹ Das gilt ebenso für Darlehen, die eine ungerechtfertigte Steuerersparnis nach § 65 b Abs. 3 Bst. e StG bewirken oder nicht betriebsnotwendige Aktiven. Vgl. Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Merkblatt Abzug für Eigenfinanzierung, Ziff. 2. Vgl. zum Missbrauchsvorbehalt die Analyse des Anwendungsbereichs von Art. 25abis Abs. 3 StHG und § 65 b Abs.3 Bst. e StG: Gernot Zitter/Diego Lipp, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital, ASA 89 (2020-2021), S. 90 ff.

³⁰ Der Ausschluss richtet sich nach der Besteuerung gem. § 64 b StG und ist somit abhängig von der effektiven Inanspruchnahme des Abzugs für Patentverwertung. Vgl. Art. 1 Ziff. 2.4.2 der Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen.

³¹ Vgl. Art. 32a SteV Liechtenstein, zur Ermittlung der übermässigen Liquiditätsreserve.

³² Vgl. § 65 b Abs. 4 StG.

³³ Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Merkblatt Abzug für Eigenfinanzierung, Ziff. 2.

³⁴ Die Anwendung des dem Drittvergleich entsprechenden Zinssatzes steht unter dem Vorbehalt von § 65 b Abs. 3 lit. e, wonach ein kalkulatorischer Zins auf Aktiven im Zusammenhang mit Transaktionen, die eine ungerechtfertigte Steuerersparnis bewirken, ausgeschlossen ist.



über Nahestehenden.³⁵ Ausgenommen von diesem Begriff werden hingegen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen gegenüber Nahestehenden.

- 29 Auf dem mit Aktiven aus Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten oder Grundstücken im Ausland oder ausserhalb des Kantons Zürich im Zusammenhang stehende Sicherheitseigenkapital wird der Zinsabzug nicht zugelassen, da diese Gewinne nicht der Gewinnsteuer des Kantons Zürich unterliegen. Die Aktiven sind daher mit den umgekehrten Prozentsätzen der Eigenkapitalunterlegung zu gewichten.
- 30 Für die Berechnung werden die durchschnittlichen Gewinnsteuersätze (d.h. inkl. versteuerter stiller Reserven, Wert zu Beginn und zum Ende der Steuerperiode geteilt durch zwei) mit den Eigenkapitalunterlegungssätzen multipliziert. Dieses «Kerneigenkapital» wird vom durchschnittlichen Gewinnsteuerwert abgezogen und es verbleiben Sicherheitseigenkapital und Fremdkapital. Das relevante Sicherheitseigenkapital ergibt sich nach Abzug des Kerneigenkapitals vom durchschnittlichen Eigenkapital (wobei beschlossene Dividenden ebenfalls abzuziehen sind).³⁶ Der abzugsfähige Zins ergibt sich durch Multiplikation des Sicherheitseigenkapitals mit dem Zinssatz für zehnjährige Bundesobligationen und, soweit es auf Forderungen gegenüber Nahestehenden entfällt, dem Drittvergleichs-Zinssatz. Der Anteil der Forderungen gegenüber Nahestehenden ergibt sich durch den Anteil des Werts der entsprechenden Forderungen im Sicherheitseigenkapital zum gesamten Sicherheitseigenkapital und Fremdkapital. Eine illustrative Berechnung findet sich im Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Ziff. 4.³⁷
- 31 Die Ermässigung durch den Zinsabzug für Eigenfinanzierung unterliegt der Gesamtentlastungsbegrenzung von 70%.³⁸ Bei der Reihenfolge wird zunächst die obligatorische Patentbox, dann der Abzug für Forschungs- und Entwicklung vor dem Abzug für Eigenfinanzierung und zuletzt die Abschreibung auf dem altrechtlichen step up vorgenommen.³⁹ Der Abzug für

Eigenfinanzierung wird zwischen den Kantonen nach den gleichen Grundsätzen ausgeschieden wie andere Schuldzinsen.⁴⁰ Somit wird der Abzug für Eigenfinanzierung zwischen den Kantonen gemäss der Verteilung des Betriebsgewinns ausgeschieden.

³⁵ Zürcher Steuerbuch Nr. 65b.1, Merkblatt Abzug für Eigenfinanzierung, Ziff. 2.

³⁶ Anders als bei der Berechnung des verdeckten Eigenkapitals nach Kreisschreiben Nr. 6 der ESTV vom 6. Juni 1997, Ziff. 2.3, wird nicht auf das Eigenkapital am Ende der Steuerperiode, sondern «während der Steuerperiode» abgestellt, vgl. § 65 b Abs. 5 StG.

³⁷ Weitere Berechnungsbeispiele finden sich in diversen Seminaren, z.B. Eva Mäki-Joder/Hans Ulrich Meuter, STAF (Schwerpunkt Umsetzung im Kt. Zürich), Zürcher Steuerseminar vom 4. Dezember 2019, Kantonales Steueramt Zürich, Folie 120 ff. (zit. Mäki-Joder/Meuter, Zürcher Steuerseminar 2019); Peter Riedweg/Andreas Remund, Aufdeckung stiller Reserven (Step-Up/ Sondersteuer), Kapitaleinlageprinzip, Transponierung und Abzug auf Eigenfinanzierung, Fisca Weiterbildung Steuerpraxis vom 26. August 2020 Folie 43 f.; Raoul Stocker/Henk Fenners, Ausgewählte Fragestellungen zu besonderen Steuerregimes nach Inkrafttreten STAF, IFF St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung vom 18./19. August 2020, Universität St. Gallen, Folie 10 ff.; Gernot Zitter/Reto Heuberger, Umstrukturierungen, IFF St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (Wiederholung) vom 14./15. Januar 2020, Universität St. Gallen, Folie 61 ff.

³⁸ Vgl. Entlastungsbegrenzung gem. § 65 c Abs. 1 StG.

³⁹ Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Kreisschreiben Nr. 34 vom 15. Januar 2020, Ziff. 2.2.

⁴⁰ Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Kreisschreiben Nr. 34 vom 15. Januar 2020, Bsp 6: gemäss der Verteilung des Betriebsgewinns; Ziff. 2.2. nach lokalisierten Aktiven.



2.3. Senkung der Steuersätze

2.3.1. Gewinnsteuersatzes

- 32 Der Kanton Zürich gilt im Vergleich zu anderen Kantonen als Hochsteuernkanton (nach Bern und Wallis).⁴¹ Während die meisten Kantone im Hinblick auf die STAF ihre Gewinnsteuersätze bereits im 2019 (z.B. Basel-Stadt) oder spätestens im Jahr 2020 senkten, blieb im Kanton Zürich der Gewinnsteuersatz 2020 unverändert (Gesamtsteuerbelastung von rund 21.15%).
- 33 Mit Inkrafttreten der Steuervorlage 17 wird per 1. Januar 2021 der Satz der einfachen Staatssteuer im Kanton Zürich von vormals 8% auf 7% gesenkt (§71 StG). Damit wird die Gewinnsteuerbelastung (vor Steuer) von rund 21.15% auf durchschnittlich 19.70% reduziert. Um gegenüber anderen Kantonen wettbewerbsfähig zu bleiben, steht eine weitere Senkung der einfachen Staatssteuer per 1. Januar 2023 von 7% auf 6% zur Diskussion, was zu einer Reduktion der Gesamtsteuerbelastung auf 18.19% führen würde. Diese ist jedoch noch nicht beschlossen und angesichts des aktuellen Haushalts wohl schwierig durchsetzbar.⁴²
- 34 Bei Anwendung sämtlicher mit der STAF eingeführten Entlastungsmassnahmen (unter Berücksichtigung der Entlastungsgrenze) reduziert sich die Gewinnsteuer im Kanton Zürich auf derzeit durchschnittlich rund mindestens 11.8%, einem innerhalb der Schweiz durchaus attraktiven Gewinnsteuersatz.

2.3.2. Ermässigung der Kapitalsteuer

- 35 Der Kapitalsteuersatz von 0.75% blieb mit Inkrafttreten der Steuervorlage 17 unverändert (§82 StG). Soweit das Eigenkapital jedoch auf Patente und vergleichbare Rechte, Beteiligungen sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, wird das steuerbare Eigenkapital für Steuerperioden ab 2020 im Umfang von 90% gem. §81 a StG ermässigt. Diese Massnahme richtet sich insbesondere an Holdinggesellschaften, die bisher von einem reduzierten Kapitalsteuersatz von 0.15% profitieren konnten, und fördert die Standortattraktivität des Kantons Zürich für die Zwecke der Konzernfinanzierung.

Im Verhältnis zu §79 Abs.2 StG, wonach mindestens das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital steuerbar ist, gilt §81 a StG als *lex specialis*.⁴³ Die Mindestgrenze gemäss §79 Abs.2 StG lässt sich im Falle einer Anwendung von §81 a StG somit unterschreiten.⁴⁴

Schwierigkeiten könnte die Ermässigung des steuerbaren Eigenkapitals (wie sie auch andere Kantone kennen) im interkantonalen Verhältnis bereiten, wenn z.B. die Zuordnung der Beteiligungen, Darlehen und Patente zum Hauptsitz oder zur Betriebsstätte umstritten ist.

Die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer ist im Kanton Zürich nicht möglich und wurde – nach einem gescheiterten Referendum – auch nicht in die Vorlage der Steuervorlage 17 aufgenommen.

3. Umsetzung ausgewählter Massnahmen im Kanton Zürich aus Sicht der Gesellschafter

3.1. Wechsel vom Teilsatz- zum Teilbesteuerungsverfahren

Der Kanton Zürich wechselte mit Inkrafttreten der STAF vom Teilsatz- zum Teilbesteuerungsverfahren (§18b Abs.1, §20 Abs.2 StG). Demnach gilt neuerdings eine Freistellungsquote von 50% auf Dividenden, Gewinnanteilen, Liquidationsüberschüssen und geldwerten Vorteilen aus Aktien, Anteilen an GmbHS,

⁴¹ Für einen Vergleich der effektiven Gesamtbelastung (direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuern in der Stadt Zürich, berechnet auf dem Gewinn nach Abzug der Steuern) betreffend die Gewinnsteuern für den jeweiligen Kantonshauptort: KPMG Switzerland, KPMG's Clarity on Swiss Taxes, July 2020, S. 8.

⁴² Riesendefizit wegen Corona, Tagesanzeiger vom 28. August 2020.

⁴³ Mäki-Joder/Meuter, Zürcher Steuerseminar 2019, Folien 130.

⁴⁴ Vgl. für Beispiele Mäki-Joder/Meuter, Zürcher Steuerseminar 2019, Folien 131 bis 135.



Genossenschaftsanteilen und Partizipationsschweinen sowie Gewinnen aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte, vorausgesetzt es handelt sich um qualifizierte Beteiligungen, d.h. wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen. Dabei gilt die Freistellungsquote von 50% unabhängig davon, ob die Beteiligungsrechte im Geschäfts- oder Privatvermögen gehalten werden.

- 40 Im Zusammenhang mit der zweiten Reformstufe (Reduktion des Gewinnsteuersatzes) steht auch die Reduktion der Befreiung von 50% auf 40% ab 1. Januar 2023 zur Diskussion.⁴⁵

3.2. Gratisaktien

- 41 Im Kanton Zürich galt bei Gratisaktien bisher eine von Art.20 Abs.1 lit. c DBG abweichende Besteuerungsregelung, wonach die Besteuerung nur bei «Kapitalrückzahlungen bei Gratisaktien» eintrat. Diese Regelung wurde nun an die Regelung im DBG angepasst, wonach «geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen)» von Art.20 Abs.1 lit.c StG erfasst sind. Somit wird auch auf kantonaler Ebene nicht mehr auf die Rückzahlung, sondern auf den Zeitpunkt der Ausgabe der Gratisaktien bzw. Gratisnennwerterhöhungen abgestellt. Gemäss §1 der Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 1. April 2019 werden Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und dergleichen wie bisher noch zum Zeitpunkt der Kapitalrückzahlung als Einkommen besteuert, sofern die Ausgabe oder Erhöhung vor dem Inkrafttreten der Änderung vom 1. April 2019, d.h. dem 1. Januar 2020, stattgefunden hat. Die Teilbesteuerung gemäss §20 Abs.2 StG ist auch hier bei qualifizierten Beteiligungen anwendbar.

3.3. Vermögenssteuer

- 42 Bei den Regelungen zur Vermögenssteuer kam es zwar zu keinen Anpassungen, jedoch stellt sich die Frage, wie die im Rahmen der Aufdeckungs- oder Sondersteuersatzlösung identifizierten stillen Reserven

einer Kapitalgesellschaft bei der Vermögenssteuer des Gesellschafters zu behandeln sind. Gemäss Kommentar 2019 zur Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer (Kreisschreiben Nr. 28 der SSK)⁴⁶ werden die Ermässigungen (z.B. Abschreibungen auf aufgedeckte stille Reserven bei Statuswechsel aufgrund der STAF) bei der Bewertung nicht berücksichtigt. Entsprechend sind u.E. auch die stillen Reserven bei altrechtlichem Step-up wie auch bei der Sondersteuersatzlösung nicht für die Vermögenssteuer bei Bewertung der früheren Statusgesellschaften (Substanzwert) zu berücksichtigen. Die Ermittlung der stillen Reserven für die Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert sollte sich durch die STAF nicht verändern: Die Aufdeckung für Gewinnsteuerzwecke sollte nicht automatisch zu einer höheren Vermögenssteuerbelastung führen, da andernfalls eine Ungleichbehandlung von Aktionärinnen von Statusgesellschaften gegenüber Aktionärinnen ordentlich besteuert Gesellschaften eintreten würde: Letztere werden ihre stillen Reserven gegenüber den Steuerbehörden nicht selbst offenlegen, sondern diese müssen im Rahmen der Bewertung nach Kreisschreiben Nr.28 der SSK von den Steuerbehörden ermittelt werden. Gleiche Massstäbe sollten u.E. somit bei ehemaligen Statusgesellschaften gelten. Eine allgemeine Meinungsäusserung seitens des kantonalen Steueramts Zürich liegt zu dieser Frage derzeit noch nicht vor.

4. Schlussfolgerung

Im vorliegenden Beitrag wurden ausgewählte Besonderheiten (insbesondere alt- und neurechtlicher Statuswechsel, Abzug für Eigenfinanzierung) der

⁴⁵ Regierungsrat des Kantons Zürich, Antrag vom 19. September 2018, S. 39.

⁴⁶ Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, Kreisschreiben Nr.28 vom 28. August 2008, Kommentar 2019, S. 12.



aktuellen Zürcher Umsetzungspraxis näher beleuchtet. Erfreulicherweise hat sich der Kanton Zürich schon frühzeitig mit der Umsetzung der STAF befasst und diverse Praxismitteilungen erlassen. Seit Inkrafttreten der STAF haben sich nicht unerwartete noch zahlreiche Umsetzungsfragen gestellt und die Praxis wird sich in den nächsten Monaten noch weiterentwickeln. So werden z.B. zur Patentbox und dem Forschungs- und Entwicklungsabzug noch Mitteilungen des kantonalen Steueramts Zürich erwartet. Es wird sich jedoch schon bald zeigen, ob die vom Kanton Zürich verfolgte, wettbewerbsfähige Unternehmensbesteuerung mit den Zielen, den Wirtschaftsstandort attraktiv zu halten, Arbeitsplätze zu sichern und Steuererträge langfristig sicherzustellen, Früchte tragen wird. Ein Erfolgsfaktor hierfür wird auch eine lösungsorientierte, praxisnahe Umsetzung der neuen steuerlichen Regelungen durch die Zürcher Steuerbehörden sein. Ein enger und offener Austausch zwischen Steuerpflichtigen, Steuerbehörde und Beratern wird umso wichtiger sein, um die Fragestellungen aufzudecken und proaktiv anzugehen. Mit Spannung dürfen daher die Publikation weiterer Praxishinweise des kantonalen Steueramtes Zürich, Erfahrungsberichte in Seminaren und inskünftig allenfalls auch erste Gerichtsentscheide zu verfolgen sein.





zsis)



Umsetzung der STAF im Kanton Tessin

QUICK READ Die Umsetzung der STAF auf kantonaler Ebene stellt für den Kanton Tessin eine nicht unerhebliche Herausforderung dar, insbesondere weil das Tessin traditionell zu den Kantonen mit den höchsten Unternehmenssteuern gehört. Die durch die Reform erforderliche Abschaffung der Steuerprivilegien für kantonale Statusgesellschaften erhöht das Risiko, dass zahlreiche im Tessin ansässige Unternehmen in andere, steuergünstigere Kantone abwandern. Um eine solche Entwicklung abzuwenden und um den Kanton im interkantonalen und internationalen Kontext wettbewerbsfähiger zu machen, hat der Tessiner Gesetzgeber die kantonale Steuergesetzgebung geändert. So soll insbesondere der Gewinnsteuersatz gesenkt werden, um die Steuerbelastung im Kanton Tessin dem künftigen interkantonalen Durchschnitt anzunähern. Gleichzeitig ging es aus Sicht des Kantons darum, das nötige Steuersubstrat zu sichern.

Der vorliegende Artikel analysiert zunächst die Umsetzung der Massnahmen der STAF durch den Kanton Tessin: die Abschaffung der kantonalen Sonderstatus, die eingeführten Instrumente zur Vermeidung eines daraus resultierenden «*Steuerschocks*» sowie die Erhöhung des Steuersatzes für Dividenden, die Patentbox und den zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungsausgaben. Darüber hinaus werden die Korrekturmassnahmen in Bezug auf das Kapitaleinlageprinzip sowie die Transponierung diskutiert. Schliesslich widmet sich der Artikel den zusätzlichen flankierenden Massnahmen, die auf kantonaler Ebene für die Umsetzung der STAF eingeführt wurden, insbesondere die Senkung des ordentlichen Gewinnsteuersatzes, die Möglichkeit der freiwilligen Erhöhung des Steuersatzes in besonderen Fällen der internationalen Aussenbeziehungen und die Anpassung der Kapitalsteuerberechnung im Kanton Tessin.



Sebastiano GARUFI GIULIANI
Rechtsanwalt
Senior Associate | Altenburger
garufi@altenburger.ch



Niccolo FIGUNDIO
Rechtsanwalt
Associate | Altenburger
figundio@altenburger.ch



Marco GESSLER
MSc Banking & Finance
Tax Compliance Officer | Altenburger
gessler@altenburger.ch



QUICK READ	63	1. Einführung	
HAUPTTEIL	64		
1. Einführung	64	Am 1. Januar 2020 trat das Bundesgesetz über die Steuerreform und die Finanzierung der AHV (STAF) (Riforma fiscale e finanziamento dell'AVS, RFFA) in Kraft. Mit dem Bundesgesetz wurden unter anderem einige Bestimmungen des Gesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und des Gesetzes zur Harmonisierung der direkten Steuern (StHG) modifiziert. Der Bund lässt dabei den Kantonen bei der Umsetzung der STAF in der eigenen Steuergesetzgebung in einigen Punkten einen gewissen Gestaltungsspielraum. Der vorliegende Artikel analysiert die Umsetzung der STAF durch den Kanton Tessin.	1
2. Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien	66		
3. Patentbox	71		
4. Aufdeckung stiller Reserven zu Beginn der Steuerpflicht	72		
5. Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht	73	Der Kanton Tessin gehört traditionell schweizweit zu den Kantonen mit den höchsten Unternehmenssteuersätzen. Um die Konkurrenzfähigkeit gegenüber den anderen Kantonen zu erhalten und insbesondere die Gesamtsteuerbelastung im Tessin an den künftigen interkantonalen Durchschnitt anzunähern, hat der Tessiner Gesetzgeber die kantonalen Bestimmungen denen der STAF angepasst. In diesem Zusammenhang hat er unter anderem den Gewinnsteuersatz gesenkt. Die effektive Steuerbelastung für Unternehmen liegt neu bei rund 14 % (bisher 18 %). Ohne diese Veränderungen hätte der Kanton Tessin in der interkantonalen Rangliste für die Gewinnsteuerbelastung nach der STAF den drittletzten Platz (vor Solothurn und Bern) belegt.	2
6. Zusätzliche Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten	73		
7. Abzug auf Eigenfinanzierung	74		
8. Entlastungsbegrenzung	74		
9. Anpassungen im Bereich der Kapital- und Vermögenssteuer	75		
10. Stärkere Besteuerung von Dividenden	76		
11. Weitere Massnahmen auf Basis des StHG	76		
12. Weitere kantonale Begleitmassnahmen	77	Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die wichtigsten Massnahmen der STAF sowie deren Umsetzung durch das Tessin, die im Folgenden näher erörtert werden.	3
13. Schlussfolgerungen	77		

→ Siehe Tabellen Seite 65.



4 Massnahmen bei Unternehmen	Verpflichtung für die Kantone	Umsetzung TI
Abschaffung kantonaler Sonderstatus	Obligatorische Abschaffung	✓
Patentbox	Obligatorische Einführung Maximale Entlastung von 90%	✓ 90%
Erklärung über den Bestand stiller Reserven beim Regimewechsel	Obligatorische Einführung	✓
Aufdeckung stiller Reserven zu Beginn/ Ende der Steuerpflicht bei der Sitzverlegung in die Schweiz oder ins Ausland	Obligatorische Einführung	✓
Zusätzliche Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsausgaben	Optionale Einführung Maximaler zusätzlicher Abzug von 50%	✓ 50%
Beschränkung von Steuererleichterungen (Entlastungsbegrenzung)	Obligatorische Einführung Maximale Entlastung von 70%	✓ 70%
Erleichterung bei der Kapitalsteuer <ul style="list-style-type: none"> • bei Patenten • bei Beteiligungen • bei gruppeninternen Darlehen 	Obligatorische Einführung	✓ × ×
Erleichterung bei der Vermögenssteuer bei Patenten	Optionale Einführung	✓

Massnahmen bei Aktionärinnen und Aktionären	Verpflichtung für die Kantone	Umsetzung TI
Erhöhung der Teilbesteuerungssätze von Dividenden	Obligatorische Erhöhung bei Kantonen Mindeststeuersatz 50%	Bereits implementiert
Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip für börsenkotierte Unternehmen	Obligatorische Anpassung	✓
Anpassungen in Bezug auf die Transponierung (Wegfall der 5%-Grenze)	Obligatorische Anpassung	✓



2. Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien

- 5 Die Abschaffung der kantonalen und eidgenössischen Sondersteuerregimes (Holding-, Domizil-, Verwaltungs-, gemischte und Prinzipalgesellschaften, sowie Swiss Finance Branches) ist eine der zentralen Massnahmen der STAF. Auf Druck der Europäischen Union und der OECD passte der Bundesgesetzgeber die schweizerische Unternehmensbesteuerung in dieser Hinsicht an die international akzeptierten Standards an.
- 6 Aus diesem Grund hebt die STAF die in Art. 28 Abs. 2-5 StHG enthaltenen Bestimmungen sowie alle anderen Vorschriften, auf die sich diese beziehen, per 1. Januar 2020 auf. Dies hat unter anderem folgende Änderungen im Tessiner Steuergesetz (Legge Tributaria) vom 21. Juni 1994 («LT») zur Folge:
- Änderung von Art. 67 Abs. 1 (c), zweiter Satz;
 - Änderung von Art. 70 Abs. 3, zweiter Satz;
 - Aufhebung von Art. 81 Abs. 2 (Steuerpflichtiges Kapital von Gesellschaften mit Sondersteuer);
 - Aufhebung von Art. 91 (Holdinggesellschaften);
 - Aufhebung von Art. 92 (Verwaltungsgesellschaften);
 - Aufhebung von Art. 93 (Domizilgesellschaften);
 - Aufhebung von Art. 94 (Ausnahme von der Berechnung); und
 - Aufhebung von Art. 101 Abs. 3 (Besteuerung beim Übergang zum Sonderstatus).
- 7 Die Abschaffung der Sondersteuerregimes bedeutet, dass bei Gesellschaften mit vormaligem kantonalem Sonderstatus die stillen Reserven, die bis zum 31. Dezember 2019 bei Realisation privilegiert besteuert worden wären, nunmehr bei Realisation der ordentlichen Besteuerung unterworfen sind. Dies führt zu einer höheren latenten Steuerlast bei den Gesellschaften. Zum Zweck der horizontalen Steuerharmonisierung hat der Bundesgesetzgeber einheitliche Regeln für die steuerliche Behandlung der bereits bestehenden stillen Reserven bei Abschaffung des Sonderstatus geschaffen. So sieht Art. 78g Abs. 1 StHG vor, dass stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen

Mehrwerts (Goodwill)⁹¹, die nach Art. 28 Abs. 2-4 bisherigen Rechts bei Realisation nicht steuerbar waren, innerhalb der nächsten fünf Jahre bei Realisation gesondert besteuert werden müssen (sog. «Sondersatzlösung»). Gemäss den Übergangsbestimmungen von Art. 78g Abs. 3 StHG werden allfällige Abschreibungen auf den stillen Reserven inklusive des selbst geschaffenen Goodwills zudem in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG einbezogen.

2.1 Die kantonalen gesetzlichen Grundlagen in der Übersicht

Auf kantonaler Ebene führt das Gesetz vom 4. November 2019 (Bollettino Ufficiale 2020 7) den neuen Art. 314d LT (Übergangsbestimmung nach Aufhebung der Art. 91-93) ein, welcher die gesonderte Besteuerung der stillen Reserven nach StHG etabliert. Nach Art. 314d Abs. 1, 1. und 2. Satz LT, deren Inhalt dem von Art. 78g Abs. 1 StHG entspricht, gilt die gesonderte Besteuerung nur für den Teil der stillen Reserven, der gemäss dem Sonderstatus bisher nicht steuerbar war und neu steuerbar werden würde. Ausserdem besagt Art. 314d Abs. 1 LT, dass stille Reserven auf qualifizierten Beteiligungen an einem anderen Unternehmen im Sinne von Art. 77 LT von dieser besonderen Massnahme ausgeschlossen sind. Gemäss Art. 314d Abs. 1 LT gilt für die gesonderte Besteuerung ein Sondersatz von 1%.⁹²

Weiter wird hier auf das neue Kreisschreiben Nr. 29 der Steuerverwaltung des Kantons Tessin vom Juli

⁹¹ Dies ist ein immaterieller Wert eines Unternehmens, der dessen Marktposition, Markenqualität, Kunden- und Lieferantennetz, Reputation etc. widerspiegelt. In diesem Zusammenhang, siehe Matteo Gamboni, Paolo Pamini, La dichiarazione delle riserve occulte all'inizio e alla fine dell'assoggettamento, *Novità Fiscali SUPSI*, 1/2019, S. 8-16, S. 11.

⁹² Dieser Prozentsatz wird jeweils mit dem entsprechenden Steuerfuss der Gemeinden für die Gemeindesteuer multipliziert.



2020 («KS 29/2020») über die steuerliche Behandlung der stillen Reserven nach Abschaffung der privilegierten Steuerstatus verwiesen. Dieses ersetzt das alte Kantonale Kreisschreiben Nr.29 vom Mai 2017 («KS 29/2017»). Im KS 29/2017 wurde die Behandlung der stillen Reserven bei einem Statuswechsel bereits mittels einer Step-Up-Praxis geregelt. Die bisherige Step-Up Praxis nach KS 29/2017 wurde auf den 1. Januar 2020 abgeschafft. Art.314d Abs.2 LT beschreibt nun den Wechsel von der früher geltenden Step-Up-Regelung nach KS 29/2017 zum neuen Recht unter der STAF.

- 10 Art.314d Abs.2 LT besagt, dass die stillen Reserven, einschliesslich des selbst geschaffenen Goodwills, die vor dem Inkrafttreten von Abs.1 durch den Übergang von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung gemäss dem KS 29/2017 neu bewertet und seither noch nicht vollständig abgeschrieben wurden, bei Realisation ebenfalls wie die stillen Reserven nach Abs.1 und somit gesondert besteuert werden. Die dabei nach KS 29/2017 in der Steuerbilanz gebildete versteuerte Reserve, die auf die erwähnten verbleibenden stillen Reserven entfällt, wird von Amtes wegen automatisch aufgelöst und spielt für die Berechnung des Gewinns keine Rolle. Dadurch entstehen Gesellschaften, welche die Deklaration der stillen Reserven nach KS 29/2017 vorgenommen haben, keine Voroder Nachteile gegenüber dem neuen Vorgehen nach KS 29/2020.
- 11 Nach Art. 78g Abs.2 StHG hat der Steuerpflichtige, der von den Übergangsbestimmungen Gebrauch machen will, die stillen Reserven inklusive des selbst geschaffenen Goodwills zu quantifizieren und nachzuweisen. Zudem muss er den Antrag auf steuerliche Behandlung dieser Reserven gemäss Art.314d LT zusammen mit der Steuererklärung für die Steuerperiode einreichen, in welcher der Übergang von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung stattfindet. Ansonsten verfällt das Recht auf diesen Nachweis und die anschliessende gesonderte Besteuerung der stillen Reserven (Art.314d Abs.3 LT).

Bei der entsprechenden Steuerperiode handelt es sich um den Zeitraum, welcher dem Inkrafttreten der STAF unmittelbar vorausgeht. Damit ist die Steuerperiode 2019 gemeint. Die Höhe der geltend gemachten stillen Reserven und des selbst erwirtschafteten Goodwills wird von der Steuerbehörde hierbei durch eine beschwerdefähige Verfügung festgelegt. Die Bewertung muss auf Grundlage einer anerkannten Methode und mittels Drittvergleich erfolgen. Nach derselben Methode muss übrigens auch bei gleichzeitiger Anwendung des neuen Art.70a LT (Erklärung der stillen Reserven zu Beginn der Steuerpflicht, z.B. bei Sitzverlegung in die Schweiz) vorgegangen werden. In Art.314d Abs.4 LT wird der Begriff der «Realisierung» konkretisiert. Dieser schliesst im Kanton Tessin nicht nur die Realisierung von stillen Reserven ein, die tatsächlich, buchhalterisch oder steuersystematisch erfolgt. Die Realisierung umfasst als vierten Punkt weiter denjenigen Teil des in der jeweiligen Steuerperiode erwirtschafteten, steuerpflichtigen Reingewinns, welcher unter dem bisherigen Steuerregime nicht steuerbar gewesen wäre (beispielsweise in Form der Auslandsquote). Betrug beispielsweise die bisherige Freistellungsquote auf auslandsbezogene Gewinne einer Gesellschaft 70%, so gelten jeweils 70% des jährlich erwirtschafteten Gewinns während den nächsten fünf Jahren im Sinne von Art.314d Abs.4 als realisiert und unterliegen der Sondersteuer von 1%. Die übrigen 30% waren bisher bereits steuerpflichtig und sind somit mit dem ordentlichen Gewinnsteuersatz zu versteuern. Es können jedoch maximal 80% des Reingewinns mit dem Sondersatz als Realisierung besteuert werden.

Der Reingewinn wird dabei unter Anrechnung der Verluste, des Abzugs für die Patentbox und des zusätzlichen Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsausgaben, jedoch ohne die Erträge aus wesentlichen Beteiligungen, ermittelt. Nicht unter den Begriff der Realisierung nach Abs.4 fallen hingegen Forschungs- und Entwicklungsausgaben im Sinne des neuen Art. 67b Abs.3 LT, da sie dort mitberücksichtigt und separat besteuert werden.



- 14 Durch die neue einprozentige Besteuerung von stillen Reserven und Goodwill kann es zu einer unerwünscht tiefen Steuerbelastung (im Extremfall zu einer Belastung in der Höhe des Sondersteuersatzes) kommen. Da die Besteuerung der stillen Reserven und des Goodwills nicht zu einer annähernden Steuerbefreiung führen soll, soll die effektive Besteuerung des Gewinns gemäss den kantonalen Ausführungen nicht unter einen Wert von ca. 11% fallen. Wenn somit die Reduktionen für Patente und ähnliche Rechte (Art. 67b LT) und die Anwendung des zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungskosten (Art. 73a LT) kumuliert werden, muss daher unter Umständen ein Korrekturfaktor zur Anwendung kommen. Für die Berechnung des Beteiligungsabzugs gilt hingegen nur derjenige Teil des Gewinns als Nettogewinn im Sinne von Art. 77 Abs. 1 LT, der nicht gesondert besteuert worden ist. Mit anderen Worten: Der Teil, der gemäss Art. 314d LT als realisiert gilt, sowie die Forschungs- und Entwicklungskosten im Sinne von Art. 67 Abs. 3 LT werden bei der Berechnung des Nettoeinkommens für den Beteiligungsabzug nicht berücksichtigt.
- 15 Art. 314d Abs. 5 LT soll spekulative Transaktionen verhindern, die zum alleinigen Zweck der Steuerersparnis im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen erfolgen. Er sieht vor, dass bei Umstrukturierungen die Bilanzzahlen der letzten drei Steuerperioden vor der Umstrukturierung zur Berechnung des zu versteuernden Reingewinns nach Abs. 4 herangezogen werden. Bei Übertragungen von Betrieben, Teilbetrieben oder Anlagevermögen des Unternehmens sind die Gewinne anteilig zu verteilen. Abs. 6 regelt die Behandlung von Verlusten. Demzufolge dürfen vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung realisierte Verluste nur in dem Umfang mit dem Reingewinn verrechnet werden, in welchem sie vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung steuerlich bereits zu berücksichtigen waren.
- 16 Art. 314d Abs. 7 LT betrifft schliesslich diejenigen Fälle, in denen eine Steuerpflichtige mit Sonderstatus in den Steuerperioden, in denen eine Sonderbesteuerung möglich war, Forschungs- und Entwicklungskosten aufgewendet hat, die für die «Patentbox» in Frage kommen. Der Artikel legt fest, dass – abweichend vom neuen Art. 67b Abs. 3 LT – derartige Kosten berücksichtigt und gesondert besteuert werden. Dies gilt jedoch nur für den Anteil, der vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung bereits steuerlich zu berücksichtigen war.
- Wie erwähnt, stellte das vor der Gesetzesänderung veröffentlichte Kreisschreiben 29/2017 bereits Regeln über die Behandlung stiller Reserven beim Wegfall des Sondersteuerstatus auf. Das neue Kreisschreiben 29/2020 enthält weiterführende Erklärungen und Beispiele bezüglich der Behandlung der während des Sonderstatus gebildeten stillen Reserven in den ersten fünf Jahren nach Inkrafttreten der STAF. Diese Klarstellungen sind selbstverständlich nur auf kantonaler und kommunaler Ebene anwendbar (d.h. Gewinn- und Kapitalsteuer) und gelten nur für die in Art. 91, 92 und 93 LT genannten Gesellschaften (Art. 28 Abs. 2, 3 und 4 StHG). Unternehmen mit anderen Steuervergünstigungen (z.B. Swiss Finance Branch und Prinzipalgesellschaften) sind mithin ausgeschlossen.
- 2.2 Der Wechsel von der Sonder- zur Normalbesteuerung nach der STAF**
- Falls ein Unternehmen dem bisherigen Sondersteuerregime nach altem Recht unterworfen war, können die stillen Reserven einschliesslich des Goodwills, welche während dieser Sonderbesteuerungsperiode gebildet wurden, auf Antrag des Steuerpflichtigen in der letzten Steuerperiode vor der ersten ordentlichen Besteuerung festgestellt und während den nächsten fünf Jahren bei Realisation vom übrigen Gewinn getrennt besteuert werden. Die gesonderte Besteuerung ist nur anwendbar auf den Teil der stillen Reserven, der nach altem Recht nicht steuerbar war. Ausnahme bilden die Erträge aus Beteiligungen nach Artikel 77 LT. Der Steuersatz der gesonderten Besteuerung beträgt 1%.



- 19 Um die stillen Reserven, die für die in Art. 314d LT festgelegte Übergangsregelung in Frage kommen, zu berechnen, sind die folgenden zwei Methoden möglich:
- Bewertung der einzelnen Aktiven und Passiven (ohne Goodwill);
 - Gesamtunternehmensbewertung (einschliesslich Goodwill).

20 Im letzteren Fall wird die Höhe der stillen Reserven nach einer allgemein anerkannten Unternehmensbewertungsmethode bestimmt. Diese muss der Art der vom Unternehmen ausgeübten Tätigkeit angemessen sein und einem Drittvergleich standhalten. Es werden sowohl vergangenheits- als auch zukunftsorientierte Bewertungsmethoden akzeptiert (z.B. Discounted Cash Flow). Die im Rundschreiben Nr.28 der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK vom 28. August 2008 vorgesehene so genannte «*praktische Bewertungsmethode*» (bzw. umgangssprachlich die «*Praktikermethode*») wird nur als «*Safe Haven*»-Kontrollmethode angewendet.

- 21 Um den Betrag der stillen Reserven und des Goodwills zu berechnen, müssen alle Reserven, die sich auf Vermögenswerte beziehen, welche nicht für die Sonderatzregel in Frage kommen, vom Unternehmenswert abgezogen werden. Dazu zählen:

2.2.1 Stille Reserven auf Beteiligungen

- 22 Stille Reserven auf qualifizierten Beteiligungen (gleich oder grösser als 10 % des Grund- oder Stammkapitals oder der Gewinne und Reserven, sowie Beteiligungsrechte im Verkehrswert von mehr als einer Million Franken), die bei Realisation in den Genuss des Beteiligungsabzugs kommen, können für Art. 314d LT nur für den Teil berücksichtigt werden, der sich auf die wiederingebrachten Abschreibungen bezieht, d.h. für die Differenz zwischen den Gesteungskosten und dem niedrigeren Buchwert bzw. Gewinnsteuerwert der Beteiligung. Wenn die Gesteungskosten über dem Verkehrswert der Beteiligung liegen, so ist lediglich die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem niedrigeren Buchwert bzw. Gewinnsteuer-

wert zur berücksichtigen. Im letzteren Fall müssen die Gesteungskosten der Beteiligung auf den Verkehrswert reduziert werden, um später einen allfälligen Beteiligungsabzug korrekt geltend machen zu können. Die verbleibenden stillen Reserven auf diesen Beteiligungen können somit nicht durch die vorgängig beschriebene Festsetzung bzw. Offenlegung der stillen Reserven abgedeckt werden und müssen bei der Berechnung der festzustellenden stillen Reserven unberücksichtigt bleiben, da sie bereits von der indirekten Freistellung über den Beteiligungsabzug profitieren. Stille Reserven auf Beteiligungen unterhalb der 10%-Schwelle und mit einem gleichzeitigen Verkehrswert von weniger als 1 Million Franken, die somit nicht für eine indirekte Freistellung über den Beteiligungsabzug in Frage kommen, können hingegen für Art. 314d LT berücksichtigt werden.

2.2.2 Stille Reserven auf in der Schweiz gelegenen Grundstücken

Diese können nicht in den Genuss der in Art. 314d LT vorgesehenen Behandlung kommen, da sie bereits bisher unter dem Sonderstatus ordentlich besteuert wurden und damit die wesentliche Voraussetzung der bisherigen steuerfreien Realisierung von stillen Reserven nicht erfüllen.

2.2.3 Stille Reserven auf Betriebsstätten und Liegenschaften im Ausland

Auch diese müssen bei der Berechnung unberücksichtigt bleiben, da diese Vermögenswerte in der Schweiz nicht steuerbar sind.

2.2.4 Stille Reserven auf gruppeninterne Dienstleistungen, die mit einer nach dem «Cost plus»-Prinzip berechneten Gewinnmarge in Rechnung gestellt werden

Diese Dienstleistungen sind als mit geringer Wertschöpfung verbunden zu betrachten (z.B. Buchhaltung und Rechnungsprüfung, zentralisierte Personalverwaltung, IT-Unterstützung, Rechts-/Steuer-Compliance, Managementgebühren) und müssen bei der Berechnung unberücksichtigt bleiben.



- 26 Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass nur der Teil der stillen Reserven und des Goodwills, der nach früherem Recht nicht steuerpflichtig war, gemäss Art. 314d LT von der Sondersatzlösung profitieren kann.
- 27 Gemäss Art. 314d Abs. 6 LT können Verluste, die vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung entstanden sind, nur in Bezug auf denjenigen Teil des Reingewinns verrechnet werden, welcher vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung bereits steuerlich zu berücksichtigen war. Die seit dem Inkrafttreten der STAF realisierten Verluste werden hingegen vollumfänglich berücksichtigt.
- 2.3 Die gesonderte Besteuerung**
- 28 Art. 314d Abs. 1 LT sieht vor, dass eine Gesellschaft, welche vom Verlust des Sonderstatus betroffen ist, eine Sonderbesteuerung der stillen Reserven beantragen kann, sofern die stillen Reserven (einschliesslich des Goodwills) innerhalb von fünf Jahren nach Aufhebung des Sonderstatus realisiert werden. Die stillen Reserven unterliegen in diesem Fall einer Besteuerung auf Kantons- und Gemeindeebene von 1%. Der Sondersteuersatz wird für Gemeindegzwecke noch mit dem entsprechenden Gemeindesteuerfuss multipliziert.
- 29 Neben der echten, der buchmässigen und der steuersystematischen Realisierung stiller Reserven gilt im Kanton Tessin nach Art. 314d Abs. 4 LT auch ein prozentualer Anteil des in den ersten 5 Jahren nach Inkrafttreten des STAF erwirtschafteten steuerbaren Reingewinns als realisiert. Der Prozentsatz des steuerpflichtigen Reingewinns, der in diesen Jahren für die Massnahme in Frage kommt, entspricht dem bisher steuerfreien Anteil in Prozent, jedoch maximal von 80%. Bei Umstrukturierungen wird der Prozentsatz des zu versteuernden Reingewinns nach dem Umfang der letzten drei Steuerperioden vor der Umstrukturierung bestimmt. Bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Anlagevermögen ist der Gewinn anteilig zu verteilen (vgl. Art. 314d Abs. 5 LT).
- Der zu versteuernde Reingewinn, der für die gesonderte Besteuerung qualifiziert, ist der in Anwendung der Art. 67 ff. und 314d Abs. 5 LT ermittelte Gewinn unter Ausschluss des Nettogewinns aus qualifizierten Beteiligungen.
- Art. 314d Abs. 2 LT sieht vor, dass die übrigen stillen Reserven nach KS 29/2017, einschliesslich des selbst geschaffenen Goodwills, in gleicher Weise besteuert werden wie die Reserven nach Abs. 1. Die verbleibenden stillen Reserven, die durch die in KS 29/2017 geregelte Neubewertung gebildet wurden und zum Zeitpunkt des Inkrafttretens von Abs. 1 noch vorhanden waren, werden automatisch ergebnisneutral aufgelöst. Art. 314d Abs. 3 LT legt fest, dass die Höhe der stillen Reserven und der intern generierten Wertschöpfung von der juristischen Person zu quantifizieren und nachzuweisen ist und durch Beschluss der Steuerbehörde festgestellt werden muss. Der Antrag der juristischen Person ist zusammen mit der Steuererklärung für den nach Abs. 1 in die ordentliche Besteuerung übergehenden Steuerzeitraum einzureichen. Andernfalls verfällt dieses Recht.
- Art. 314d Abs. 4 LT legt weiter fest, dass als Realisierung im Sinne des Abs. 1 auch der Teil des zu versteuernden Reingewinns (unter Ausschluss des Reingewinns aus Beteiligungen nach Art. 77 LT) gilt, der nach dem bisherigen Recht nicht steuerpflichtig war. Maximal werden dabei 80% des Reingewinns als Realisierung betrachtet. Bei gleichzeitiger Anwendung der Ermässigungen nach Art. 67b Abs. 1 und 2 LT (Besteuerung von Patenten und ähnlichen Rechten) und/oder Art. 73a LT (Zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsausgaben) wird der Anteil des Gewinns, der nach Abs. 1 als realisiert gilt, durch Anwendung des Faktors 1 minus (Ermässigung für Patente und ähnliche Rechte und/oder Abzug von Forschungs- und Entwicklungsausgaben geteilt durch die Begrenzung der Steuerermässigung) reduziert.
- Art. 314d Abs. 5 LT sieht vor, dass im Falle einer Umstrukturierung die Realisierung gemäss Art. 314d



Abs.4 LT nach der Höhe der Gewinne aus früheren Steuerzeiträumen bestimmt wird. Entscheidend sind die letzten drei Steuerperioden vor der Umstrukturierung. Bei der Übertragung von Geschäftsbetrieben oder Teilbetrieben sowie von Anlagevermögen sind die Gewinne anteilig zu verteilen.

2.4 Kapitalsteuer

- 34 Die nach Art.314 LT neu ausgewiesenen stillen Reserven und der Goodwill sind für kantonale und kommunale Kapitalsteuern nicht steuerbar.

3. Patentbox

- 35 Durch das Einsetzen einer Patentbox für Steuerzwecke sollen die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten von natürlichen Personen in selbständiger Erwerbstätigkeit (Art.8a StHG) und von juristischen Personen (Art.24a und 24b StHG) auf kantonaler Ebene gefördert werden. Dabei ist eine maximale Entlastung von 90 % möglich.⁹³
- 36 Der Kanton Tessin hat die Patentbox für natürliche Personen (Art.17c LT) und für juristische Personen (Art.67a und 67b LT) gesetzlich verankert. Art.17c LT übernimmt in Bezug auf die selbständig erwerbstätigen natürlichen Personen die Bestimmungen von Art.8a StHG. Art.67a LT entspricht wörtlich Art.24a StHG, während Art.67b LT zumindest ähnliche Bestimmungen wie in Art.24b StHG enthält. Gemäss Art.67b Abs.1 und 2 LT wird der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten auf Antrag der steuerpflichtigen Person im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder vergleichbares Recht multipliziert mit einem in der Patentbox-Verordnung definierten Prozentsatz (Nexusquotient) und mit einer kantonal festgelegten Ermässigung von 90 % in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen. Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten ermittelt sich, indem der Reingewinn aus diesen Produkten jeweils

um 6 % der zugewiesenen Kosten sowie um das Markenentgelt vermindert wird.

Art.67b Abs.3-5 LT, deren Wortlaut teilweise vom 37 StHG abweicht, regeln den Ein- und Austritt in die bzw. aus der Patentbox. Art.67b Abs.3 LT besagt, dass, wenn der Reingewinn aus Patenten und ähnlichen Rechten erstmals ermässigt besteuert wird, die in vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungskosten sowie ein allfälliger erhöhter Abzug berechnet und getrennt vom Rest des zu versteuernden Gewinns mit einem Satz von 0,2 % besteuert werden (da diese in früheren Jahren bereits steuerlich berücksichtigt wurden). Im Falle eines Jahresverlustes wird die Höhe der getrennt zu versteuernden Forschungs- und Entwicklungsausgaben nach Ausgleich dieser Verluste bestimmt. Für die Berechnung des Beteiligungsabzugs gilt nur der Teil des Gewinns, der nicht gesondert besteuert wurde, als gesamter Reingewinn im Sinne von Art.77 Abs.1 LT. Die oben erwähnte Rückforderung von Forschungs- und Entwicklungskosten und der gemäss Art.314d LT als realisiert geltende Teil sind daher bei der Berechnung des Gesamtnettoeinkommens nicht zu berücksichtigen. Insbesondere Art.314d Abs.7 LT (Übergangsbestimmung nach der Aufhebung der Art.91-93 LT) sieht abweichend von Art.67b Abs.3 LT vor, dass Forschungs- und Entwicklungsausgaben, die in Steuerperioden berücksichtigt wurden, in denen das Unternehmen gemäss Art.91-93 LT des früheren Gesetzes besteuert wurde, in Höhe des Anteils erstattet werden, die vor der Umstellung auf die ordentlichen Besteuerung steuerpflichtig waren und gesondert mit einem Satz von 0,2 % besteuert werden,

⁹³ Die Patentbox ist eine Massnahme, die bereits in Belgien, Frankreich, Irland, Italien, Luxemburg, den Niederlanden, Portugal, Spanien und dem Vereinigten Königreich bekannt ist. In diesem Zusammenhang, siehe Sharon China, Vademecum per il Patent box e la Superdeduzione per spese di ricerca e sviluppo ai sensi della RFFA, Novità fiscali SUPSI, 1/2019, S.18.



wobei die Nettoeinkünfte aus Beteiligungen gemäss Art.77 LT ausgenommen sind.

- 38 Abweichend von Art.67b Abs.3 LT legt Art.67b Abs.4 LT fest, dass, wenn eine steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz oder Betriebsstätte aus dem Kanton Tessin verlegt, die Steuerbehörde sämtliche Forschungs- und Entwicklungskosten besteuern kann, die in früheren Steuerperioden berücksichtigt und nicht vollständig zurückgefordert wurden. Die Vorschrift enthält einen möglichen Steuervorbehalt für den Fall, dass die steuerpflichtige Person nach der Anwendung von Art.67b Abs.3 ihren Wohnsitz oder Betriebsstätte aus dem Kantons Tessin in einen anderen Kanton oder ins Ausland verlegt. In diesem Fall wäre die Steuerbehörde berechtigt, in der Steuerperiode des Transfers alle F&E-Ausgaben zu verhängen, die in früheren Steuerperioden berücksichtigt und nicht vollständig zurückgezahlt wurden.
- 39 Art.67b Abs.5 LT bezieht sich auf den Ausstieg aus der Patentbox. Tritt ein Unternehmen aus der Patentbox aus, so wird der umgekehrte Weg wie beim Eintritt in die Patentbox gegangen. Der zugehörige Artikel sieht vor, dass, bei einem Austritt aus der Patentbox dem steuerpflichtigen Unternehmen auf Antrag ein Betrag für F&E-Aufwendungen und Abzüge gemäss Art.73a LT zum Abzug zugelassen wird. Es handelt sich beim Betrag um die Summe der Forschungs- und Entwicklungsausgaben und der zusätzlichen Abzüge, welche in früheren Steuerperioden bereits berücksichtigt und folglich bei einem Eintritt in die Patentbox mit einem Satz von 0,2% besteuert wurden. Dadurch wird der Zustand von vor dem Eintritt in die Patentbox wiederhergestellt. Der Betrag darf dabei den nach Art.73a Abs.3 LT übernommenen Betrag nicht übersteigen. Der Antrag des Steuerpflichtigen auf die Gewährung dieses Abzugs muss spätestens bis zur ersten Steuerperiode, in welcher der Nettogewinn aus Patenten und ähnlichen Rechten nicht mehr zum ermässigten Satz besteuert wird, eingehen. Andernfalls erlischt dieses Recht.

Abschliessend verweist Art.67b Abs.6 LT ebenso wie Art.24b Abs.4 StHG auf die Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten.⁰⁴

4. Aufdeckung stiller Reserven zu Beginn der Steuerpflicht

Der neue Art.24c StHG regelt die Besteuerung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht und er bezieht sich sowohl auf den Zuzug eines Unternehmens vom Ausland als auch auf das Ende einer Steuerbefreiung nach Art.23 Abs.1 StHG. In diesem Rahmen ist es unerheblich, wie die zivilrechtliche Übertragung der stillen Reserven (Übertragung, Verkauf oder gemischtes Rechtsgeschäft) erfolgt. Letztere müssen in jedem Fall nur in der Steuerbilanz deklariert werden. In allen Fällen, in denen es weder eine grenzüberschreitende Situation noch eine Steuerbefreiung gibt, bleibt der Vorrang der Handelsbilanz erhalten.

Der Art.70a Abs.1-4 LT ist mit Art.24c Abs.1-4 StHG identisch und regelt den Beginn der Steuerpflicht. Deckt die steuerpflichtige Person bei Beginn der Steuerpflicht stille Reserven einschliesslich des Goodwills nach Art.70a Abs.1 LT auf, so unterliegen diese nicht der Gewinnsteuer. Nicht aufgedeckt werden dürfen stille Reserven einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft.⁰⁵ Nach Art.70a Abs.2 gelten als Beginn der

⁰⁴ Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (RS 642.142.1).

⁰⁵ Für eine Kritik an dieser Bestimmung, insbesondere an der Beteiligungsschwelle von 10%, die das Recht auf eine Ermässigung pro Aktienbesitz gibt, siehe Matteo Gamboni, Paolo Pamini, La dichiarazione delle riserve occulte all'inizio e alla fine dell'assoggettamento, *Novità Fiscali SUPSI*, 1/2019, S. 8-16, S. 12.



Steuerpflicht die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte, das Ende einer Steuerbefreiung nach Art. 65 Abs. 1 LT sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz. Gemäss Art. 70a Abs. 3 LT sind die aufgedeckten stillen Reserven jährlich zum Satz abzuschreiben, der für Abschreibungen auf den betreffenden Vermögenswerten steuerrechtlich angewendet wird. Schliesslich besagt Art. 70a Abs. 4 LT, dass der aufgedeckte selbst geschaffene Goodwill innert zehn Jahren abzuschreiben ist.

5. Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

- 43 Art. 70b LT, der inhaltlich vollumfänglich dem Wortlaut von Art. 24d StHG entspricht, regelt die Besteuerung der stillen Reserven am Ende der Steuerpflicht. Endet die Steuerpflicht, so werden die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, noch nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Goodwills besteuert (Abs. 1). Als Ende der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, der Übergang zu einer Steuerbefreiung nach Art. 65 LT sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland (Abs. 2).
- 44 Der neue Art. 70b LT sowie die Abschaffung der privilegierten Steuerstatus machten den zweiten Satz in Art. 67 Abs. 1 lit. c LT obsolet, weshalb dieser gestrichen wurde. Ausserdem musste auch Art. 101 Abs. 2 LT bezüglich des zeitlichen Rahmens für die Besteuerung angepasst werden. Die neue Fassung besagt, dass im Falle der Auflösung einer juristischen Person oder bei Eintritt einer der in Art. 70b Abs. 2 genannten Situationen, die stillen Reserven zusammen mit dem Reingewinn des letzten Geschäftsjahres besteuert werden.

6. Zusätzliche Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten

Wie auch die Patentbox dient dieser zusätzliche Abzug der steuerlichen Förderung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten. Der Bundesgesetzgeber hat den Kantonen die Möglichkeit eingeräumt, einen zusätzlichen Abzug von bis zu 50 % für Forschungs- und Entwicklungskosten vorzusehen. Dieser wird sowohl natürlichen Personen in selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 10a StHG) als auch juristischen Personen (Art. 25a StHG) gewährt.

Als «Forschungs- und Entwicklungsausgaben» gelten Forschungsaufwendungen, die durch eine kommerzielle Nutzung gerechtfertigt sind und die in der Schweiz direkt vom Steuerpflichtigen selber oder indirekt von Dritten getätigt werden. Ausserdem müssen sie der Definition der wissenschaftsbasierten Forschung und Innovation gemäss Art. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und der Innovation vom 14. Dezember 2012 entsprechen.⁹⁶ Um den zusätzlichen Steuerabzug allen Steuerpflichtigen, an die er sich richtet, zugänglich zu machen und die Kontrolle durch die Steuerbehörden zu erleichtern, kommen als Berechnungsgrundlage die in Art. 25a Abs. 3 StHG abschliessend aufgeführten Aufwendungen in Betracht.

Bei der Forschung durch Dritte steht dem Steuerpflichtigen nach Art. 25a Abs. 4 StHG hingegen kein Abzug zu, wenn die Auftraggeberin der Forschung und Entwicklung selbst abzugsberechtigt ist. Dadurch soll verhindert werden, dass Forschungs- und Entwicklungskosten doppelt von dieser Steuererleichterung profitieren. Nur in Fällen, in denen die Auftraggeberin

⁹⁶ Dagegen sind Ausgaben für die Markteinführung von Produkten und deren Weiterentwicklung (z.B. Marketingausgaben) ausgeschlossen. Siehe Sharon China, *Vademecum per il Patent box e la Superdeduzione per spese di ricerca e sviluppo ai sensi della RFFA*, *Novità Fiscali SUPSI*, 1/2019, S. 17-26, S. 19.



in einem Kanton steuerpflichtig ist, dessen Gesetzgebung keinen zusätzlichen Abzug für Forschung und Entwicklung vorsieht, kann der Auftragnehmer diesen selbst in Anspruch nehmen.

- 48 Momentan gibt es nur wenige Unternehmen, die im Tessin qualifizierte Forschungs- und Entwicklungsarbeiten durchführen. Um diese Aktivitäten im Sinne einer langfristigen Wirtschaftsförderung zu begünstigen, beschloss der Tessiner Gesetzgeber, den maximal zulässigen Abzug von 50% zu gewähren. Die kantonalen Bestimmungen (Art.10a und 73a LT) geben den Inhalt des StHG getreu wieder. Art. 73a LT hat einen zusätzlichen Abs.5, der die Pflichten des Steuerzahlers regelt.

7. Abzug auf Eigenfinanzierung

- 49 Art.25abis StHG gestattet den Kantonen, einen Abzug auf die Eigenfinanzierung der Unternehmen (basierend auf der Zusammensetzung des Kapitals) vorzusehen, wenn der kumulierte effektive Steuersatz mindestens 18,03% beträgt.⁹⁷
- 50 Diese Bedingung wird nur von den Kantonen Zürich und Tessin erfüllt. Letzterer war aber der Ansicht, dass die Regelung nicht geeignet war, um die Steuerlast der Gesellschaften mit Sonderstatus entscheidend zu mildern. Aus diesem Grund machte der Tessiner Gesetzgeber von der Möglichkeit eines abzugsfähigen Eigenkapitalzinses keinen Gebrauch.⁹⁸

8. Entlastungsbegrenzung

- 51 Die Kombination der oben erwähnten neuen Steuervorteile könnte im Prinzip zu einer vollständigen Befreiung von den kantonalen und kommunalen Steuern führen, was wiederum nicht zu einer international akzeptierten Lösung führen würde. Der Bundesgesetzgeber verpflichtet deshalb die Kantone, Steuern auf mindestens 30% des steuerbaren Gewinns zu erheben, den ein Unternehmen ohne die Anwendung der Sondererleichterungen ausgewiesen hätte. Darüber

hinaus wird festgelegt, dass weder aus den einzelnen Ermässigungen noch aus der gesamten steuerlichen Ermässigung Verlustvorträge resultieren dürfen.

Art.25b Abs.1 StHG listet abschliessend die steuerlichen Ermässigungen auf, die von dieser Entlastungsbegrenzung betroffen sind. Bei der Berechnung des Gewinns vor der Anwendung der Ermässigungen bleiben die Nettoeinnahmen aus Beteiligungen, die der indirekten Befreiung dem Beteiligungsabzug unterliegen, ausgeschlossen.

⁹⁷ Siehe Samuele Vorpe, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, Rivista Ticinese di Diritto, II-2019, S.530. Dort wird die Berechnung wie folgt veranschaulicht: $100 \times 22\% / 122\%$. Geht man davon aus, dass ein Gewinn von 100 aufgrund der steuerlichen Abzugsfähigkeit 122% entspricht, so ergibt sich bei 100% ein Gewinn von 88. Wendet man darauf den Satz von 22% an, so beträgt die effektive Steuer auf einen Gewinn von 100 10,03%. Der Autor weist zudem darauf hin, dass diese Bestimmung vom Bundesrat in der Botschaft zum Bundessteuergesetz 17 nicht vorgeschlagen wurde, da sie bereits im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III heftig kritisiert wurde. Die eidgenössischen Räte haben jedoch beschlossen, es bei der Behandlung des Projekts in das RFFA aufzunehmen. Siehe den Verordnungsentwurf, <https://www.news.admin.ch/news/message/attachments/56476.pdf> (Online abgerufen am 22.09.2020).

⁹⁸ Siehe Messaggio 7684 des EVD des Kantons Tessin vom 10. Juli 2019 betreffend Adeguamento della Legge tributaria cantonale alla Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA) – Riforma fiscale cantonale, in: <https://m3.ti.ch/CAN/cartellastampa/pdf-cartellastampa-496051396372.pdf> (online abgerufen am 29.03.2020), wo es auf Seite 21 heisst: «In Anbetracht der Tatsache, dass die Regelung im Kanton Tessin nicht besonders geeignet ist, die Steuerlast zu mildern, die Unternehmen mit besonderen Status durch den Übergang zur ordentlichen Besteuerung entstehen wird, wird vorgeschlagen, auf die Annahme dieser Massnahme zu verzichten» (eigene Übersetzung).



53 Ebenso wie bei der Patentbox und dem zusätzlichen Abzug für Forschung und Entwicklung nutzte der Tessiner Gesetzgeber den durch das StHG eingeräumten Spielraum voll aus, um Investitionen und die Gründung neuer Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten im Tessin so weit wie möglich zu fördern. So übernimmt der neue Art.73b LT die Bestimmungen von Art.25b Abs.1 StHG und besagt, dass die gesamte steuerliche Ermässigung (nach Art.24b Abs.1 und 2, 25a und 25abis) nicht höher sein darf als 70 % des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung, wobei der Nettobeteiligungsertrag nach Art.77 LT⁹⁹ ausklammert wird. Art.25b Abs.3 StHG folgend, besagt Art.73b Abs.2 LT, dass weder aus den einzelnen Ermässigungen noch aus der gesamten steuerlichen Ermässigung Verlustvorträge resultieren dürfen. Schliesslich legt Art.73b Abs.3 LT die Reihenfolge fest, in der die Kürzungen in der Patentbox und beim zusätzlichen Abzug für Forschung und Entwicklung zu begrenzen sind. Die Regel räumt dem Abzug für Forschung und Entwicklung gegenüber der Patentbox Vorrang ein: Im Falle von Überschüssen wird zuerst die Entlastung der Patentbox und anschliessend die durch den Forschungs- und Entwicklungsabzug bedingte Entlastung reduziert.

9. Anpassungen im Bereich der Kapital- und Vermögenssteuer

54 Der Bundesgesetzgeber hat den Kantonen im Rahmen der STAF die Möglichkeit eingeräumt, auch bei der Kapitalsteuer für Unternehmen und bei der Vermögenssteuer für Selbständigerwerbende Steuererleichterungen vorzusehen.

9.1 Anpassungen bei der Kapitalsteuer

55 Nach dem neuen Art.29 Abs.3 StHG können die Kantone für einen Teil des Eigenkapitals eine Steuerermässigung durch Reduktion der Bemessungsgrundlage vorsehen. Unter die Ermässigung bei der Kapitalsteuer fallen jedoch nur das Eigenkapital, wel-

ches auf qualifizierte Beteiligungsrechte nach Art.28 Abs.1 StHG fällt sowie Eigenkapital, welches zu für die Patentbox qualifizierenden Patenten und ähnliche Rechten oder zu Darlehen an Konzerngesellschaften gehört.¹⁰

Der Tessiner Gesetzgeber hatte bereits eine gezielte Reduktion der Mehrfachbelastung durch Beteiligungen vorgesehen. Im Rahmen der kantonalen Steuer- und Sozialreform wurde mit dem Gesetz vom 12. Dezember 2017, das seit dem 1. Januar 2018 in Kraft ist (BU 2018, 213), bereits Art.87a LT betreffend die Reduktion für Beteiligungen¹¹ eingeführt. Aus diesem Grund wurde es nicht für notwendig erachtet, weitere Änderungen im Sinne des neuen Art.29 Abs.3 StHG vorzunehmen. Gemäss Art.87a LT wird die Steuer auf dem steuerbaren Kapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, deren statutarischer Zweck im Wesentlichen die dauernde Verwaltung von Beteiligungen ist und die in der Schweiz keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, um den Anteil des qualifizierten Vermögens an der Bilanzsumme¹² reduziert, wenn das qualifizierte Vermögen oder die Einkünfte daraus langfristig mindestens zwei Drittel des Gesamtvermögens oder der Einkünfte ausmachen. Als qualifizierte Vermögenswertegelten:

- Beteiligungen von mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapitals eines anderen Unternehmens;
- Beteiligungen von mindestens 10 % an den Gewinnen und Reserven eines anderen Unternehmens; oder
- das Halten von Beteiligungsrechten mit einem Verkehrswert von mindestens 1 Million Franken.

⁹⁹ Vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen.

¹⁰ Analog der Massnahme betreffend den Gewinnabzug zur Selbstfinanzierung, Art. 25abis StHG.

¹¹ Samuele Vorpe, *Novità legislative nel campo del diritto tributario*, Rivista Ticinese di Diritto, II-2018, S.563-601, S.579 f.

¹² Bewertet mit den bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werten.



- 57 Hingegen verzichtete der Tessiner Gesetzgeber auf steuerrechtliche Vorteile im Zusammenhang mit den Konzerndarlehen. Er behielt sich aber das Recht vor, eine solche Erleichterung zu einem späteren Zeitpunkt einzuführen.
- 58 Dafür führte der Kanton Tessin eine Erleichterung für die Kapitalsteuer bei Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten ein. Die Erleichterung sieht vor, dass das Kapital, welches auf die immateriellen Rechte entfällt, welche für die Patent-Box qualifizieren, im Verhältnis des dem Kanton zuzurechnenden immateriellen Vermögen zum Gesamtvermögen verringert wird. Alle Vermögenswerte müssen mit den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten bewertet werden.

9.2 Anpassungen bei der Vermögenssteuer

- 59 Wie bei der Kapitalsteuer hat der Bundesgesetzgeber auch für die Vermögenssteuer von Selbständigerwerbenden die Möglichkeit für eine Ermässigung bei der Vermögenssteuer geschaffen. Im Gegensatz zur Kapitalsteuer gibt es jedoch keine Vermögenssteuererleichterung für Kapitalbeteiligungen oder Darlehen. Die Form der Erleichterung hat der Bundesgesetzgeber jedoch den Kantonen überlassen.
- 60 Um Einzelunternehmen nicht gegenüber Kapitalgesellschaften zu benachteiligen, legte der Tessiner Gesetzgeber in der neuen Fassung von Art. 44 Abs. 1 LT fest, dass immaterielle und bewegliche Vermögenswerte, die Teil des Geschäftsvermögens sind, zum Einkommenssteuerwert besteuert werden. Er gewährt jedoch bei der Besteuerung eine Ermässigung im Umfang des Verhältnisses des im Kanton zu versteuern dem Vermögen, welches nach Art. 17c LT (bzw. Art. 67a und b LT) bei der Patentbox zu berücksichtigen ist und dem gesamten Geschäftsvermögen.

10. Stärkere Besteuerung von Dividenden

- 61 Der neue Art. 7 Abs. 1, dritter und vierter Satz sowie Art. 8 Abs. 2 quinquies StHG schreibt allen Kantonen

die Einheitlichkeit des Dividendenbesteuerungsverfahrens vor. Mit der Einführung dieser Bestimmungen wird die Teilbesteuerung von Dividenden künftig nur noch über eine Reduktion der Bemessungsgrundlage (Teilbesteuerungsverfahren) und nicht mehr über eine Reduktion des Steuersatzes (Teilsatzverfahren) erfolgen. Das Gesetz sieht auch eine Erhöhung des Prozentsatzes vor, zu welchem Dividenden und andere Erträge aus qualifizierten Beteiligungen mindestens besteuert werden müssen. Was die Bundessteuer betrifft, so wurde im Rahmen der STAF der Steuersatz sowohl für Beteiligungen im Privatvermögen als auch für Beteiligungen im Geschäftsvermögen auf 70 % angehoben. Auf kantonaler Ebene beträgt die Teilbesteuerung mindestens 50 %, wobei die Kantone aber eine höhere Besteuerung vorsehen können.¹³

Der Kanton Tessin hat diese Gesetzesänderung im Rahmen der seit dem 1. Januar 2018 geltenden kantonalen Steuer- und Sozialreform bereits umgesetzt, und zwar durch die Anpassung von Art. 17b Abs. 1 LT bzw. Art. 19 Abs. 1bis LT. In beiden Fällen sieht die Tessiner Lösung eine Besteuerung von 70 % vor und steht damit im Einklang mit der direkten Bundessteuer. Im Kanton Tessin ist diese Regelung bereits seit dem 1. Januar 2018 anwendbar. Damit schöpft der Kanton Tessin hier die ihm vorliegenden Möglichkeiten nicht komplett aus.

11. Weitere Massnahmen auf Basis des StHG

Der Kanton Tessin übernimmt zudem weitere Instrumente und Vorgaben ohne zusätzliche Ausführungen oder Ergänzungen aus der STAF. Als Beispiele können hier die Korrektur des Kapitaleinlageprinzips für börsennotierte Gesellschaften bei der Gewinn- und Ver-

¹³ Der Bundesrat hatte einen Grenzwert von 70 % vorgeschlagen, der dann vom Bundesparlament auf 50 % abgesenkt wurde. Siehe Samuele Vorpe, Novità legislative nel campo del diritto tributario, Rivista Ticinese di Diritto, II-2019, S. 511-557, S. 540.



rechnungssteuer (Umsetzung der Art.20 Abs.3 DBG bzw. Art.7b Abs.2 StHG und Art.5 Abs.1ter VSTG), die Anpassungen von Art.19a Abs.b LT in Bezug auf die Transponierung nach Art.20a Abs.1 lit. b DBG bzw. Art.7a Abs.1 lit. b StHG sowie die Erweiterung der pauschalen Steueranrechnung auf schweizerische Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen genannt werden.

12. Weitere kantonale Begleitmassnahmen

12.1 Senkung des ordentlichen Gewinnsteuersatzes

- 64 Um sich der durchschnittlichen interkantonalen Steuerbelastung von 14 % anzunähern, hat der Tessiner Gesetzgeber den kantonalen Gewinnsteuersatz in zwei Schritten gestaffelt von 9 % auf 5,5 % gesenkt.
- 65 In der ersten Phase (2020-2024) wird der Gewinnsteuersatz der Kantone von 9 % auf 8 % reduziert (neuer Art.314b Abs.5 LT mit einem gesonderten reduzierten Satz auf stille Reserven von 1 % (neuer Art.314d Abs.1 LT). In der zweiten Phase ab 2025 wird der Gewinnsteuersatz von 8 % auf 5,5 % gesenkt werden.

12.2 Freiwillige Erhöhung des Steuersatzes in besonderen Fällen

- 66 Im Hinblick auf die Senkung des ordentlichen Gewinnsteuersatzes hat der Tessiner Gesetzgeber zudem eine Schutzklausel eingeführt. Sie soll verhindern, dass die Steuerlast für juristische Personen infolge der Entlastungsmassnahmen der STAF in den Bereich der Regelungen der Controlled Foreign Companies Legislation ausländischer Staaten fällt. Zu diesem Zweck sieht Art.76 Abs.2 LT in Übereinstimmung mit z.B. Art.66 Abs.1a des Steuergesetzes des Kantons Zug vor, dass in besonderen Fällen der Steuersatz auf Antrag des Steuerpflichtigen erhöht werden kann, wenn ansonsten gewisse Grenzwerte unterschritten werden.

12.3 Anpassung der teilweisen Berechnung der Kapitalertragsteuer bei der Gesellschaftssteuer

67 Seit dem 1.Januar 2018 können juristische Personen 10 % der ordentlichen Gewinnsteuer von der Kapitalsteuer abziehen. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der kantonale Gewinnsteuersatz schrittweise auf 5,5 % gesenkt wird, würden juristische Personen durch die niedrigere Besteuerung des Gewinns faktisch einer Erhöhung der Belastung durch die Kapitalsteuer ausgesetzt sein. Zur Dämpfung dieser zusätzlichen Steuerlast bei der Kapitalsteuer wird deshalb ab 2025 die Berechnungsgrenze von derzeit 10 % auf 16 % angepasst.

68 Um die Koordinierung der Ermässigungen für Beteiligungen (Art.87a LT) und Patente (neuer Art.87b LT) mit der Einbeziehung der Gewinnsteuer in die Kapitalertragssteuer (derzeit in Art.87 Abs.3 LT geregelt) systematisch anzupassen, wird eine neue Bestimmung eingeführt, die vorsieht, dass 16 % der Gewinnsteuer in die Kapitalertragssteuer einbezogen werden. Als Übergangsregelung sieht der neue Art.314e LT vor, dass für die Steuerperioden 2020-2024 die Kapitalertragssteuer bei 10 % verbleibt.

13. Schlussfolgerungen

69 Der Tessiner Gesetzgeber verfolgte bei der Umsetzung der STAF, neben der internationalen Akzeptanz, zwei Ziele: Erstens wollte er dem Kanton und den Gemeinden das notwendige Steuersubstrat garantieren. Zweitens versuchte er, den Kanton im Vergleich zu den anderen Kantonen wettbewerbsfähiger zu machen.¹⁴

¹⁴ Die STAF ist nicht die einzige Steuerreform, die den Tessin in den letzten Jahren betroffen hat. Der Vollständigkeit halber sei daran erinnert, dass die Tessinerinnen und Tessiner am 29. April 2018 die bereits am 7. November 2017 und am 12. Dezember 2017 vom Grosse Rat verabschiedete kantonale Steuer- und Sozialreform, welche die Einführung bestimmter steuerlicher Massnahmen auf kantonaler Ebene ab dem 1. Januar 2018 vorsah, per Referendum angenommen haben.



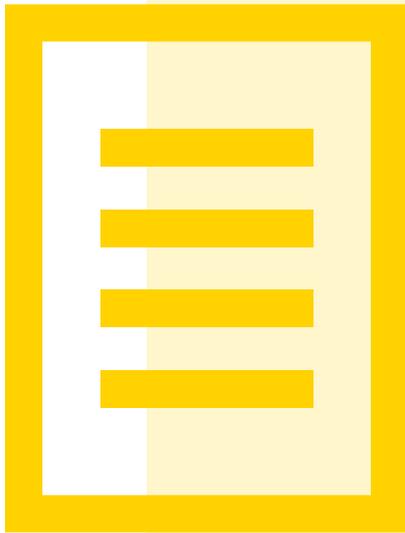
Ein besonders problematischer Aspekt stellt in diesem Zusammenhang die Abschaffung der Steuerprivilegien dar, da Gesellschaften mit einem Sonderstatus nun eine fast doppelt so hohe Steuerbelastung tragen müssen wie zuvor (von einem Durchschnittssatz von rund 10% auf 20,6% in Bellinzona und 18,6% in den vorteilhaftesten Gemeinden des Kantons). Angesichts der wirtschaftlichen Bedeutung der privilegiert besteuerten Gesellschaften für den Kanton,¹⁵ war der Kanton Tessin hier unter besonders starkem Druck. Entsprechend wurde ein besonderes Augenmerk auf die Regelung des Übergangs von der Sonder- zur Normalbesteuerung nach Art.78g StHG (sogenannter «*neurechtlicher Step-Up*») gelegt. Dazu gehört auch, dass der Tessiner Gesetzgeber beschloss, den Gewinnsteuersatz zu senken und zu versuchen, die Gesamtsteuerbelastung im Tessin graduell in zwei Schritten so nahe wie möglich an den künftigen interkantonalen Durchschnitt heranzuführen.¹⁶ Die in diesem Artikel dargestellten Massnahmen scheinen weitgehend den wirtschaftspolitischen Erfordernissen des Kantons Tessin zu entsprechen. Gleichzeitig gewährt der Kanton neu Steuervergünstigungen, die darauf abzielen, die Wiederbelebung des Kantons als Standort für Unternehmen im Bereich der Forschung und innovativer Technologien zu erreichen (siehe in diesem Zusammenhang die «*Patentbox*» und den «*zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungsausgaben*»).

- 70 Dies führt zum Schluss, dass das vom kantonalen Gesetzgeber gesetzte Ziel auf rechtlich effiziente Weise verfolgt wurde: Die praktische Wirksamkeit dieser Massnahmen wird sich jedoch erst in den kommenden Jahren überprüfen lassen.

¹⁵ Messaggio n. 7684 del 10 luglio 2019 cit., S. 11. Auf der Grundlage von Daten, die sich auf das Steuerjahr 2016 beziehen, gibt es im Tessin 1'086 Gesellschaften mit privilegiertem Steuerstatus (d.h. etwa 3,7% der gesamten Steuerzahler), darunter: 277 Holdinggesellschaften (25,5%), 672 Verwaltungsgesellschaften (61,8%), 132 Hilfgesellschaften (12,2%) und 5 Prinzipalgesellschaften (0,5%). Die geschätzten Einnahmen dieser Unternehmen belaufen sich auf 20,7% der gesamten Einnahmen aus der Körperschaft- und Kapitalsteuer (d.h. ca. 144 Millionen CHF). Zusätzlich zu den direkten Steuereinnahmen tragen Unternehmen mit Steuervergünstigungen aufgrund der indirekten Steuern, die sie generieren, zur Wirtschaft des Kantons bei. Nach Angaben des Staatsrates beschäftigten die 50 wichtigsten Unternehmen mit Sonderstatus im Jahr 2017 im Tessin rund 2'900 Mitarbeiter und zahlten Vergütungen von insgesamt rund 465 Millionen Franken, deren Besteuerung Steuereinnahmen von rund 52 Millionen Franken generierte (26,3 Millionen Franken ordentliche Einkommenssteuer und 25,6 Millionen Franken Quellensteuer).

¹⁶ Der Kanton Tessin gehört seit jeher zu den Kantonen mit der höchsten Besteuerung von Unternehmen. In der Tat geht die letzte Änderung des Körperschaftssteuersatzes auf das Jahr 2000 zurück, als das Tessiner Volk einer Senkung von 12% auf 9% zustimmte.





zsis)



Die Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Bern

QUICK READ Im Kanton Bern wurden die Vorgaben des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) im Rahmen der sog. Steuergesetzrevision 2021 in das kantonale Steuergesetz eingeführt. Nachdem der Grosse Rat des Kantons Bern die Steuergesetzrevision 2021 in der Wintersession 2019 in erster Lesung behandelt hat, wurde diese dann in der Frühlingssession 2020 in zweiter und finaler Lesung beschlossen. Die Referendumsfrist ist am 1. Juli 2020 ungenutzt abgelaufen. Somit sind die Massnahmen der STAF im Kanton Bern rückwirkend per 1. Januar 2020 in Kraft getreten.

Im Unterschied zu vielen anderen Kantonen wird der Gewinnsteuersatz im Kanton Bern nicht reduziert. Mit einer maximalen Gewinnsteuerbelastung von über 21% liegt die Gewinnsteuerbelastung rund 8% über dem zukünftig erwarteten schweizerischen Durchschnitt. Um einen Wegzug der Unternehmen in angrenzende steuergünstigere Kantone zu verhindern, wurden die den Kantonen eingeräumten Gestaltungsspielräume im Zusammenhang mit der Einführung der STAF im Kanton Bern maximal ausgeschöpft.

Der Statuswechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung kann im Kanton Bern mittels der Aufdeckungslösung (sog. altrechtlicher Step-up) oder aber mittels der Sondersatzlösung (sog. neurechtlicher Step-up) erfolgen. Weicht das Geschäftsjahr eines Unternehmens vom Kalenderjahr ab, so besteht die Möglichkeit, mittels eines Zwischenabschlusses per 31. Dezember 2019 bis zu diesem Zeitpunkt die privilegierte Besteuerung in Anspruch zu nehmen.

Die im Rahmen der Aufdeckungslösung aufgedeckten stillen Reserven müssen innert maximal zehn Jahren abgeschrieben werden. Der Sondersatz (einfache Gewinnsteuer), zu dem die realisierten stillen Reserven künftig besteuert werden, beträgt 0.5%. Gemäss Auskunft der Steuerverwaltung des Kantons Bern kann auf Antrag einer steuerpflichtigen Person auch eine Kombinationslösung angewandt werden. Während den ersten fünf Jahren kann die Sondersatzlösung geltend gemacht werden. Anschliessend findet während weiteren fünf Jahren die Aufdeckungslösung Anwendung.

Die qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen können Unternehmen im Kanton Bern im maximalen Umfang von 150% in Abzug bringen. Bei Anwendung der Patentbox kann der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten zudem im maximalen Umfang von 90% entlastet werden. Für die im Rahmen des Boxeneintritts nachzubesteuernden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen werden 70%



Reto ARNOLD
lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte, DAS in
Mehrwertsteuer FH, dipl. Finanzanalytiker
und Vermögensverwalter, CIAA®
Partner | G+S Treuhand
reto.arnold@gstreuhand.ch



der entsprechenden Aufwendungen der letzten zehn Geschäftsjahre unmittelbar beim Boxeneintritt nachbesteuert. Der für die Nachbesteuerung massgebende Gewinnsteuersatz (einfache Gewinnsteuer) beträgt 0.5%.

Für das Eigenkapital, welches auf qualifizierende Beteiligungsrechte, auf Patente und vergleichbare Rechte, die für die Patentbox qualifizieren sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, kann im Kanton Bern keine Steuerermässigung geltend gemacht werden. Im Gegenzug wurde aber der ordentliche Kapitalsteuersatz von 0.3‰ auf 0.05‰ reduziert. Ferner kennt der Kanton Bern bereits seit der Steuerperiode 2011 die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer.

Im Kanton Bern wurde auch der Spielraum für die Festlegung der Entlastungsbegrenzung maximal ausgeschöpft. Somit unterliegt jeweils mindestens 30% des Reingewinnes vor Anwendung der STAF-Sonderregelungen der Gewinnsteuer.

Die Einkommenssteuerbelastung für Einkünfte aus qualifizierenden Beteiligungen des Privat- und auch des Geschäftsvermögens beträgt unverändert 50%. Geändert wurde lediglich das Entlastungsverfahren. Mit Einführung der STAF erfolgt die Entlastung zwingend mittels dem Teilbesteuerungsverfahren.



QUICK READ 80**HAUPTTEIL** 82

1. Hintergrund 82

2. Umsetzung der einzelnen
Massnahmen im Kanton Bern 83

3. Fazit 90

1. Hintergrund

Gestützt auf das vom Bundesparlament am 17. Juni 2016 verabschiedete Unternehmenssteuerreformgesetz III (USR III) hat sich der Berner Regierungsrat Ende November 2016 inhaltlich zur USR III sowie den möglichen Auswirkungen auf den Kanton Bern und die vorläufige Positionierung des Kantons Bern im interkantonalen Steuerwettbewerb geäussert. Im Interesse des Wirtschaftsstandortes Bern beabsichtigte der Regierungsrat die Aufhebung der kantonalen Steuerprivilegien und den damit verbundenen Übergang in die ordentliche Besteuerung im Rahmen der Steuergesetzrevision 2019 mit Ersatzmassnahmen abzufedern. So war vorgesehen, die maximale Gewinnsteuerbelastung von 21.64 % in zwei Schritten zu senken; nämlich im Jahr 2019 auf 20.20% und dann im Jahr 2020 auf 18.71%. Weitere Senkungen des Gewinnsteuersatzes hätten dann mit der Steuergesetzrevision 2021 erfolgen sollen. Zudem war im Rahmen der Steuergesetzrevision 2019 auch der Senkung des massgebenden Kapitalsteuersatzes vorgesehen.

Bekanntlich hat das schweizerische Stimmvolk die USR III am 12. Februar 2017 mit deutlichem Mehr abgelehnt. Trotz Scheiterns der USR III musste die Schweiz aufgrund der Verpflichtung gestützt auf den sog. Unternehmenssteuerdialog mit der EU die privilegierten Steuerregimes abschaffen. Der Bundesrat hat deshalb umgehend mit der Ausarbeitung einer neuen Vorlage, der sog. «*Steuervorlage 17*» begonnen und bereits im März 2018 die Botschaft und den Gesetzesentwurf verabschiedet, die dann aufgrund der Verknüpfung mit der AHV-Sanierung in «*Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung*», kurz STAF, umbenannt wurde.

Am 25. November 2018 hat das Berner Stimmvolk die Steuergesetzrevision 2019 dann ebenfalls verworfen. Infolge der Ablehnung der Steuergesetzrevision 2019 konnten im Kanton Bern der Gewinn- und der Kapitalsteuersatz nicht wie beabsichtigt gesenkt werden. Gleichzeitig konnten mit der Ablehnung der Steuergesetzrevision 2019 aber auch diverse unumstrittene



Änderungen, die ebenfalls vorgesehen waren, wie beispielsweise der Wechsel vom Teilsatzverfahren zum Teilbesteuerungsverfahren bei Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, nicht umgesetzt werden.

- 4 Nach der Ablehnung der Steuergesetzrevision 2019 durch das Berner Stimmvolk hat der Regierungsrat umgehend die kantonale Steuergesetzrevision 2021 initialisiert. Zentraler Punkt der Steuergesetzrevision 2021 ist die Umsetzung der STAF-Massnahmen in das bernische Steuergesetz. Daneben umfasst die Steuergesetzrevision 2021 auch die Umsetzung weiterer zwingender Vorgaben wie beispielsweise das Bundesgesetz vom 16. Dezember 2016 über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens. Als Folge der Ablehnung der Steuergesetzrevision 2019 wurde in der Steuergesetzrevision 2021 auf die Senkung des Gewinnsteuersatzes verzichtet. Der Kanton Bern gehört damit zu den Kantonen mit der höchsten Gewinnsteuerbelastung für juristische Personen. Zur erwarteten durchschnittlichen schweizerischen Gewinnsteuerbelastung von rund 14 % resultiert im Kanton Bern eine Mehrbelastung von über 8%.⁹¹ Die Positionierung im interkantonalen Steuerwettbewerb soll daher mit der Ausschöpfung des maximalen Handlungsspielraums der STAF-Massnahmen erfolgen.
- 5 Die Steuergesetzrevision 2021 wurde vom Grosse Rat in der Frühlingssession 2020 in zweiter Lesung final beschlossen. Das Referendum wurde nicht ergriffen und die STAF-Massnahmen sind damit im Kanton Bern rückwirkend per 1. Januar 2020 in Kraft getreten.

2. Umsetzung der einzelnen Massnahmen im Kanton Bern

- 6 Nachfolgend wird die basierend auf den Vorgaben des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vorgenommene Umsetzung der einzelnen Massnahmen der STAF in das Steuergesetz des Kantons Bern erläutert. Dabei werden nur diejenigen Massnahmen

thematisiert, für welche den Kantonen ein Handlungsspielraum eingeräumt wird. Auf die steuerlichen Massnahmen, bei denen die Kantone keinen Gestaltungsspielraum haben (z.B. Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip, Regelung des «Step-up» beim Zuzug, Anpassungen bei der Transponierung) wird nicht eingegangen. Zudem haben die Massnahmen zur Finanzierung der AHV keinen Einfluss auf das bernische Steuergesetz und daher werden diese nachfolgend nicht erläutert.

2.1 Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens und des Privatvermögens

Gemäss Art.7 Abs.1 StHG bzw. Art.8 Abs.2 quinquies StHG müssen Erträge aus qualifizierenden Beteiligungen des Geschäfts- wie auch des Privatvermögens (d.h. Beteiligungsquote von mindestens 10 % am Nominalkapital) auf kantonaler Ebene mindestens im Umfang von 50 % der Einkommenssteuer unterliegen. Die Kantone können aber auch eine höhere Besteuerungsquote festlegen.

Im Kanton Bern wurden Erträge aus qualifizierenden Beteiligungen bis Ende 2019 mittels Reduktion des anwendbaren Steuersatzes entlastet, d.h. es galt das sog. Teilsatzverfahren. Einkünfte aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens wie auch aus Beteiligungen des Privatvermögens wurden dabei jeweils zu 50 % des Gesamtsteuersatzes der steuerpflichtigen Person besteuert.

Gestützt auf die Vorgaben des StHG muss seit Einführung der STAF die Entlastung der Erträge aus qualifizierenden Beteiligungen des Privat- sowie des Geschäftsvermögens zwingend über die Reduktion der Bemessungsgrundlage erfolgen (d.h. mittels dem sog. Teilbesteuerungsverfahren). Entsprechend musste im Kanton Bern ein Systemwechsel vom Teilsatz- zum Teilbesteuerungsverfahren vollzogen werden. Da-

⁹¹ Vgl. Vortrag des Regierungsrates an den Grosse Rat zur Änderung des Steuergesetzes (Stuergesetzrevision 2021), Ziff. 2.1.2.



rüber hinaus wurden im Kanton Bern betreffend die Besteuerung von Erträgen aus qualifizierenden Beteiligungen keine weiteren Anpassungen vorgenommen. Insbesondere wurde auf eine Erhöhung der Besteuerung von Erträgen aus qualifizierenden Beteiligungen verzichtet, weil die Gewinnsteuern für Unternehmen nicht gesenkt wurden.

- 10 Nach Art.21b StG BE sind Erträge aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens (Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschuss und geldwerte Vorteile) im Umfang von 50 % steuerbar, sofern die Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Nominalkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen. Auf Veräusserungsgewinnen des Geschäftsvermögens wird die Teilbesteuerung gewährt, wenn die veräusserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr gehalten wurden. Zudem muss mindestens eine Beteiligung von 10% veräussert werden, wobei mehrere Transaktionen im gleichen Geschäftsjahr für die Festlegung der Mindestquote zusammengerechnet werden.⁰²
- 11 Erträge aus Beteiligungen des Privatvermögens sind nach Art.24a Abs.1a StG BE ebenfalls im Umfang von 50 % steuerbar, wenn sie mindestens 10 % des Nominalkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.
- 12 Die Voraussetzungen, dass die Teilbesteuerung nur für Erträge aus qualifizierenden Beteiligungen von mindestens 10 % Anwendung findet bzw. dass bei Kapitalgewinnen aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens eine Beteiligung von mindestens 10 % veräussert werden muss, die zudem während mindestens einem Jahr gehalten wurde, galten für Berner Kantons- und Gemeindesteuerzwecke bereits bis anhin.

2.2 Aufhebung der kantonalen Steuerprivilegien

- 13 Die Aufhebung der kantonalen Statusgesellschaften ist das zentrale Element der STAF und muss von sämtlichen Kantonen zwingend umgesetzt werden. Im Kanton Bern sind rund 1'300 Statusgesellschaften domiziliert, wobei die meisten als Holdinggesellschaften besteuert wurden.⁰³

Infolge Wegfall der kantonalen Steuerprivilegien unterliegen diese Gesellschaften nun neu der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuer. Im Kanton Bern steigt damit deren Gewinnsteuerbelastung von ehemals zwischen 7.8% - 12% auf aktuell bis zu 21.64%.⁰⁴

Wie bereits erwähnt, ist eine Senkung des Gewinnsteuersatzes im Kanton Bern nicht vorgesehen. Per 1. Januar 2020 wurde jedoch die einfache (ordentliche) Kapitalsteuer von 0.3% auf neu 0.05% gesenkt (Art.106 Abs.1 StG BE). Darüber hinaus kann im Kanton Bern bereits seit der Steuerperiode 2011 die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet werden (Art.106 Abs.4 StG BE).

Der Statuswechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung kann im Kanton Bern auf zwei Arten erfolgen. Eine steuerpflichtige Person kann den Übergang zur ordentlichen Besteuerung entweder mittels der Aufdeckungslösung (sog. altrechtlicher Step-up) oder alternativ mittels der Sondersatzlösung (sog. neurechtlicher Step-up) vollziehen. Beide Methoden stellen rein steuerliche Massnahmen dar und haben keine Auswirkungen auf die Handelsbilanz.⁰⁵

Mit dem Einreichen der Steuererklärung für die Steuerperiode 2019 muss sich die steuerpflichtige Gesellschaft entscheiden, nach welcher Methode der Statuswechsel vollzogen werden soll. Zusammen mit dem entsprechenden Antrag für eine der beiden Methoden muss der Steuerverwaltung zudem eine Be-

⁰² Vgl. Merkblatt 11 der Steuerverwaltung des Kantons Bern betreffend die Besteuerung von Erträgen aus qualifizierenden Beteiligungen – Teilsatzverfahren, Ziff. 3.2.

⁰³ Vgl. Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zur Änderung des Steuergesetzes (Steuergesetzrevision 2021), Ziff. 2.1.3.1.

⁰⁴ Vgl. Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zur Änderung des Steuergesetzes (Steuergesetzrevision 2021), Ziff. 2.1.3.1.

⁰⁵ Vgl. TaxInfo Kanton Bern, Aufgabe des privilegierten Steuerstatus (Statuswechsel), Ziff. 1.



wertung eingereicht werden, aus welcher die vorhandenen stillen Reserven entnommen werden können. Die Bewertung der stillen Reserven muss nach einer anerkannten Methode erfolgen.⁰⁶ Sofern im Rahmen der Steuererklärung für die Steuerperiode 2019 kein Antrag für eine der beiden vorgesehenen Methoden eingereicht wird, geht die Steuerverwaltung davon aus, dass keine stillen Reserven bestehen.⁰⁷

- 18 Weicht das Geschäftsjahr einer Gesellschaft vom Kalenderjahr ab, so besteht die Möglichkeit, per 31. Dezember 2019 einen Abschluss sowie eine Steuererklärung einzureichen. Bei einem unterjährigem Geschäftsjahr sind der entsprechende ordentliche Abschluss per 31. Dezember 2019 und die dazugehörige Steuererklärung einzureichen. Der Abschluss per 31. Dezember 2019 muss nicht revidiert sein. Anschliessend kann die steuerpflichtige Gesellschaft wieder auf das ursprüngliche Abschlussdatum zurück wechseln. Bei einem überlangen Geschäftsjahr besteht diese Möglichkeit ebenfalls. Im Unterschied zum unterjährigem Geschäftsjahr ist in diesem Fall aber ein revidierter Abschluss erforderlich.⁰⁸

- 19 Die beiden Methoden zum Vollzug des Statuswechsels unterscheiden sich wie folgt:⁰⁹

2.2.1 Aufdeckungslösung (sog. altrechtlicher Step-up)

- 20 Bereits vor Einführung der STAF konnten im Kanton Bern Statusgesellschaften freiwillig auf die privilegierte Besteuerung verzichten. Die stillen Reserven konnten dannzumal – soweit sie unter dem Steuerprivileg nicht steuerbar waren – steuerneutral aufgedeckt und sodann abgeschrieben werden.

- 21 Diese Aufdeckungslösung (sog. altrechtlicher Step-up) kann von den Statusgesellschaften bis zur Einführung der STAF am 1. Januar 2020 (d.h. bis Ende der Steuerperiode 2019) weiterhin geltend gemacht werden. Sämtliche vorhandenen stillen Reserven sind dannzumal in der kantonalen Steuerbilanz erfolgswirksam aufzudecken (soweit sie bisher infolge der privilegierten Besteuerung nicht steuerbar waren). Die Aufdeckung der stillen Reserven muss spätestens

in der Steuerbilanz per 31. Dezember 2019 erfolgen. Das steuerbare Eigenkapital erhöht sich entsprechend im Umfang der aufgedeckten stillen Reserven.¹⁰

Die in der kantonalen Steuerbilanz aufgedeckten stillen Reserven sind anschliessend innert maximal zehn Jahren abzuschreiben. Für die Abschreibung gelten die Abschreibungssätze gemäss der Abschreibungsverordnung des Kantons Bern. Originärer Goodwill ist innert zehn Jahren abzuschreiben.¹¹ Zu berücksichtigen ist dabei, dass die Abschreibungen bei der Berechnung der maximalen Entlastungsbegrenzung von 70% berücksichtigt werden müssen (Art. T7-1 Abs. 3 StG BE). Es handelt sich dabei um eine zwingende Vorgabe des StHG (Art. 78g Abs. 3 StHG).

2.2.2 Sondersatzlösung (sog. neurechtlicher Step-up)

Mit dem Ziel einer einheitlichen Besteuerung der bei Aufgabe einer privilegierten Besteuerung infolge Einführung der STAF vorhandenen stillen Reserven wurde Art. 78g StHG eingeführt. Diese Bestimmung sieht vor, dass bei Beendigung der privilegierten Besteuerung die stillen Reserven (inkl. originärer Goodwill) – soweit sie unter dem bisherigen Privileg nicht steuerbar waren – bei ihrer Realisation innert der nächsten fünf Jahre gesondert besteuert werden (Art. 78g Abs. 1 StHG). Die Höhe der vorhandenen stillen Reserven wird von den zuständigen Steuerbehörden mittels anfechtbarer Verfügung festgesetzt (Art. 78g Abs. 2 StHG).

⁰⁶ Vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17), BBL 2018, 2593.

⁰⁷ Vgl. TaxInfo Kanton Bern, Aufgabe des privilegierten Steuerstatus (Statuswechsel), Ziff. 2.1.

⁰⁸ Vgl. TaxInfo Kanton Bern, Aufgabe des privilegierten Steuerstatus (Statuswechsel), Ziff. 2.2.

⁰⁹ Vgl. TaxInfo Kanton Bern, Aufgabe des privilegierten Steuerstatus (Statuswechsel), Ziff. 3.

¹⁰ Vgl. TaxInfo Kanton Bern, Aufgabe des privilegierten Steuerstatus (Statuswechsel), Ziff. 3.1.

¹¹ Vgl. TaxInfo Kanton Bern, Aufgabe des privilegierten Steuerstatus (Statuswechsel), Ziff. 3.1.



- 24 Im Zusammenhang mit der Einführung der Sondersatzlösung (sog. neurechtlicher Step-up) beschränkt sich der Gestaltungsspielraum der Kantone im Wesentlichen auf die Festlegung des für die Besteuerung der realisierten stillen Reserven massgebenden Sondersatzes.
- 25 Beantragt ein im Kanton Bern steuerpflichtiges Unternehmen die Anwendung der Sondersatzlösung, so werden seitens der Steuerverwaltung des Kantons Bern die vorhandenen stillen Reserven (inkl. originärer Goodwill) per Ende 2019 im Rahmen einer anfechtbaren Feststellungsverfügung festgehalten (Art. T7-1 Abs.2 StG BE). Werden die stillen Reserven anschliessend innert der nächsten fünf Jahren realisiert, so werden sie gesondert vom restlichen Gewinn besteuert. Der im Kanton Bern massgebende Sondersatz (einfache Gewinnsteuer) beträgt 0.5% (Art. T7-1 Abs.1 StG BE). Neben einer echten, buchmässigen oder steuersystematischen Realisation stiller Reserven fallen unter den Begriff der Realisation auch die gesonderte Besteuerung des laufenden Gewinnes ab der Steuerperiode 2020 sowie die Nachbesteuerung der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, welche bei der erstmaligen Anwendung der Patentbox zum Tragen kommt.¹²
- 26 Es wird davon ausgegangen, dass die per Ende 2019 vorhandenen stillen Reserven nach dem Statuswechsel laufend gleichmässig realisiert werden. Für die Ermittlung des mit dem Sondersatz zu steuernden Gewinnanteils ist die massgebende Besteuerungsquote bzw. Freistellungsquote anhand der Situation der steuerpflichtigen Gesellschaft der letzten drei Geschäftsjahre vor dem Statuswechsel zu ermitteln. Die Besteuerungs- bzw. Freistellungsquote wird ebenfalls in der Feststellungsverfügung der Steuerverwaltung festgehalten. Wurde eine Gesellschaft bis Ende 2019 als gemischte Gesellschaft besteuert und beträgt die durchschnittliche Besteuerungsquote der letzten drei Geschäftsjahre beispielsweise 20%, so wird davon ausgegangen, dass ab dem Geschäftsjahr 2020 jeweils 20% des steuerbaren Gewinnes mit dem ordentlichen Gewinnsteuersatz und 80% des steuerbaren Gewinnes mit dem Sondersatz besteuert werden. Maximal werden bis Ende des Geschäftsjahres 2024 (d.h. innert fünf Geschäftsjahren) die per Ende 2019 von der Steuerverwaltung verbindlich bestätigten stillen Reserven mit dem Sondersatz besteuert.¹³
- 27 Die Sondersatzlösung führt nicht zu einer Erhöhung des steuerbaren Eigenkapitals. Zudem kommt die Entlastungsbegrenzung nach Art.90a StG BE nicht zur Anwendung.¹⁴
- 28 Gemäss Auskunft von Vertretern der Steuerverwaltung des Kantons Bern kann auf Antrag einer steuerpflichtigen Person auch eine Kombinationslösung angewandt werden. Während den ersten fünf Jahren erfolgt die Besteuerung der mittels Feststellungsverfügung bestätigten stillen Reserven gemäss den Bestimmungen der Sondersatzlösung. Soweit per Ende des Geschäftsjahres 2024 (d.h. nach Ablauf der Frist von fünf Jahren) nicht alle festgestellten stillen Reserven realisiert, d.h. mit dem Sondersatz besteuert wurden, kann auf Antrag der steuerpflichtigen Person der noch nicht realisierte Teil der stillen Reserven gemäss den Bestimmungen zur Aufdeckungslösung in der kantonalen bernischen Steuerbilanz aufgedeckt werden. Diese aufgedeckten stillen Reserven können dann während den nächsten fünf Jahren in der kantonalen bernischen Steuerbilanz gemäss den Vorgaben der Abschreibungsverordnung abgeschrieben werden. Danach verfällt ein allfällig noch vorhandener Restwert. Zu beachten ist, dass bei Anwendung der Aufdeckungslösung die Entlastungsbegrenzung von 70% zum Tragen kommt und dass die aufgedeckten stillen Reserven der Kapitalsteuer unterliegen.

¹² Vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17), BBL 2018, 2593.

¹³ Vgl. TaxInfo Kanton Bern, Aufgabe des privilegierten Steuerstatus (Statuswechsel), Ziff. 3.2.2.

¹⁴ Vgl. TaxInfo Kanton Bern, Aufgabe des privilegierten Steuerstatus (Statuswechsel), Ziff. 3.2.2.



2.3 Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten

- 29** Die Einführung einer Patentbox ist eine von den Kantonen gestützt auf Art.24b StHG zwingend umzusetzende Massnahme. Die Patentbox kann von selbständig Erwerbstätigen (Art.8a StHG) sowie von juristischen Personen (Art.24b StHG) beansprucht werden. Einzelheiten der Patentbox werden in der Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox-Verordnung) geregelt.
- 30** Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird auf Antrag der steuerpflichtigen Person im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder vergleichbares Recht (Nexusquotient) mit einer Ermässigung von maximal 90 % in die Berechnung des steuerbaren Reingewinnes einbezogen. Die Kantone können aber auch eine tiefere Entlastung vorsehen (Art.24b Abs.1 StHG).
- 31** Nach Art.24b Abs.2 StHG ermittelt sich der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die in Produkten enthalten sind, indem der Reingewinn aus diesen Produkten jeweils um 6 % der diesen Produkten zugewiesenen Kosten sowie um das Markenentgelt vermindert wird. Sind Patente oder vergleichbare Rechte in einem Produkt enthalten, wird der dem Patent bzw. vergleichbaren Recht zuzuordnende Reingewinn nach der Residualmethode ermittelt. Mit dem Abzug von 6 % der Gesamtkosten wird verhindert, dass auch der Gewinn aus Routinefunktionen ermässigt besteuert wird. Der Abzug für das Markenentgelt ist erforderlich, weil Marken nicht für die Patentbox qualifizieren.¹⁵
- 32** Art.24a StHG definiert abschliessend die Patente und vergleichbaren Rechte, für deren Erträge eine ermässigte Besteuerung geltend gemacht werden kann. Die in Art.24a StHG aufgezählten Patente und vergleichbaren Rechte sind für sämtliche Kantone verbindlich und es besteht kein Gestaltungsspielraum die ermässigte Besteuerung zusätzlich auf weitere Rechte auszuweiten.

Sofern die ermässigte Besteuerung des Reingewinnes aus Patenten und vergleichbaren Rechten erstmals beansprucht wird, müssen im Rahmen des sog. Boxeneintritts die in den vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sowie ein allfälliger zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen) zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet werden (Art.24b Abs.3 StHG). Nach Art.7 der Patentbox-Verordnung müssen anlässlich des Boxeneintritts die in den letzten zehn Steuerperioden geltend gemachten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nachbesteuert werden.

Im Umfang des hinzugerechneten Betrags ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. Die zukünftige Abschreibung der versteuerten stillen Reserve reduziert den für die Entlastung massgebenden Gewinn der Patentbox. Die Kantone können die Besteuerung innert fünf Jahren ab Beginn der ermässigten Besteuerung auch auf andere Weise sicherstellen (Art.24b Abs.3 StHG). Entsprechend besteht hinsichtlich der Nachbesteuerung der in der Vergangenheit geltend gemachten Aufwendungen anlässlich des Boxeneintritts ein kantonaler Handlungsspielraum.

Die Regelung der Patentbox wurde mit den Art.21c StG BE (selbständig Erwerbstätige) bzw. Art.85a und 85b StG BE (juristische Personen) in das kantonale bernische Steuergesetz aufgenommen. Die Regelungen sind für selbständig Erwerbstätige und juristische Personen deckungsgleich. Die maximale Entlastung für die Besteuerung von Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten beträgt jeweils 90 % (Art.85b Abs.1 StG BE). Mit anderen Worten unterliegen jeweils 10 % der Erträge aus Patenten und vergleichbaren Rechten der Gewinnsteuer (sofern die Entlastungsbegrenzung nicht zum Tragen kommt; vgl. nachfolgende Ausführungen).

¹⁵ Vgl. Vortrag des Regierungsrates an den Grosse Rat zur Änderung des Steuergesetzes (Steuergesetzrevision 2021), Ziff. 7.28.



- 36** Gestützt auf die zwingende Vorgabe des StHG wird der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die in Produkten enthalten sind, ermittelt, indem der Reingewinn aus diesen Produkten jeweils um 6% der diesen Produkten zugewiesenen Kosten sowie um das Markenentgelt vermindert wird (Art.85b Abs.2 StG BE).
- 37** Wie vorstehend erläutert, gewährt das StHG den Kantonen – neben der Festlegung der maximalen Entlastung der qualifizierenden Patenterträge von maximal 90% – einen Gestaltungsspielraum betreffend die Korrektur der in der Vergangenheit geltend gemachten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, d.h. der Ausgestaltung der Besteuerung im Zeitpunkt des Boxeneintritts.
- 38** Im Kanton Bern erfolgt die Besteuerung der in den letzten zehn Steuerperioden zum Abzug gebrachten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sowie ein allfälliger Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen gemäss Art.32 Abs.4 StG BE (selbständig Erwerbstätige) bzw. Art.90 Abs.3 bis Abs.6 StG BE (juristische Personen) unmittelbar im Zeitpunkt des Boxeneintritts. Die in der Vergangenheit geltend gemachten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen werden dannzumal gesondert im Einmalerledigungsverfahren nachbesteuert. Die massgebenden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen der letzten zehn Steuerperioden werden nur im Umfang von 70% nachbesteuert. Der anwendbare Steuersatz (einfache Steuer) beträgt 0.5% (Art.85b Abs.3 StG BE). Die Nachbesteuerungsquote wurde auf 70% festgelegt, weil unter Berücksichtigung der maximalen Entlastungsbegrenzung (vgl. Art.90a StG BE bzw. nachfolgende Ausführungen) der steuerbare Reingewinn jeweils um maximal 70% reduziert wird. Im Umfang der nachbesteuerten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen kann die steuerpflichtige Gesellschaft eine versteuerte stille Reserve aktivieren und gemäss den Bestimmungen der bernischen Abschreibungsverordnung abschreiben.
- Beanspruchte eine Gesellschaft in der Vergangenheit ein kantonales Steuerprivileg, so werden die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, welche anlässlich des Boxeneintritts der Gewinnsteuer unterliegen, nur im Umfang der seinerzeitigen Besteuerungsquote nachbesteuert.¹⁶ Eine Korrektur bzw. Nachbesteuerung der historischen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen ist nur in dem Umfang sachgerecht, als in der Vergangenheit die entsprechenden Aufwendungen auch tatsächlich zu einer Reduktion des in der Schweiz steuerbaren Gewinnes geführt haben. Nachbesteuert werden auch Abschreibungen auf aktivierten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen.
- Gemäss Art.85b Abs.4 StG BE wird der Regierungsrat noch Ausführungsbestimmungen zur Patentbox in einer separaten Verordnung erlassen. Die entsprechende Ausführungsverordnung ist bis zum Redaktionsschluss dieses Artikels noch nicht publiziert worden. Die Ausführungsverordnung wird sich an der Patentbox-Verordnung des Bundesrates orientieren und die nachfolgenden Punkte regeln:¹⁷
- Berechnung des ermässigt steuerbaren Reingewinnes aus Patenten und vergleichbaren Rechten (inkl. Nexusquotient);
 - Anwendung der Regelung auf Produkte, die nur geringe Abweichungen voneinander aufweisen und denen dieselben Patente und vergleichbaren Rechte zugrunde liegen;
 - Dokumentationspflichten;
 - Beginn und Ende der ermässigten Besteuerung;
 - Behandlung von Verlusten aus Patenten und vergleichbaren Rechten.

¹⁶ Vgl. TaxInfo Kanton Bern, Eintritt in die Patentbox, Ziff. 1.

¹⁷ Vgl. Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zur Änderung des Steuergesetzes (Steuergesetzrevision 2021), Ziff. 7.28.



2.4 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

- 41 Die Einführung eines zusätzlichen Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für eigene Forschung aber auch für Auftragsforschung (durch andere Konzerngesellschaften sowie durch Dritte) kann von den Kantonen gemäss Art. 25a StHG fakultativ umgesetzt werden. Der maximale zusätzliche Abzug beträgt 50 % (Art. 25a Abs. 1 StHG). Die Kantone können jedoch auch einen tieferen Abzug festlegen.
- 42 Art. 25a Abs. 2 StHG definiert die für den zusätzlichen Abzug qualifizierende Forschung und Entwicklung abschliessend. Ferner wird in Art. 25a Abs. 3 StHG verbindlich festgelegt, für welche Aufwendungen der erhöhte Abzug möglich ist. Damit im Rahmen von Auftragsforschungstätigkeiten die gleichen Aufwendungen nicht doppelt in Abzug gebracht werden, steht der erhöhte Abzug primär dem Auftraggeber zu. Die Auftragnehmerin kann den erhöhten Abzug nur beanspruchen, wenn der Auftraggeber dazu nicht berechtigt ist (Art. 25a Abs. 4 StHG). Neben juristischen Personen können auch selbständig erwerbstätige Personen den erhöhten Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen geltend machen (Art. 10a StHG).
- 43 Sofern der zusätzliche Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen in das kantonale Steuergesetz aufgenommen wird, muss die Ausgestaltung zwingend nach den Vorgaben des StHG erfolgen. Somit beschränkt sich der kantonale Handlungsspielraum im Wesentlichen auf die Festlegung der maximalen Höhe der Abzugsfähigkeit qualifizierender Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen.
- 44 In Art. 90 Abs. 1 lit. f StG BE werden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen neu explizit als geschäftsmässig begründeter Aufwand erwähnt. Art. 90 Abs. 3 bis Abs. 6 StG BE regeln die Einzelheiten des zusätzlichen Abzugs von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für juristische Personen mit Sitz in der Schweiz sowie Betriebsstätten ausländischer Gesell-

schaften. Nach Art. 32 Abs. 4 StG BE gelten die analogen Bestimmungen auch für selbständig Erwerbstätige. Der im Kanton Bern geltende zusätzliche Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen beträgt 50 % (Art. 90 Abs. 3 StG BE). Der erhöhte Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen erfolgt auf Antrag der steuerpflichtigen Person.

Die in Art. 90 Abs. 4 StG BE enthaltene Definition der qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen wie auch die in Art. 90 Abs. 5 StG BE enthaltene Bestimmung betreffend die Aufwendungen, für welche ein erhöhter Forschungs- und Entwicklungsabzug zulässig ist und die Regelung von Art. 90 Abs. 6 StG BE, wonach im Falle von Auftragsforschung dem Auftragnehmer kein Abzug zusteht, sofern der Auftraggeber abzugsberechtigt ist, entsprechen den zwingenden Vorgaben des StHG. Somit qualifizieren die wissenschaftliche Forschung (Grundlagenforschung und anwendungsorientierte Forschung) und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Art. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIFG) als Forschung und Entwicklung. Bei eigener Forschung wird ein erhöhter Abzug auf dem direkt zurechenbaren Personalaufwand (Lohn- und Sozialversicherungsaufwand) für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35 % auf dem entsprechenden Personalaufwand (höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der steuerpflichtigen Person), gewährt. Mit dem Zuschlag von 35 % werden die übrigen Aufwendungen im Zusammenhang mit Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten pauschal abgegolten. Im Fall von Auftragsforschung wird der erhöhte Abzug auf 80 % des durch Dritte in Rechnung gestellten Forschungs- und Entwicklungsaufwands gewährt.

Gemäss Art. 90 Abs. 7 StG BE wird der Regierungsrat des Kantons Bern betreffend den zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand noch eine Ausführungsverordnung erlassen. Die entsprechende Ausführungsverordnung ist bis zum Redaktionsschluss dieses Artikels noch nicht publiziert worden.



2.5 Abzug auf Eigenfinanzierung

47 Nach Art.25abis StHG können die Kantone fakultativ einen Abzug für die Eigenfinanzierung einführen, sofern im Hauptort des Kantons das kumulierte Steuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen anderen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf mindestens 13.5% beträgt. Ist die Voraussetzung einer minimalen Gewinnsteuerbelastung von 13.5% erfüllt, kann der kalkulatorische Zins auf dem Sicherheitseigenkapital als geschäftsmässig begründeter Aufwand geltend gemacht werden.

48 Im Kanton Bern wird die für die Einführung des Abzugs auf Eigenfinanzierung geforderte minimale kantonale Gewinnsteuerbelastung von 13.5% nicht erreicht und somit konnte dieser Abzug nicht eingeführt werden.

2.6 Entlastungen bei der Kapitalsteuer

49 Gemäss Art.29 Abs.3 StHG können die Kantone für Eigenkapital, das auf qualifizierende Beteiligungsrechte (d.h. für deren Erträge der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden kann), auf Patente und vergleichbare Rechte, die für die Patentbox qualifizieren sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen. Im Kanton Bern wurde diese fakultative Entlastungsmöglichkeit bei der Kapitalsteuer nicht eingeführt.

50 Im Gegenzug wurde aber im Rahmen der STAF der ordentliche kantonale Kapitalsteuersatz von 0.3‰ auf 0.05‰ gesenkt (Art. 106 Abs. 1 StG BE). Ferner kennt der Kanton Bern bereits seit der Steuerperiode 2011 die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer (Art. 106 Abs. 4 StG BE).

2.7 Entlastungsbegrenzung

51 Gemäss Art.25b StHG darf die gesamte steuerliche Ermässigung im Zusammenhang mit den Massnahmen der Patentbox, dem zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen und dem Abzug auf Eigenfinanzierung maximal 70% des steuerbaren Gewinnes vor Verlustverrechnung betragen (unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrages auf qualifizierenden Beteiligungen). Aus

den Ermässigungen dürfen keine Verlustvorträge resultieren. Die Entlastungsbegrenzung muss von den Kantonen zwingend eingeführt werden. Die Kantone haben aber die Möglichkeit, eine tiefere maximale Entlastungsbegrenzung vorzusehen (Art.25b Abs.2 StHG).

Im Kanton Bern wurde die Entlastungsbegrenzung 52 betreffend die Besteuerung von Erträgen einer Patentbox und den erhöhten Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen auf die maximale Obergrenze von 70% festgelegt (Art.90a StG BE). Somit unterliegt jeweils mindestens 30% des Reingewinnes vor Anwendung der STAF-Sonderregelungen der Gewinnsteuer. Verlustvorträge und Nettobeteiligungserträge werden dabei ausklammert. Darüber hinaus darf die Ermässigung betreffend Patentbox und der erhöhte Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nicht zu einem Verlustvortrag führen (Art.90a Abs.2 StG BE). Weil im Kanton Bern ein steuerlicher Abzug für die Eigenfinanzierung nicht vorgesehen ist, erübrigt sich selbstredend eine Berücksichtigung bei der Entlastungsbegrenzung.

Sofern Statusgesellschaften für die per Ende 2019 53 vorhandenen stillen Reserven die Aufdeckungslösung (sog. altrechtlicher Step-up) wählen, so fallen die jährlichen Abschreibungen der aufgedeckten stillen Reserven ebenfalls unter die maximale Entlastungsbegrenzung (Art. T7-1 Abs.3 StG BE).

3. Fazit

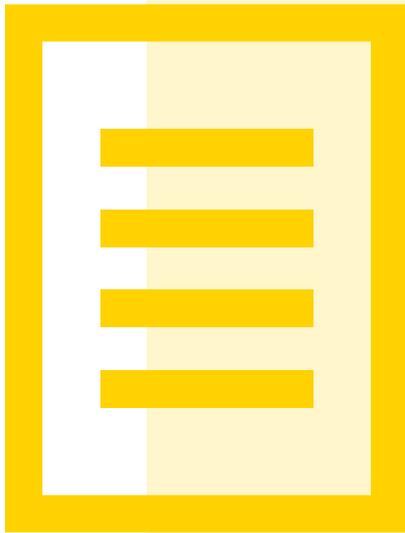
Mit einer maximalen Gewinnsteuerbelastung von 54 21.64% gehört der Kanton Bern zu den Kantonen mit der schweizweit höchsten Gewinnsteuerbelastung. Aufgrund der Ablehnung der Steuergesetzrevision 2019 durch das Berner Stimmvolk ist davon auszugehen, dass eine Senkung des Gewinnsteuersatzes in absehbarer Zukunft im Kanton Bern nicht realistisch ist. Um einen Wegzug von steuerpflichtigen Unternehmen in angrenzende Kantone mit teilweise erheblich tieferen Steuersätzen zu vermeiden, wurden die



Entlastungsmassnahmen der STAF bzw. die den Kantonen gewährten Gestaltungsspielräume vollumfänglich ausgeschöpft.

- 55 Einzig für das Eigenkapital, welches auf qualifizierende Beteiligungsrechte, auf Patente und vergleichbare Rechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, wurde im Kanton Bern keine Steuerermässigung eingeführt. Allerdings wurde der ordentliche Kapitalsteuersatz von 0.3‰ auf 0.05‰ reduziert und es besteht die Möglichkeit der Anrechnung der Gewinsteuer an die Kapitalsteuer.
- 56 Für privilegiert besteuerte Gesellschaften besteht im Kanton Bern die Besonderheit, dass mittels eines Zwischenabschlusses per 31. Dezember 2019 die privilegierte Besteuerung bis zu diesem Zeitpunkt sichergestellt werden kann. Darüber hinaus erhalten Statusgesellschaften mit der Aufdeckungslösung (sog. altrechtlicher Step-up) während maximal zehn Jahren bzw. alternativ mit der Sondersatzlösung (sog. neurechtlicher Step-up) mit einem Gewinnsteuersatz (einfache Gewinnsteuer) von 0.5% sowie mittels einer auf Antrag gewährten Kombinationslösung maximale Flexibilität betreffend den Übergang zur ordentlichen Besteuerung.
- 57 Im Vergleich zu anderen Kantonen ist zudem im Kanton Bern auch die nachträgliche Besteuerung der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen der vergangenen zehn Steuerperioden im Umfang von 70% mit einem Gewinnsteuersatz von 0.5% (einfache Gewinnsteuer) anlässlich der Beanspruchung der Patentbox vorteilhaft. Dadurch kann sichergestellt werden, dass der Boxeneintritt durch die Nachholung der Besteuerung von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nicht unnötig erschwert wird.





zsis)



Änderung der Steuergesetze der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft – Steuervorlage 17 (SV17)

QUICK READ Die Umsetzung der STAF weicht in Basel-Stadt in einigen Bereichen massgebend von der Umsetzung der anderen Kantone ab. Am auffälligsten ist sicher der Verzicht auf einen zusätzlichen F&E Abzug. Stattdessen hat sich Basel-Stadt dafür entschieden, den ordentlichen effektiven Steuersatz auf 13.04 % zu senken und die Patentbox so attraktiv wie möglich auszugestalten. Einerseits wurde bei der Patentbox eine maximal zulässige Entlastung von 90% bei einer maximalen Entlastungsbegrenzung von 70% eingeführt. Andererseits wurde insbesondere für den Boxeneintritt eine unkomplizierte und für die Unternehmen günstige Lösung gefunden. So wird nur 40% der Bemessungsgrundlage besteuert und dies erst noch zu einem reduzierten Steuersatz von 0.5%. Auch der Step-up wird in Basel-Stadt einfach gehandhabt. Weiter wird der altrechtliche Step-up zwangsweise in einen neurechtlichen überführt, so dass nicht zwei Regimes nebeneinander bestehen. Neben den unternehmenssteuerrechtlichen Aspekten und im Sinne eines Ausgleichs wurden die Teilbesteuerung von Dividenden (von 50% auf 80%), der Versicherungsabzug und die Familienzulagen erhöht.

Im Kanton Basel-Landschaft wird der effektive Gewinnsteuersatz über fünf Jahre gestaffelt gesenkt und wird ab dem 1. Januar 2025 je nach Gemeinde zwischen 13.13% bis 13.45% betragen. Der Kanton Basel-Landschaft hat die Umsetzung der STAF ausserdem dazu genutzt, einen proportionalen Gewinnsteuersatz über sämtliche Gewinne sowie einen Gemeindesteuerfuss einzuführen.

Daneben kennt das Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft innovative Lösungen für bisher privilegiert besteuerte Kapitalgesellschaften: Diese können entscheiden, ob sie von einem «Step-Up» profitieren oder ob sie bereits ab dem 1. Januar 2020 für ihre Gewinne, ausgenommen Gewinne aus schweizerischem Grundeigentum und Nettobeteiligungserträgen aus qualifizierten Beteiligungen, mit den ab 1. Januar 2025 geltenden Gewinnsteuersätzen besteuert werden wollen. In gewissen Fällen können Statusgesellschaften sogar einen neu-rechtlichen «Step-Up» mit einem altrechtlichen «Step-Up» kombinieren und den Fiskalschock aufgrund der ordentlichen Besteuerung auf bis zu zehn Jahre abfedern. Eher zurückhaltend erfolgte die Umsetzung anderer Aspekte: Zwar führt die Patentbox zu einer Entlastung von maximal 90%, jedoch wurde die maximale Entlastungsbegrenzung bei 50% angesetzt. Der zusätzliche Abzug auf Forschungs- und Entwicklungskosten wurde eingeführt, ist mit 20% aber eher tief ausgefallen.

Mit der Umsetzung der STAF gehören die Kantone Basel-Stadt (ab 1. Januar 2019) und Basel-Landschaft (ab 1. Januar 2025) für Kapitalgesellschaften zu den steuerlich attraktivsten Kantonen der Schweiz.



Nadia TAROLLI SCHMIDT
Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin
Partnerin | Vischer
ntarolli@vischer.com



Adrian BRINER
Dipl. Wirtschaftsprüfer, dipl. Steuerexperte
Senior Associate | Vischer
abriner@vischer.com



Lukas HENNY
MLaw
Volontär | Vischer
lhenny@vischer.com



QUICK READ 93**1. Einleitung****HAUPTTEIL** 94

1. Einleitung	94
2. Umsetzung der STAF im Kanton Basel-Stadt	95
3. Senkung Gewinn- und Kapitalsteuersatz im Kanton Basel-Stadt	98
4. Weitere Massnahmen im Kanton Basel-Stadt	98
5. Zusammenfassung Kanton Basel-Stadt	99
6. Umsetzung der STAF im Kanton Basel-Landschaft	100
7. Senkung der Gewinn- und Kapitalsteuer im Kanton Basel-Landschaft	105
8. Weitere Massnahmen im Kanton Basel-Landschaft	107
9. Finanzielle Auswirkungen im Kanton Basel-Landschaft	109
10. Zusammenfassung Kanton Basel-Landschaft	110

Vor der Revision des kantonalen Steuergesetzes war der Kanton Basel-Stadt mit einer effektiven ordentlichen Gewinnsteuerbelastung von maximal 22.18 % einer der Kantone mit dem höchsten ordentlichen Gewinnsteuersatz. Wesentlich tiefere Steuersätze, nämlich zwischen 7.8 % und rund 11 %, kamen auf Statusgesellschaften zur Anwendung. Trotz diesem tiefen Steuersatz belief sich der Anteil der Statusgesellschaften an den Steuereinnahmen des Kantons aus Gewinn- und Kapitalsteuern auf 60 %. Bei der Umsetzung der Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) bestand die Herausforderung für Basel-Stadt deshalb darin, den ordentlichen Gewinnsteuersatz soweit zu senken, dass die Statusgesellschaften nicht abwandern, aber gleichzeitig ausreichend Steuereinnahmen generiert werden können. Ausserdem ging man – wohl zurecht – davon aus, dass es entscheidend sei, für die betroffenen Unternehmen möglichst bald Rechtssicherheit zu schaffen, weshalb der neue Steuersatz sehr früh kommuniziert wurde und der reduzierte Steuersatz bereits am 1. Januar 2019 in Kraft trat.

Ähnliche Herausforderungen stellten sich im Kanton Basel-Landschaft: Zwar betrug der Anteil der Statusgesellschaften in den Jahren 2011 bis 2013 nur 5 % aller steuerpflichtigen juristischen Personen, jedoch trugen diese 21 % zum Steueraufkommen bei. Neben der Vermeidung der Abwanderung dieser Gesellschaften ging es darum, im interkantonalen Vergleich wettbewerbsfähig zu bleiben, wobei die Mindereinnahmen der ordentlich besteuerten Gesellschaften zu berücksichtigen waren. Basel-Landschaft entschied sich deshalb dafür, neben den in der STAF vorgesehenen Ersatzmassnahmen den maximalen effektiven Gewinnsteuersatz von 20.7 % auf 13.45 % zu senken. Bei dieser erheblichen Gewinnsteuersenkung dürfte die Senkung des effektiven Gewinnsteuersatzes von Basel-Stadt auf 13.04 % einen nicht unwesentlichen Einfluss gehabt haben. Unterschiede in der Umsetzung der beiden Halbkantone sind vor allem in der Ausgestaltung des Patentboxenein- und austritts und in der betreffend den den zusätzlichen F&E Abzug



(Einführung in Basel-Landschaft bzw. Nicht-Einführung in Basel-Stadt) zu sehen.

2. Umsetzung der STAF im Kanton Basel-Stadt

2.1 Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften; Inkrafttreten neuer Regelungen

- 3 Die kantonalen Steuerprivilegien wurden mit der STAF wie in allen Kantonen per 1.1.2020 aufgehoben. Damit fanden auch die entsprechenden Bestimmungen im Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt (StG BS) keine Anwendung mehr (ehemalige §§ 78 bis 80 StG BS). Basel-Stadt hat im Vergleich mit anderen Kantonen die massgebenden Steuersätze (Gewinn- und Kapitalsteuer) bereits auf die Steuerperiode 2019 in Kraft gesetzt und gleichzeitig für privilegierte Gesellschaften für das Übergangsjahr 2019 die Quoten erhöht, um eine Unterbesteuerung zu vermeiden (ehemaliger § 76 4bis der Steuerverordnung des Kantons Basel-Stadt StV BS).

2.2 Patentbox

- 4 Der Kanton Basel-Stadt hat sich bei der gemäss Art. 24b des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) obligatorisch einzuführenden Patentbox für die maximal zulässige Ermässigung von 90% entschieden (Art. 69b StG BS).
- 5 Speziell erwähnenswert an der baselstädtischen Patentbox sind die Konditionen betreffend Ein- und Austritt in die Patentbox. Bei der erstmaligen reduzierten Besteuerung des Reingewinns aus Patenten (Boxeneintritt) wird der in den vergangenen zehn Steuerperioden berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand im Umfang von 40% (Entlastungsbegrenzung) gesondert zu einem Steuersatz von lediglich 0.5% besteuert (§ 69b Abs. III StG BS). Umgekehrt wird bei einem Boxenaustritt, der in den vergangenen Steuerperioden angefallene Forschungs- und Entwicklungsaufwand im Umfang von 40% zu 0.5% an die Gewinnsteuern angerechnet. Die Anrechnung ist auf den Betrag beschränkt, der beim Boxeneintritt erhoben wurde und muss explizit beantragt werden

(§ 69b Abs. IV StG BS). Der Antrag hat vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zu erfolgen, in der die Gesellschaft zum ersten Mal nicht mehr als Patentbox besteuert wird. Der Boxeneintritt ist damit im interkantonalen Vergleich äusserst attraktiv, weil nur 40% der Bemessungsgrundlage besteuert wird und dies zu einem reduzierten Steuersatz.

Man kann sich fragen, ob die gewählte Lösung StHG-konform ist. Gemäss Art. 24b Abs. 3 StHG ist der beim Boxeneintritt in vergangenen Steuerperioden berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand zum steuerbaren Reingewinn hinzuzurechnen. Zu diesem Zweck muss eine versteuerte stille Reserve gebildet werden. Art. 24b Abs. 3 StHG sieht vor, dass die Kantone diese Besteuerung auch auf andere Weise sicherstellen können. Das StHG sieht allerdings weder vor, dass der bereits angefallene Aufwand nur teilweise berücksichtigt wird, noch, dass ein Sondersatz zur Anwendung gebracht werden kann. Zum Passus «auf andere Weise sicherstellen» führt die Botschaft zum Bundesgesetz über der Steuervorlage 17 als Beispiel einzig eine zeitliche Staffelung an.⁶¹ Allerdings wäre bei einer umfassenden Beurteilung auch zu berücksichtigen, dass die gleiche Behandlung beim Boxenaustritt und somit bei beiden Fällen, wo es um eine steuersystematische Realisation geht, zur Anwendung gebracht wird. Damit ist mindestens sichergestellt, dass beide Vorgehensweisen gleichbehandelt werden. Unklar ist, ob diese Thematik je gerichtlich beurteilt werden wird. Betroffene Unternehmen werden mindestens die Besteuerung beim Boxeneintritt kaum anfechten.

Gemäss Art. 69b Abs. 6 StG BS erlässt der Regierungsrat weiterführende Bestimmungen. Dem ist der Regierungsrat insofern nachgekommen, als in § 67a der Steuerverordnung (StV BS) auf die Verordnung vom 13. November 2019 über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten verweist. Diese wurde gestützt auf Art. 24b Abs. 4 StHG erlassen.

⁶¹ Botschaft SV17, S. 61.



- 8 Die Ausführungen zeigen, dass der Kanton Basel-Stadt Wert auf eine einfache Umsetzung der Patentbox legt. Dies wahrscheinlich auch deshalb, weil sie das Hauptinstrument ist. Den zusätzlichen Abzug für Forschung und Entwicklung hat der Kanton Basel-Stadt, anders als etwa der Kanton Basel-Landschaft, nicht eingeführt.
- 9 Bei der Prüfung, ob ein Unternehmen die Voraussetzungen für eine Patentbox erfüllt, empfehlen sich in der Praxis folgende Überlegungen bzw. kann folgende Vorgehensweise in Betracht gezogen werden:
- Prüfen vorhandener Patente mit Blick auf deren Zuteilung auf einzelne Produkte oder Produktgruppen.
 - Prüfen, ob zusätzliche Patente eingetragen werden können. Die Hürden für eine Eintragung sind in der Schweiz im internationalen Verhältnis eher tief. Insbesondere wird das Kriterium der Neuheit nicht geprüft.
 - Beim Entscheid, ob auf Ebene von Produkten oder ganzer Produktgruppen in die Patentbox eingetreten wird, ist es sinnvoll zu vergleichen, wie ein allfällig vorhandenes Management Information System (MIS) aufgebaut ist. Häufig dürfte es sich anbieten, betreffend die Patentbox analog vorzugehen, da dies den administrativen Aufwand erheblich reduziert.
 - Im Idealfall kann auch für die Zuteilung der Kosten auf das MIS abgestellt werden. Es ist davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung diese Aufteilung in der Regel akzeptieren wird.
 - Der Nexus-Quotient beträgt bei KMU in der Regel 100%. Dies ist dann der Fall, wenn keine Auftragsforschung von ausländischen, abhängigen Unternehmen vorliegt und keine kumulierte Abschreibung für qualifiziertes IP gegeben ist (indirekter Beweis des Nexus Quotienten, denn aktiviert und abgeschrieben werden kann ja nur extern erarbeitete IP).
- 2.3 Kein zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung und kein Abzug für Eigenfinanzierung** 10
- Der Kanton Basel-Stadt hat – wie bereits erwähnt – auf die Einführung eines zusätzlichen Abzugs für Forschung und Entwicklung sowie auf einen Abzug für Eigenfinanzierung verzichtet. Letzterer wäre aufgrund des massgebenden Steuersatzes ohnehin nicht möglich gewesen. Der Entscheid dürfte mit Blick auf eine mögliche Höhe der zusätzlichen Abzüge gefallen sein.
- 2.4 Maximale Entlastungsbegrenzung: 40 %** 11
- Der Kanton Basel-Stadt legt die maximale Entlastungsbegrenzung im Vergleich auf eher tiefe 40 % fest. Dies bedeutet, dass jeweils mindestens 60 % des Gewinns voll besteuert werden bzw. eine tiefste mögliche Steuerbelastung von 11.03 % erreicht wird.
- 2.5 Aufdeckung stiller Reserven beim Statuswechsel (Step-up und Sondersatz)** 12
- Der Kanton Basel-Stadt folgt im Zusammenhang mit der Aufdeckung von stillen Reserven beim Statuswechsel weitgehend der bundesrechtlichen Bestimmung von Art.78g Abs.1 StHG: Während der Besteuerung als Statusgesellschaft entstandene stille Reserven, einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts, können auf Antrag in der Höhe fixiert und in den fünf Geschäftsjahren ab Statusänderung bei Erzielung entsprechender Gewinne zu einem gesonderten Steuersatz besteuert werden. Der entsprechende Antrag ist bis zum Eintritt der Rechtskraft der Steuerperiode des Statuswechsels möglich.
- Für die Bestimmung der Höhe der stillen Reserven wird keine bestimmte Methode vorgegeben. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt scheint hier offen zu sein. In Frage kommen dürften die Discounted Cash Flow Methode, die Praktikermethode aber auch andere Vorgehensweisen, welche sich im konkreten Fall als sinnvoll erweisen. Als «*Standardapproach*» wird auf die Praktikermethode abgestellt. Insgesamt ist davon auszugehen, dass so die meisten Gesellschaften über stille Reserven verfügen. Nicht zutreffen dürfte dies ge-



- mäss Praxis der Steuerverwaltung für Gesellschaften, die ihren Gewinn rein basierend auf einer Cost-Plus Methode erzielt haben.
- 14 Insgesamt ist zu erwarten, dass es sich auch aufgrund der auf fünf Jahre beschränkten Nutzungsdauer der aufgedeckten Reserven in der Regel eher als schwierig herausstellen dürfte, den gesamten Betrag zu nutzen. Dies könnte mit ein Grund dafür sein, dass die Steuerverwaltung bei der Festsetzung der Höhe der stillen Reserven nicht besonders restriktiv vorgeht.
- 15 Gemäss § 242bis Abs. 1 StG BS beträgt der anwendbare Sondersatz 3%. Die Sondersatzbesteuerung gilt nicht nur für Statusgesellschaften, die infolge des Inkrafttretens der STAF per 1. Januar 2020 ihr Statusprivileg verlieren, sondern ist auch anwendbar, wenn das Privileg schon vorher wegen freiwilligen Verzichts oder wegen Nichterfüllung der Statusvoraussetzungen weggefallen ist. Unter dem alten Recht aufgedeckte, noch nicht abgeschriebene stille Reserven («*altrechtlicher Step-up*») werden gemäss § 242bis Abs. 4 StG BS ebenfalls gesondert zu einem Steuersatz von 3% besteuert. Es erfolgt damit eine Zwangsumwandlung vom altrechtlichen in den neurechtlichen Step-up.
- 16 Unter dem alten Recht war es nicht möglich, im Rahmen des Step-ups den selbstgeschaffenen Mehrwert aufzudecken. Da dies unter dem neuen Recht zulässig ist, soll diese Möglichkeit auch Gesellschaften, welche kurz vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts aus dem Steuerprivileg ausgetreten sind, offenstehen. Dies gilt für Gesellschaften, welche 2017 oder 2018 aus einem Privileg «*ausgetreten*» sind. Diese können die entsprechenden Beträge zusätzlich geltend machen und zwar bis zur Rechtskraft der ersten Veranlagung nach dem Statuswechsel (§ 242bis Abs. 5 StG BS).
- 17 Insgesamt werden nur stille Reserven berücksichtigt, welche während der Dauer des Statusprivilegs erarbeitet wurden. Stille Reserven auf Beteiligungen von mindestens 10% am Grund- und Stammkapital einer anderen Gesellschaft können nicht berücksichtigt werden, da diese durch den Beteiligungsabzug bereits einer indirekten Freistellung unterliegen. Hingegen werden stille Reserven auf geringeren Beteiligungen berücksichtigt. Auch hier stellt sich die Frage der Bewertung, dies vor allem bei Start-up Unternehmen.
- 18 Als Realisation kann grundsätzlich – anders als in allen anderen Kantonen – der gesamte erzielte steuerbare Reingewinn geltend gemacht werden. Dies bedeutet, dass unter Anwendung des Step-ups etwa auch bisher voll steuerbare Schweizer Immobilienerträge zu 11.03% besteuert werden. Davon ausgenommen ist der Nettobeteiligungsertrag, welcher indirekt freigestellt wird sowie, im Gegensatz zu den Erläuterungen des Bundes, die bisherigen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen beim Eintritt in die Patentbox. Diese Differenz zum Bund kommt daher, dass sich der Kanton Basel-Stadt beim Eintritt in die Patentbox für ein anderes System entschied, als es vom Bund vorgeschlagen wurde.
- 19 Die Besteuerung zum Sondersatz ist auf 75% des in der Steuerperiode erzielten steuerbaren Reingewinns (nach Verlustverrechnung und Patentboxentlastung sowie ohne Nettobeteiligungsertrag) beschränkt. So wird sichergestellt, dass die Steuerbelastung nicht unter 11% fällt. Bei gleichzeitiger Anwendung der Patentbox ist der als Realisation geltende steuerbare Reingewinn besonders zu berechnen (vgl. § 242bis Abs. 6 StG BS).
- 20 Der Kanton Basel-Stadt adressiert – anders als andere Kantone – auch die Frage der Umstrukturierungen während der fünfjährigen Nutzungsdauer des Step-up Betrags explizit. Dabei bemisst sich der Umfang der Realisation entsprechend dem Umfang der bisherigen Gewinne der letzten drei Geschäftsjahre vor der Umstrukturierung. Werden Betriebe, Teilbetriebe oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens übertragen, so haben die Steuerpflichtigen die Gewinne anteilig aufzuschlüsseln (§ 242bis Abs. 7 StG BS).



3. Senkung Gewinn- und Kapitalsteuersatz im Kanton Basel-Stadt

3.1 Gewinnsteuersatzsenkung

- 21 Trotz der Einführung der Patentbox wäre die Steuerbelastung ohne Anpassung des ordentlichen Gewinnsteuersatzes für viele Gesellschaften auf mehr als das Doppelte angestiegen. Um eine Abwanderung von Gesellschaften zu verhindern und um gegenüber den anderen Kantonen und dem Ausland konkurrenzfähig zu bleiben bzw. zu werden, wurde der effektive ordentliche Gewinnsteuersatz auf insgesamt 13.04 % (Bund, Kanton und Gemeinde) herabgesetzt.

3.2 Kapitalsteuersenkung

- 22 Vor der Revision betrug der Kapitalsteuersatz für Holding- und Domizilgesellschaften 0.5‰. Der ordentliche Kapitalsteuersatz belief sich auf 5.25‰. Ohne eine Anpassung hätte sich die Kapitalsteuerbelastung für Statusgesellschaften damit mehr als verzehnfacht. Unter anderem aus diesem Grund, aber auch mit Blick auf die anderen Kantone, wurde der Kapitalsteuersatz für alle juristischen Personen neu auf 1‰ festgesetzt.

3.3 Ermässigung des Eigenkapitals

- 23 Gemäss §85 StG BS wird das steuerbare Eigenkapital, welches auf Beteiligungsrechte sowie auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, im Verhältnis dieser Werte zu den gesamten Aktiven der Bilanz um 80 % ermässigt. Im Gegensatz zu anderen Kantonen (z.B. BL) werden Konzerndarlehen nicht berücksichtigt.
- 24 Die Ermässigung auf Grund von Beteiligungen soll gemäss dem Ratschlag⁹² die wirtschaftliche Mehrfachbelastung von Konzernen reduzieren, die Ermässigung auf Grund von Patenten und ähnlichen Rechten soll zu einer Parallelität zur Gewinnsteuer führen.
- 25 Gemäss dem Verweis in §86 Abs.3 StG BS können auch Vereine, Stiftungen, kollektive Kapitalanlagen und übrige juristische Personen von der Ermässigung profitieren. Hier stellt sich allerdings die Frage, welche

Werte für die Ermässigung massgebend sind: Nach §85 Abs.5 StG BS wird auf die steuerlich massgebenden Buchwerte (Gewinnsteuerwerte) abgestellt. Gemäss §86 Abs.2 StG BS wird bei Vereinen, Stiftungen, kollektiven Kapitalanlagen und übrigen juristischen Personen das Reinvermögen allerdings nach den für die Vermögenssteuer natürlicher Personen geltenden Bestimmungen (Verkehrswert) bewertet. Es ist daher unklar, wie die Ermässigung bei Vereinen, Stiftungen, kollektiven Kapitalanlagen und übrigen juristischen Personen berechnet wird.

4. Weitere Massnahmen im Kanton Basel-Stadt

4.1 Senkung der Einkommenssteuern

Nebst den Massnahmen auf Ebene der juristischen Personen wurden auch Anpassungen betreffend die natürlichen Personen vorgenommen. Der untere Einkommenssteuersatz (bis CHF 200'000 jährlich resp. bis 400'000 jährlich für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten sowie für Alleinstehende, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten) wurde bzw. wird in drei Schritten um insgesamt 0.75 % gesenkt. Der Einkommenssteuersatz für die untere Tarifstufe wurde ab dem 1. Januar 2019 von 22.25 % auf 22.00 % gesenkt. Die weiteren Senkungen auf 21.75 % und 21.50 % wurden von gesetzlich vorgeschriebenen Bedingungen wie der Entwicklung des Bruttoinlandproduktes (BIP-Wachstum im Zeitraum vom vierten Quartal des Vorjahres bis zum dritten Quartal des Kalenderjahrs vor der jeweiligen Steuerperiode darf nicht in zwei aufeinanderfolgenden Quartalen negativ sein) und der Nettoschuldenquote (im jeweils vorletzten Kalenderjahr kleiner als 4 ‰) abhängig gemacht. Die zweite Senkung von 22.00 % auf 21.75 % wurde per 1. Januar 2020 umgesetzt. Für die dritte Senkung sind die Voraussetzungen insbesondere wegen der Corona-Krise wahrscheinlich nicht erfüllt.

⁹² Ratschlag und Bericht betreffend Umsetzung der Steuervorlage 17 in Kanton Basel-Stadt, S.100.



27 Diese Senkung der Einkommenssteuern wurde für einen Teil der steuerpflichtigen Personen durch Einführung der sogenannten «Topverdienersteuer» faktisch wieder eliminiert. Diese Steuer sieht auf Einkommen über CHF 200'000 bzw. über CHF 300'000 einen Steuersatz von 28 % bzw. 29 % vor. Für Ehepaare ist jeweils der doppelte Einkommensbetrag massgebend.

4.2 Erhöhung des Versicherungsabzuges

28 Weiter wurde die Erhöhung des Versicherungsabzuges um CHF 1'200 für alleinstehende Personen bzw. um CHF 2'400 für verheiratete Personen in drei Schritten vorgesehen: Der Versicherungsabzug wird ab dem 1. Januar 2019 von CHF 2'000 auf CHF 2'400 für alleinstehende Personen bzw. CHF 4'000 auf CHF 4'800 für verheiratete Personen erhöht. Die weiteren Erhöhungen auf CHF 2'800 bzw. CHF 5'600 und auf CHF 3'200 bzw. CHF 6'400 wurden an die gleichen Bedingungen wie die oben beschriebene Senkung der Einkommenssteuer geknüpft. Wie bei der Einkommenssteuer wurde der zweite Schritt bereits umgesetzt und der Versicherungsabzug beträgt seit dem 1. Januar 2020 CHF 2'800 bzw. CHF 5'600. Ob bzw. wann der dritte Schritt umgesetzt wird, kann in der aktuellen Situation nicht abgesehen werden.

4.3 Erhöhung der Teilbesteuerung von Dividenden

29 Per 1. Januar 2020 wurde die Teilbesteuerung von Erträgen aus Anteilsrechten von qualifizierten Beteiligungen im Privat- und Geschäftsvermögen von 50 % auf 80 % erhöht. Begründung für diese Erhöhung ist die Senkung des Gewinnsteuersatzes und in kleinerem Masse auch die Senkung des Kapitalsteuersatzes, denn durch die Steuersatzsenkungen auf Ebene der juristischen Personen reduziert sich die wirtschaftliche Doppelbelastung der Anteilsinhaber. Eine Teilbesteuerung von 50 % würde gemäss dem Ratschlag²³ zu einer übermässigen Privilegierung führen. Dazu ist allerdings festzuhalten, dass der Kanton Basel-Stadt damit über die höchste Teilbesteuerung in der Schweiz verfügt. Zusammen mit der erwähnten Topverdienersteuer und der hohen Vermögenssteuer erschwert dies die Ansiedlung von natürlichen Personen im Kanton Basel-Stadt.

4.4 Erhöhung der Familienzulagen

Schliesslich erfolgte eine Erhöhung der minimalen Familienzulagen um CHF 75 pro Monat auf CHF 275 Kinderzulage sowie auf CHF 325 Ausbildungszulage. Weiter wird ein Lastenausgleich unter den Familienausgleichskassen eingeführt. Der Lastenausgleich hat das Ziel, die zusätzliche Belastung der Niedriglohnbranche zu vermindern.

5. Zusammenfassung Kanton Basel-Stadt

Insgesamt ist der Kanton Basel-Stadt für juristische Personen deutlich attraktiver geworden. Dies gilt vor allem auch für Gesellschaften, die von keinen besonderen Massnahmen profitieren können. Die Beurteilung, ob ein Kanton für eine spezifische Gesellschaft, welche zum Beispiel die Voraussetzungen der Patentbox erfüllt, interessant ist, ist heute deutlich schwieriger vorzunehmen als vor der STAF. Da neu nebst dem ordentlichen Steuersatz und den vorgesehenen Massnahmen auch Entlastungsbegrenzungen und wohl auch die konkreten Praxen der Steuerverwaltungen mitberücksichtigt werden müssen – soweit diese bereits bekannt sind.

Dass Basel-Stadt über keinen zusätzlichen Abzug für Forschung und Entwicklung verfügt, ist zu bedauern, aber angesichts der Struktur der hier ansässigen Gesellschaften nachvollziehbar. Auch die Entlastungsbegrenzung von 40 % ist vergleichsweise eher tief angesetzt, diese sollte aber natürlich nicht losgelöst vom anwendbaren Steuersatz beurteilt werden.

Aus rein steuerlicher Optik nur schwer nachvollziehbar ist die Erhöhung der Teilbesteuerung von 50 % auf singuläre 80 %, zumal die steuerliche Situation natürlicher Personen in Basel-Stadt bereits vor dieser Erhöhung im interkantonalen Vergleich nicht als attraktiv bezeichnet werden konnte.

²³ Ratschlag und Bericht betreffend Umsetzung der Steuervorlage 17 in Kanton Basel-Stadt, S. 78.



34 Eine schematische Darstellung über die umzusetzen- den Massnahmen ist in der folgenden Tabelle ersichtlich:

Umsetzung STAF im Kanton Basel-Stadt

Ersatzmassnahmen

Patentbox (maximale Entlastung)	90 %
zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand	-
Abzug für Eigenfinanzierung	Nein
Maximale Entlastungsbegrenzung	40 %
Steuerermässigung bei der Kapitalsteuer auf Eigenkapital, das auf qualifizierten Beteiligungen, Patenten und vergleichbaren Rechten sowie Konzerndarlehen entfällt	80 %
Umfang der Besteuerung von Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen bei natürlichen Personen	80 %

Steuersätze

Maximaler effektiver Gewinnsteuersatz ab 2025 (gestaffelte Senkung über fünf Jahre)	13.04 %
Tiefstmöglicher effektiver Gewinnsteuersatz (inkl. aller Ersatzmassnahmen unter Berücksichtigung der Entlastungsbegrenzung)	11.03 %
Kapitalsteuersatz	0.100 %
Tiefstmöglicher Kapitalsteuersatz (inkl. aller Massnahmen)	0.020 %
Kapitalsteuer anrechenbar an Gewinnsteuer	Nein

²⁴ Vgl. Vorlage an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Steuervorlage 17 (SV17) vom 6. November 2018 (Vorlage SV17), Seite 61.

6. Umsetzung der STAF im Kanton Basel-Landschaft

6.1 Abschaffung der Regelungen für kantonale Statusgesellschaften

Die Abschaffung der kantonalen Steuerprivilegien war durch die STAF bzw. das dadurch geänderte StHG vorgegeben und vom Kanton obligatorisch umzusetzen. Die mit den Statusgesellschaften zusammenhängenden Gesetzesartikel zur Gemeindesteuer (§19 Abs. 4 StG BL), zur Umstrukturierung (§56 Abs. 3 lit. b StG BL), zur Kapitalsteuer (§ 60 Abs. 2 StG BL) und zu der Qualifikation und Besteuerung (§ 63 bis §65 StG BL) wurden im StG BL aufgehoben.

6.2 Patentbox

6.2.1 Allgemeines

Die Einführung einer Patentbox auf Stufe der Kantons- und Gemeindesteuern wurde durch den Bundesgesetzgeber obligatorisch vorgeschrieben, nicht jedoch die Höhe der Entlastung. Der Kanton Basel-Landschaft entschloss sich bei der Besteuerung der Erträge von Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox) die maximal zulässige Entlastung von 90 % auszuschöpfen, um so die Wettbewerbsfähigkeit und die Attraktivität des Kantons als Forschungs- und Innovationsstandort zu erhalten. Vom Bundesgesetzgeber ebenfalls vorgegeben waren der «modifizierte Nexus-Ansatz» und der «Up-lift» von maximal 30 % des Forschungs- und Entwicklungsaufwands (F&E-Aufwands) im Inland zur Abgeltung der Finanzierung und Kontrolle des F&E-Aufwands im Ausland. Die Anwendung der Patentbox bei Selbständigwerbenden (§ 24 Abs. 1 lit. bbis StG BL) erfolgt sinngemäss zu den juristischen Personen (§53a StG BL). Dies gilt auch für die Entlastungsbegrenzung von 50 % (§ 54b StG BL). Für die Ausführungsvorschriften verweist das StG BL auf die vom Bundesrat erlassenen Ausführungsbestimmungen, also auf die Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox-Verordnung; vgl. §54 Abs. 7 StG BL). Als mit Patenten vergleichbare Rechte qualifizieren insbesondere auch Exklusivlizenzen für das Gebiet der Schweiz an den im Gesetz genannten Patenten und vergleichbaren Rechten.²⁴



6.2.2 Eintritt in die Box

37 Der Eintritt in die Box wurde gemäss dem Wortlaut des StHG umgesetzt (§ 53a Abs. 5 StG BL). Grundsätzlich gilt die Abrechnungsmethode. Beim Eintritt in die Patentbox wird also der in den zehn vergangenen Steuerperioden (vgl. Art. 7 der Patentbox-Verordnung) steuermindernd berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand inklusive eines allfällig zusätzlich geltend gemachten Abzugs für Forschung und Entwicklung (§ 54a StG BL) zum steuerbaren Reinertrag der Steuerperiode des Boxeneintritts hinzuge-rechnet (§ 54a Abs. 5 StG BL). Dabei ist zu beachten, dass die Aufwendungen nur soweit dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, als sie in vergangenen Steuerperioden den in der Schweiz steuerbaren Gewinn vermindert haben. Im Umfang des hinzugerechneten Betrags wird eine versteuerte Reserve gebildet. Diese versteuerte Reserve kann dann in den Folgejahren abgeschrieben werden, wobei die Abschreibung jedoch in erster Linie den Boxengewinn reduziert. Das Gesetz gibt keine Abschreibungsdauer vor. Die Abschreibungsdauer kann sich somit nach den ordentlichen Abschreibungssätzen oder nach der Nutzungsdauer der Patente und vergleichbaren Rechte richten. Grundsätzlich erfolgt die Abrechnung im Zeitpunkt des Eintritts. In begründeten Fällen kann auf Antrag die Abrechnung auf die ersten fünf Jahre seit der erstmaligen ermässigten Besteuerung verteilt werden (vgl. 53a Abs. 6 StG BL). Gemäss Praxis der Steuerverwaltung Basel-Landschaft wird ein solcher Antrag auf Anwendung der sogenannten Aufschublösung in der Regel voraussetzungslos gewährt. Bei Gewährung der Aufschublösung erfolgt die Hinzurechnung gleichmässig über fünf Jahre. Die Kosten des Eintritts und der Geldabfluss werden also auf fünf Jahre verteilt.

6.2.3 Austritt aus der Box

38 Bezüglich des Austritts aus der Patentbox bestehen keine besonderen Regelungen. Ein Austritt ist immer möglich. Falls im Zeitpunkt des Austritts noch nicht die gesamte versteuerte Reserve abgeschrieben werden konnte, vermindert die Abschreibung der noch bestehenden versteuerten Reserve den ordentlich steuerbaren Reingewinn.⁹⁵

6.2.4 Gewinnermittlung

Wie vom Bundesgesetzgeber vorgegeben richtet sich die Patentbox am «*modifizierten Nexusansatz*» der OECD aus. Ist der Gewinn aus dem Patent nicht bekannt, so erfolgt die Ermittlung des Boxengewinns nach der Residualmethode. Diese setzt auf der Produktebene an. Der Gewinn je Produkt wird dabei jeweils wie vom StHG vorgegeben um sechs Prozent der diesen zugewiesenen Kosten sowie um das Markenentgelt vermindert (vgl. § 53a Abs. 4 StG BL). Die Höhe des Markenentgelts ist im Kanton Basel-Landschaft grundsätzlich mittels einer Marktstudie nachzuweisen.

6.2.5 Dokumentationsvorschriften

Das StG BL kennt keine eigenen Dokumentationsvorschriften bezüglich der Patentbox. Bei der zum Nachweis des Forschungs- und Entwicklungsaufwandes und der Zuordnung des Reingewinnes auf das Patent notwendigen Dokumentation stützt sich das StG BL auf Art. 8 der Patentbox-Verordnung (vgl. § 53a Abs. 7 StG BL). Aus Beratersicht lässt sich sagen, dass die kürzlich am 4. Juni 2020 von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) veröffentlichte Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und Art. 25a des StHG (Analyse-SSK) und das darin vorgestellte Dokumentationsprinzip (Art. 8 der Analyse SSK) wohl ebenfalls für die Dokumentation des Forschungs- und Entwicklungsaufwandes bezüglich der Patentbox hinzugezogen werden könnte. Das StG BL und auch die Patentboxverordnung schreiben jedoch keine bestimmte Dokumentationsmethode vor.

Trotz der grosszügig angewandten Aufschublösung, ist der Eintritt in die Patentbox im Kanton Basel-Landschaft immer mit Kosten verbunden, da stets über die im Zusammenhang mit dem Patent entstandenen Forschungs- und Entwicklungskosten abgerechnet werden muss. Es empfiehlt sich daher, dass Unternehmen die sicheren Kosten des Boxeneintritts

⁹⁵ Vgl. Erläuternder Bericht Patentbox-Verordnung, (Fn. 16), S. 2.



gegenüber einem möglichen steuerlichen Vorteil aus der Patentbox sorgfältig abwägen.

6.3 Zusätzliche Abzüge für Forschung und Entwicklung

- 42 Im Gegensatz zum Kanton Basel-Stadt entschied man sich im Kanton Basel-Landschaft für die Einführung eines zusätzlichen Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Das StG BL (§54a StG BL) hält sich dabei an den Wortlaut des StHG (Art. 25a StHG). Der zusätzliche Forschungs- und Entwicklungsabzug wurde auf 20 % festgelegt und blieb somit unter dem möglichen Maximum gemäss StHG von 50 %, um so das Risiko der finanziellen Konsequenzen für den Kanton einzugrenzen.⁰⁶ Die Vorschriften für juristische Personen gelten sinngemäss auch für Selbständigerwerbende (§29 Abs. 1 lit.bis StG BL).
- 43 Wie vom StHG vorgegeben, gelten die Aufwendungen im Zusammenhang mit der wissenschaftlichen Forschung und der wissenschaftsbasierten Innovation, nach Art.2 des Bundesgesetzes vom 14.Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und der Innovation, als qualifizierende Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (Art.25a Abs.2 StHG, §54 Abs.2 StG BL). Nach Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft sollen rein vom Marketing getriebene Entwicklungen nicht vom Abzug profitieren. Der Abzug sei grundsätzlich der klassischen Forschungs- und Entwicklung vorbehalten. Bei der Bestimmung der qualifizierenden Forschungs- und Entwicklung sowie bei den Dokumentationsvorschriften richtet sich die Steuerverwaltung Basel-Landschaft nach der Analyse-SSK.
- 44 Aus Beratersicht stellt vor allem die Dokumentation des mit der Forschung und Entwicklung zusammenhängenden Personalaufwandes die Unternehmen vor Herausforderungen. Es empfiehlt sich daher in jedem Fall mindestens eine Aussonderung des mit der Forschung und Entwicklung beauftragten Personals (vgl. Analyse-SSK, Ziffer 4.2), sowohl im Organigramm als auch in der Personalbuchhaltung, vorzunehmen.

6.4 Kein Abzug für Eigenfinanzierung

Durch die Senkung der Gewinnsteuersätze im Kanton Basel-Landschaft (vgl. 3) war die Einführung eines Abzugs für Eigenfinanzierung im Kanton Basel-Landschaft nicht möglich (vgl. Art. 25abis StHG). 45

6.5 Maximale Entlastungsbegrenzung

Die gesamte steuerliche Ermässigung, welche sich aus der Patentbox und dem zusätzlichen Forschungs- und Entwicklungsabzug ergibt, darf 50 % des steuerbaren Gewinnes nicht überschreiten (§54b Art.1 StG BL). Auch Abschreibungen auf stillen Reserven, welche bei einem vorgezogenen Statuswechsel («*alt-rechtlicher Step-Up*») aufgedeckt wurden, werden in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung einbezogen (§207 StG BL). Gemäss StHG wäre eine Entlastung um bis zu 70 % möglich gewesen (vgl. Art.25b StHG). Wie beim Abzug für Forschung und Entwicklung blieb der Kanton Basel-Landschaft also auch hier unter der maximal möglichen steuerlichen Entlastung. Der Gesetzeswortlaut im StG BL zur Entlastungsbegrenzung stimmt mit dem StHG überein. Insbesondere dürfen aus den Entlastungen keine Verlustvorträge resultieren (vgl. §54b Abs.2 StG BL). Im Gegensatz zu anderen Kantonen kennt das StG BL allerdings keine gesetzliche Rangordnung welcher Abzug im Falle der Erreichung der Entlastungsbegrenzung zuerst gekürzt werden soll. Der Kanton überlässt diese Entscheidung dem steuerpflichtigen Unternehmen. 46

Eine Ermässigung von 50 % führt ab dem 1. Januar 2025 zu einem maximalen gesetzlichen Gewinnsteuersatz von 12.02 % (Bund, Kanton, Gemeinde, Kirche) bzw. einer maximalen effektiven Gewinnsteuerbelastung von 10.73 % (vgl. 3.1).⁰⁷ 47

⁰⁶ Bericht der Finanzkommission an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes – Steuervorlage 17 (SV17), S. 9.

⁰⁷ Vorlage an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Steuervorlage 17 (SV17) vom 6. November 2018 (Vorlage SV17), S. 64.



6.6 Aufdeckung stiller Reserven beim Statuswechsel («neurechtlicher Step-Up»)

- 48 Wie im StHG vorgesehen, können Statusgesellschaften mit Sitz im Kanton Basel-Landschaft die in der Vergangenheit unter dem Steuerstatus gebildeten stillen Reserven inkl. stille Reserven in Zusammenhang mit einem selbstgeschaffenen Mehrwert (originärer Goodwill) vor dem Wegfall des Steuerprivilegs steuerneutral auf Stufe der Staats- und Gemeindesteuer aufdecken, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären. Diese stillen Reserven werden im Falle ihrer Realisation innert den nächsten fünf Jahren gesondert mit einem Sondersatz besteuert (§ 206 Abs.1 StG BL). Die aufgedeckten stillen Reserven werden jedoch nicht in der Steuerbilanz ausgewiesen. Die Höhe der für den Sondersatz qualifizierenden stillen Reserven werden, wie vom StHG vorgegeben, von der Steuerverwaltung auf Antrag der Gesellschaft mittels Verfügung festgesetzt (§ 206 Abs.1 StG BL). Dabei werden stille Reserven auf qualifizierten Beteiligungen nicht berücksichtigt, da Erträge aus der Auflösung von stillen Reserven auf qualifizierten Beteiligungen auch nach dem Statuswechsel mittels dem Beteiligungsabzug freigestellt werden können. Der Antrag auf Geltendmachung der stillen Reserven muss spätestens bis zur rechtskräftigen Veranlagung der Steuerperiode erfolgen in welcher die Gesellschaft erstmals ordentlich besteuert wird.
- 49 Weder das StG BL noch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft geben eine bestimmte Methode vor, nach welcher die Höhe der stillen Reserven zu ermitteln ist. Die Höhe der stillen Reserven und des Goodwills ist einzig nach einer allgemein anerkannten Bewertungsmethode festzulegen.⁰⁸ Gemäss Praxis der Steuerverwaltung Basel-Landschaft kann es sich bei der Bewertungsmethode also um die Discounted Cash Flow Methode, die Praktikermethode oder um eine andere angemessene Methode handeln. Aus Beratersicht kann festgehalten werden, dass die durch die Praktikermethode ermittelten stillen Reserven wohl oftmals ausreichen werden, um für fünf Jahre vom Sondersatz zu profitieren.

Der für die gesonderte Besteuerung der stillen Reserven anwendbare Sondersatz wird sowohl bei der Staatssteuer als auch bei der Gemeindesteuer gestaffelt über fünf Jahre erhöht. Dabei beträgt der kombinierte Sondersatz von Staats- und Gemeindesteuer bis 31. Dezember 2022 maximal 2.125 % und ab 1. Januar 2023 2.48 % (vgl. § 206 Abs.3 sowie § 26 Abs.4 StG BL). Mit Berücksichtigung der Kirchensteuer, welche 5 % der Staatssteuer beträgt, ergibt sich somit ein Sondersatz von 2.225 % (2020 bis 2022) bzw. 2.56 % (2023 und 2024). Der effektive maximale Gewinnsteuersatz für Statusgesellschaften kann so, je nach Höhe der bisherigen Besteuerungsquote, auf 10 bis 12 % gesenkt werden. Die Besteuerung zum Sondersatz endet spätestens per 31. Dezember 2024. Die Aufteilung des ordentlich steuerbaren Reingewinnes sowie des mit dem Sondersatz zu besteuern den Reingewinnes erfolgt nach der bisherigen Besteuerungsquote (durchschnittliche Besteuerungsquote der letzten drei Jahre vor Statuswechsel). § 206 Abs.5 StG BL enthält eine interessante Klausel, welche für Statusgesellschaften gedacht ist, die im Zeitpunkt des Statuswechsels über keine oder nicht genügend stille Reserven verfügen. Diese Gesellschaften haben die Möglichkeit auf Antrag mit maximal 7.04 % (Staat-, Gemeinde- und Kirchensteuer) besteuert zu werden. Der effektive maximale Gewinnsteuersatz beträgt dann für diese Gesellschaften bereits ab dem 1. Januar 2020 13.45 % und entspricht dem effektiven maximalen Gewinnsteuersatz, welcher ab dem 1. Januar 2025 für sämtliche juristischen Personen gelten wird. Ausgenommen davon sind Nettobeteiligungserträge sowie Erträge aus schweizerischem Grundeigentum, welche dem ordentlichen Gewinnsteuersatz nach § 58 StG BL unterliegen. Diese Bestimmung ist somit zugeschnitten auf Holdinggesellschaften. Da Holdinggesellschaften meist nur über stille Reserven auf qualifizierten Beteiligungen verfügen, können diese Gesellschaften unter Umständen nicht in genügendem Umfang von den Step-Up Möglichkeiten profitieren und hätten somit ohne diese Gesetzesbestim-

⁰⁸ Vgl. Vorlage an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Steuervorlage 17 (SV17) vom 6. November 2018 (Vorlage SV17), S. 74.



mung per 1. Januar 2020 eine Erhöhung des effektiven maximalen Gewinnsteuersatzes von 7.83 % auf 18 % verkraften müssen (vgl. 3.1).

6.7 Vorgezogener Statuswechsel

«altrechtlicher Step-Up»

- 51 Bis und mit der letzten Steuerperiode vor Inkrafttreten der SV17 ist ein vorgezogener Statuswechsel («altrechtlicher Step-Up») noch möglich.⁹⁹ Dabei werden die stillen Reserven (einschliesslich des selbstgeschaffenen Mehrwerts) auf Stufe der Staats- und Gemeindesteuer steuerneutral in der Steuerbilanz der ehemaligen Status-Gesellschaft aufgedeckt, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären. Die aufgedeckten stillen Reserven werden als versteuerte Reserve in die Steuerbilanz eingestellt. Da in der Höhe der aufgedeckten stillen Reserven eine versteuerte Reserve gebildet wird, erhöht sich – im Gegensatz zum «neurechtlichen Step-Up» – das steuerbare Eigenkapital der Gesellschaft. Die versteuerte Reserve ist danach grundsätzlich über fünf Jahre, also bis spätestens 2024, wieder abzuschreiben. Die Abschreibungen reduzieren den steuerbaren Reingewinn, werden jedoch in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung nach § 54b StG BL einbezogen (§ 207 StG BL).
- 52 Die Höhe der stillen Reserven ist wiederum nach einer allgemein anerkannten Bewertungsmethode festzulegen. Im Gegensatz zum «neurechtlichen Step-Up» erlässt die Steuerverwaltung aber keine Verfügung über die Höhe der stillen Reserven, sondern die steuerpflichtige Gesellschaft deklariert ihre aufgedeckten Reserven in der Steuererklärung der letzten Steuerperiode in der sie als Statusgesellschaft besteuert wird selbst. Um Uneinigigkeiten mit der Steuerverwaltung über die Höhe der stillen Reserven zu vermeiden, empfiehlt es sich trotzdem die Bewertung vorgängig mit der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zu besprechen und gegebenenfalls rechtsverbindlich mittels einem Steuerruling bestätigen zu lassen.
- 53 Eine Kombination des «altrechtlichen Step-Up» mit dem «neurechtlichen Step-Up» ist im StG BL nicht ausdrücklich vorgesehen. Gemäss Aussage der Steu-

erverwaltung des Kantons Basel-Landschaft ist jedoch in bestimmten Fällen eine Kombination möglich. Voraussetzung dafür ist, dass der Statuswechsel mittels «neurechtlichem Step-Up» erfolgt. Während den ersten fünf Jahren gilt folglich die Sondersatzlösung. Zusätzlich können stille Reserven auf klar bestimmten Aktiven «altrechtlich» aufgewertet werden, sofern die Abschreibungsdauer für diese Aktiven fünf Jahre übersteigt. Diese «Aktiven» müssen einzeln bewertet werden. Die ermittelten stillen Reserven werden sodann anhand der erwarteten Abschreibungsdauer zwischen dem «neurechtlichen» und dem «altrechtlichen Step-Up» aufgeteilt und maximal in bis zu zehn Jahren abgeschrieben. Der anteilige «altrechtliche Step-Up» hat dabei bis 31. Dezember 2019 zu erfolgen, wobei die aufgewerteten stillen Reserven ab dieser Steuerperiode der Kapitalsteuer unterliegen.

6.8 Gezielte Erleichterungen bei der Kapitalsteuer

Gemäss Art. 29 Abs. 3 StHG können die Kantone für Eigenkapital das auf qualifizierende Beteiligungsrechte nach Art. 28 Abs. 1 StHG, auf Patente und vergleichbare Rechte nach Art. 24a StHG sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt eine Steuerermässigung vorsehen. Von diesem Recht hat der Kanton Basel-Landschaft in § 60 Abs. 2 StG BL Gebrauch gemacht. Das Eigenkapital, welches auf diese Aktiven entfällt, wird im Verhältnis dieser Werte im Umfang von 80 % ermässigt. Berechnungsgrundlage bilden die steuerlich massgeblichen Buchwerte. Die Kapitalsteuer auf dem steuerbaren Eigenkapital kann somit maximal um 80 % auf 0.032 % gesenkt werden (20 % des Kapitalsteuersatzes von Kanton, Gemeinde und Kirche, vgl. 3.2).

§ 42 Abs. 3 StG BL sieht eine analoge Entlastung bei selbständig Erwerbenden vor. Danach werden Patente und vergleichbare Rechte, die zum Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person gehören, bei der Bewertung des steuerbaren Vermögens nur zu 20 % berücksichtigt.

⁹⁹ Vgl. hierzu und nachfolgend Vorlage an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Steuervorlage 17 (SV17) vom 6. November 2018 (Vorlage SV17), S. 75.



6.9 Anpassung der Dividendenbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen

- 56 Die Milderung der Doppelbesteuerung auf Stufe der Einkommenssteuer aus Vermögenserträgen und Kapitalgewinnen aus qualifizierten Beteiligungen (10 % am Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft), welche im Privat- oder Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen gehalten werden, wurde bisher im Kanton Basel-Landschaft bei der Staats- und Gemeindesteuer mittels dem Halbsatzverfahren gemildert. Aufgrund des durch die STAF geänderten StHG sind die Kantone verpflichtet, neu das Teilbesteuerungsverfahren anzuwenden (vgl. Art.7 Abs.1 StHG und Art.8 Abs.2 quinquies StHG). Der Kanton Basel-Landschaft führte somit in §27 quater Abs.1 und Abs.2 StG BL ebenfalls das Teilbesteuerungsverfahren ein. Dabei sind die Vermögenserträge und Kapitalgewinne aus qualifizierten Beteiligungen, welche im Privat- oder im Geschäftsvermögen gehalten werden, neu im Umfang von 60 % steuerbar.

7. Senkung der Gewinn- und Kapitalsteuer im Kanton Basel-Landschaft

7.1 Gewinnsteuersatzsenkung

- 57 Der maximale effektive Gewinnsteuersatz für juristische Personen wird im Kanton Basel-Landschaft bis zum 1. Januar 2025 von 20.7 % (bis 2019) auf 13.45 % (ab 2025) gesenkt werden (§58 StG BL).
- 58 Auf Kantonsebene wurde per 1. Januar 2020 in einem ersten Schritt der bisher geltende gesetzliche Gewinnsteuersatz für Kapitalgesellschaften von 12 % auf 8 % gesenkt. Dabei werden Gewinne unter CHF 100'000 wie bisher mit nur 6 % erfasst. Per 1. Januar 2023 wird dann eine weitere Gewinnsteuersatzsenkung von 8 % auf 6.5 % erfolgen. Gleichzeitig wird der zweistufige Steuertarif aufgegeben und es werden sämtliche Gewinne einheitlich mit 6.5 % besteuert werden. Per 1. Januar 2025 wird eine letzte Reduktion des gesetzlichen Gewinnsteuersatzes auf 4.4 % erfolgen.

59 Auf Ebene der Gemeindesteuer dürfen die Gemeinden für den Zeitraum vom 1. Januar 2023 bis zum 31. Dezember 2022 von den Kapitalgesellschaften weiterhin die bisherigen Gewinnsteuern von 2 bis 5 % erheben. Ab dem 1. Januar 2023 wird dann eine Umstellung auf einen Gemeindesteuerfuss erfolgen, dessen Höhe von den Gemeinden selbst festgesetzt werden kann, dabei aber maximal 55 % betragen darf (§58 Abs.2 lit.b StG BL).

60 Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken werden neu gemäss §58 Abs.3 StG BL nicht besteuert, sofern sie höchstens CHF 20'000 betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Übersteigen die Gewinne die Freigrenze von CHF 20'000, so unterliegt der gesamte Gewinn der Besteuerung (Tariffreigrenze).

61 Vereine, Stiftungen und die übrigen juristischen Personen wurden bereits vor der SV17 mit einem maximalen effektiven Gewinnsteuersatz von 13.46 % besteuert (Staatsteuer von 6 % und Gemeindesteuer von maximal 5 %). Auf eine gestaffelte Gewinnsteuersatzreduktion wie bei den Kapitalgesellschaften wurde daher verzichtet. Allerdings wird auch für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen per 1. Januar 2023 auf Ebene der Gemeinden ein Gemeindesteuerfuss von maximal 55 % eingeführt. Die maximale Gewinnsteuer bei der Gemeindesteuer wird daher ab dem 1. Januar 2023 3.3 % (55 % von 6 %) betragen. Dies führt zu einer Senkung des vom 1. Januar 2023 bis 31. Dezember 2024 geltenden maximalen effektiven Gewinnsteuersatzes auf 12.17 %. Ab dem 1. Januar 2025 werden bei den Staats- und Gemeindesteuern die gleichen Gewinnsteuersätze wie für die Kapitalgesellschaften (§66 StG BL) gelten. Der maximale effektive Gewinnsteuersatz wird auf 10.14 % sinken. Die bisherige Freigrenze für Gewinne wurde der Freigrenze für juristische Personen mit ideeller Zwecksetzung angepasst und von CHF 15'000 auf CHF 20'000 erhöht (§66 Abs.3 StG BL). Diese Freigrenze wird sämtlichen Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen gewährt. Übersteigen die Gewinne die Freigrenze von CHF 20'000, so unterliegt wiederum der gesamte Gewinn der Besteuerung (Tariffreigrenze).



- 62 Die gesetzliche und die maximale und minimale effektive Gewinnsteuerbelastung im Kanton Basel-Landschaft im Zeitraum von 2019 bis 2025 stellen sich somit wie folgt dar:¹⁰

Übersicht Senkung Gewinnsteuersatz ab 2020 (Bund, Kanton und Gemeinde)

	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025 ff.
Maximaler gesetzlicher Steuersatz (in Prozent)	26.10	21.90	21.90	21.90	18.90	18.90	15.54
Maximaler effektiver Steuersatz (in Prozent)	20.70	17.97	17.97	17.97	15.90	15.90	13.45
Maximaler effektiver Steuersatz für Gewinne bis CHF 100'000 (in Prozent)	16.53	16.53	16.53	16.53	15.90	15.90	13.45
Maximaler effektiver Steuersatz für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen bei Überschreiten der Freigrenze von CHF 20'000 (in Prozent)	13.46	13.46	13.46	12.17	12.17	12.17	10.14
Minimaler gesetzlicher Steuersatz (in Prozent)	23.10	18.90	18.90	18.90	17.33	17.33	15.12
Minimaler effektiver Steuersatz (in Prozent)	18.77	15.90	15.90	15.90	14.77	14.77	13.13
Minimaler effektiver Steuersatz für Gewinne bis CHF 100'000 (in Prozent)	14.38	14.38	14.38	14.38	14.77	14.77	13.13
Minimaler effektiver Steuersatz für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen bei Überschreiten der Freigrenze von CHF 20'000 (in Prozent)	11.15	11.15	11.15	11.15	11.47	11.47	9.61

(Berechnung des minimalen Steuerfusses, davon ausgehend, dass jene Gemeinden mit einem Gewinnsteuersatz von 2% (bis 2022) diesen im Verhältnis beibehalten. Annahme, dass nach Umstellung auf Steuerfuss im Jahr 2023, der Steuerfuss so festgesetzt wird, dass der Gemeindesteuersatz weiterhin 2% betragen wird.)

¹⁰ Vgl. Vorlage an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Steuervorlage 17 (SV17) vom 6. November 2018 (Vorlage SV17), Seite 67. Bei der maximalen effektiven Gewinnsteuerbelastung wurde von einem Steuersatz von 5% (bis 2022) bzw. einem Steuerfuss von 55% (ab 2023 ausgegangen). Bei der minimalen

Steuerbelastung wurde von einem Steuersatz von 2% (bis 2022) bzw. einem Steuerfuss von ausgegangen der mindestens zu einem Steuersatz von 2% auf Gemeindeebene führt. Ein Gemeindesteuersatz von 2% wird derzeit von den Gemeinden Binningen, Bottmingen und Giebenach veranlagt.



7.2 Senkung des ordentlichen Kapitalsteuersatzes

63 Das steuerbare Kapital von ordentlich besteuerten Gesellschaften wurde bisher auf kantonaler Ebene mit 0.1% besteuert.¹¹ Für Statusgesellschaften galten reduzierte Kapitalsteuersätze von 0.01 bis 0.05%. Dabei wurde jeweils eine Kirchensteuer von 5% der Staatssteuer erhoben. Bei ordentlich besteuerten Gesellschaften wurde die Gewinnsteuer (Staats- und Kirchensteuer) an die Kapitalsteuer angerechnet. Die Gemeinden erhoben für ordentlich besteuerte Gesellschaften eine Kapitalsteuer von 0.175 bis 0.275%. Wobei die meisten Gemeinden sich im oberen Bereich bewegten, so dass im Mittel die Kapitalsteuer der Gemeinden 0.273% betrug (2016). Eine Anrechnung der Kapitalsteuer der Gemeinde an die Gewinnsteuer war zwar im StG BL vorgesehen. Es hat jedoch nur eine Gemeinde davon Gebrauch gemacht. Für Statusgesellschaften galten auf Gemeindeebene ebenfalls reduzierte Steuersätze von 0.01 bis 0.05%.

64 Ab dem 1. Januar 2020 gilt nun auf kantonaler Ebene weiterhin eine Kapitalsteuer von 0.1% des steuerbaren Kapitals, wobei für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften eine Minimalsteuer von CHF 300 eingeführt und die Möglichkeit der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer gestrichen wurde (§ 62 Abs. 1 StG BL sowie § 66 Abs. 4 StG BL). Auf Ebene der Gemeinden gilt bis zum 31. Dezember 2022 ein Steuersatz von 0.055% des steuerbaren Kapitals und eine Mindeststeuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften von CHF 165. Die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer ist nun ebenfalls nicht mehr möglich. Ab dem 1. Januar 2023 wird auch bei der Kapitalsteuer ein maximaler Steuerfuss von 55% bezogen auf die Staatssteuer gelten. Diesen Steuerfuss können die Gemeinden jährlich festsetzen.

65 Neben dem, dass Vereine und Stiftungen sowie übrige juristische Personen keine Minimalsteuer zu zahlen haben, wird bei diesen das Eigenkapital unter CHF 150'000 (vor SV17: CHF 75'000) nicht besteuert (§ 66 Abs. 6 StG BL). Übersteigt das Eigenkapital diese Freigrenze, wird das gesamte Eigenkapital besteuert (Tariffreigrenze). Weiterhin berechnet sich das Eigenkapital bei Vereinen, Stiftungen sowie übrigen juristischen Personen nach den Bestimmungen für die natürlichen Personen (Verkehrswerte) (§ 66 Abs. 4 StG BL).

Unter Berücksichtigung der Erleichterungen auf der Kapitalsteuer auf qualifizierenden Beteiligungen, Patenten und vergleichbaren Rechten und Darlehen (vgl. 2.8) ergeben sich die folgenden maximalen Kapitalsteuersätze:¹²

→ Siehe Tabellen Seite 108.

8. Weitere Massnahmen im Kanton Basel-Landschaft

8.1 Umsetzung der obligatorischen StHG

Bestimmungen und Bereinigungen

Die vom StHG vorgeschriebene Möglichkeit der Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht (Art. 24c StHG) bzw. die spiegelbildlich dazu geltenden Bestimmungen zur Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht (Art. 24d StHG) wurden im StG BL analog dem StHG umgesetzt (§ 53b StG BL bzw. § 53c StG BL). Auch die vorgeschriebenen Einschränkungen des Kapitaleinlageprinzips für an einer Schweizer Börse kotierte Kapitalgesellschaften wurden gemäss StHG (Art. 7b StHG) in § 27 quinquies StG BL umgesetzt. Das gleiche trifft auf die Aufhebung der 5%-Hürde beim Verkauf an eine Beteiligung, an welcher die natürliche Person zu mindestens 50% am Kapital beteiligt ist, zu (Transponierung; Art. 7a Abs. 1 StHG; § 25bis StG BL).

Die Bestimmungen zu altrechtlichen Beteiligungen (§ 59bis StG BL), zu Umstrukturierungen von Statusgesellschaften (§ 53 Abs. 3 lit. a StG BL) und zur Beanspruchung von Doppelbesteuerungsabkommen durch Statusgesellschaften (§ 65 Abs. 1 StG BL) wurden aufgehoben.

¹¹ Vgl. hierzu und zu folgendem: Vorlage an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Steuervorlage 17 (SV17) vom 6. November 2018 (Vorlage SV17), S. 23.

¹² Vgl. Vorlage an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Steuervorlage 17 (SV17) vom 6. November 2018 (Vorlage SV17), S. 24.



67 Übersicht Veränderung Kapitalsteuersatz (Kanton, Gemeinde und Kirche)

Bis 2019	Maximaler Kapitalsteuersatz in Promille				
	Kanton	Gemeinde (maximal)	Kirche	Total	Minimalsteuer (Kanton und Gemeinde) in CHF
Ordentliche Besteuerung	1 ^[1]	2.75	0.05	3.8	0
Holdinggesellschaft	0.1	0.1	0.05	0.25	0
Domizilgesellschaft	0.5	0.5	0.025	1.025	0
Gemischte Gesellschaft	0.5	0.5	0.025	1.025	0
Prinzipalgesellschaft	1 ^[1]	2.75	0.05	3.8	0
Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen bei Überschreiten der Freigrenze von CHF 75'000	1 ^[1]	2.75	0.05	3.8	0

^[1] Anrechnung Gewinn- an Kapitalsteuer

Ab 2020	Maximaler Kapitalsteuersatz in Promille				
	Kanton	Gemeinde (maximal)	Kirche	Total	Minimalsteuer (Kanton und Gemeinde) in CHF
Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	1	0.55	0.05	1.6 ^[1]	480 ^[2]
Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen bei Überschreiten der Freigrenze von CHF 150'000	1	0.55	0.05	1.6	0

^[1] Das Eigenkapital, welches auf qualifizierende Beteiligungen, Patente und vergleichbare Rechte und Konzerndarlehen entfällt wird im Verhältnis dieser Werte im Umfang von 80% ermässigt. Der maximale Kapitalsteuersatz kann somit auf 0.32 Promille gesenkt werden (§ 60 Abs. 2 StG BL).

^[2] Bei Gemeindesteuerfuss von 55%



8.2 Sozialpolitische Massnahmen

- 70 Neben den durch die STAF vorgegeben Änderungen im Steuergesetz enthielt die SV17 auch zwei sozialpolitische Massnahmen.
- 71 So wurde im Zuge der SV17 der Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten bei der Staats- und Gemeindesteuer von bisher CHF 5'500 auf CHF 10'000 erhöht (§ 29 Abs. 1 lit. c StG BL). Diese Massnahme wird voraussichtlich zu einer jährlichen Reduktion der Steuereinnahmen von insgesamt CHF 2.3 Millionen führen (Staats- und Gemeindesteuer).¹³
- 72 Ebenfalls wurde im Zuge der SV17 beschlossen, dass der Kanton zusätzlich CHF 17.4 Millionen zur Verbilligung der Krankenkassenprämien beitragen soll. Dabei wurde einerseits bereits per 1. Januar 2020 der Mindestanspruch von Kindern von 50 auf 80 % der Richtprämie erhöht. Andererseits wurde die Richtprämie für Erwachsene und junge Erwachsene um CHF 25 und jene für Kinder um CHF 20 angehoben.¹⁴

8.3 Kompensationszahlungen an die Einwohnergemeinden

- 73 Bisher erhielt der Kanton einen Anteil an den veranlagten direkten Bundessteuern von 17%. Der Bundessteueranteil wurde durch die STAF auf 21.2% erhöht. Die Erhöhung des Bundessteueranteils um 4.2% wird voraussichtlich für den Kanton Basel-Landschaft zu Mehreinnahmen von jährlich CHF 29 Millionen führen.¹⁵ Die Gemeinden und Landeskirchen sollen an diesem zusätzlichen Anteil im Umfang ihrer bisherigen Steuererträge im Verhältnis zu den veranlagten Staatssteuern partizipieren. Bei den Gemeinden beliefen sich die durchschnittlichen Steuererträge in den Vorjahren auf knapp 55% und bei den Landeskirchen auf 5% der veranlagten Staatssteuern (100%). Den Gemeinden wird daher 34.38% (55/160) und den Landeskirchen 3.13% (5/160) am zusätzlichen Bundessteueranteil gewährt. Die Gemeinden werden somit ca. CHF 10 Millionen an Kompensationszahlungen für die zu erwartenden Steuermindererträge erhalten. Die Zuteilung der Kompensationszahlungen auf die einzelnen Gemeinden erfolgt mittels eines Verteilschlüssels. Dieser berücksichtigt von 2020 bis 2024 sowohl

die Einwohnerzahl als auch die Steuerkraft der Gemeinden. Die zeitlich begrenzte Berücksichtigung der Steuerkraft soll Gemeinden mit geringer Einwohnerzahl aber hohem Steueraufkommen aus Statusgesellschaften helfen, den Rückgang der Steuereinnahmen abzufedern. Ab dem Jahr 2025 wird sich der Verteilschlüssel einzig aus der Einwohnerzahl der Gemeinden zusammensetzen.

9. Finanzielle Auswirkungen im Kanton Basel-Landschaft

Die Quantifizierung der Steuerausfälle als Folge der SV17 war auch für den Kanton Basel-Landschaft äusserst schwierig. Die Berechnung der finanziellen Auswirkungen der SV17 erfolgte grundsätzlich anhand einer statischen Betrachtung. Zu- und Wegzüge sowie weitere mögliche Mutationen wurden nicht berücksichtigt. Trotzdem enthielt die Berechnung auch ein dynamisches Element. So wurde in einer dynamischen Betrachtungsweise eine jährliche Gewinnentwicklung von 2.5% berücksichtigt.¹⁶ Diese Wachstumsprognose entspricht der langjährigen moderaten Einschätzung der Gewinnentwicklung von Unternehmen und liegt deutlich unter den aktuellen Wachstumsraten 2018 bis 2022 aus dem BAK-Prognosemodell für Baselland von 2018 (Durchschnitt 3.9%).¹⁷ Basierend auf diesen Annahmen wird mit wesentlichen jährlichen Steuer-

¹³ Vgl. Abstimmungsbüchlein des Kantons Basel-Landschaft zu den Abstimmungsvorlagen vom 24. November 2019, S. 19.

¹⁴ Vgl. Medienmitteilung zum Schlussbericht der Finanzkommission vom 15. April 2019.

¹⁵ Vgl. hierzu und nachfolgend: Vorlage an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Steuervorlage 17 (SV17) vom 6. November 2018 (Vorlage SV17), S. 69.

¹⁶ Bericht der Finanzkommission an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes – Steuervorlage 17 (SV17), S. 8.

¹⁷ Vgl. Vorlage an den Landrat betreffend Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Steuervorlage 17 (SV17) vom 6. November 2018 (Vorlage SV17), S. 36.



ausfällen und Mehrkosten aufgrund der sozialpolitischen Massnahmen gerechnet. Nach Abschluss der gestaffelten Gewinnsteuersenkung, werden ab dem Jahr 2025 Steuerausfälle und Mehrkosten von jährlich ca. CHF 50 Millionen erwartet (Kanton, Gemeinde und Landeskirchen). Mit Blick auf die sehr gute finanzielle Lage des Kantons, 2019 wurde ein Überschuss von CHF 90 Millionen erzielt, erscheinen diese Kosten jedoch durchaus verkraftbar.¹⁸

10. Zusammenfassung Kanton Basel-Landschaft

- 75 Mit der SV17 hat der Kanton Basel-Landschaft die durch das StHG vorgegebenen Gesetzesänderungen umgesetzt. Der vorhandene Spielraum wurde genutzt, um das StG BL zu entschlacken und die steuerliche Attraktivität des Kantons zu steigern. Die Einführung eines proportionalen Steuersatzes über den gesamten steuerbaren Reingewinn sowie die Einführung eines Gemeindesteuerfusses vereinfacht das Steuersystem und passt es an das System an, welches die Mehrheit der Kantone kennt. Dass der Spielraum bei der Höhe der maximalen Entlastungsbegrenzung und dem zusätzlichen Abzug auf Forschungs- und Entwicklungskosten nicht ausgenutzt wurde, kann aufgrund des ab 2025 geltenden tiefen maximalen effektiven Gewinnsteuersatzes von 13.45% bzw. einem minimalen effektiven Gewinnsteuersatzes von 13.13% verschmerzt werden.
- 76 Schade ist, dass die Steuersatzsenkung bei der Gewinnsteuer gestaffelt über fünf Jahre erfolgt. Dies macht den Kanton Basel-Landschaft steuerlich erst ab 2025 richtig attraktiv. Der Vollständigkeit halber bleibt aber darauf hinzuweisen, dass die Statusgesellschaften in dieser Übergangszeit von den entsprechenden Übergangsbestimmungen profitieren. Entsprechend wird die Steuerbelastung für diese Unternehmungen in dieser Zeit in etwa gleichbleiben. Für die übrigen Gesellschaften wird der Gewinnsteuersatz schrittweise gesenkt. Darüber hinaus können forschungsintensive Unternehmungen vom zusätzlichen Abzug für Forschung und Entwicklung profitieren. Ebenfalls kann der Regierungsrat bei Neuansiedlungen weiterhin Steuererleichterungen gewähren.

Ab dem Jahr 2025 wird der Kanton jedoch definitiv zu den fünf attraktivsten Standorten für Unternehmen in der Schweiz zählen – nicht nur steuerlich.¹⁹

Umsetzung STAF im Kanton Basel-Landschaft

Ersatzmassnahmen

Patentbox (maximale Entlastung)	90 %
zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand	20 %
Abzug für Eigenfinanzierung	Nein
Maximale Entlastungsbegrenzung	50 %
Steuerermässigung bei der Kapitalsteuer auf Eigenkapital, das auf qualifizierten Beteiligungen, Patenten und vergleichbaren Rechten sowie Konzerndarlehen entfällt	80 %
Umfang der Besteuerung von Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen bei natürlichen Personen	60 %

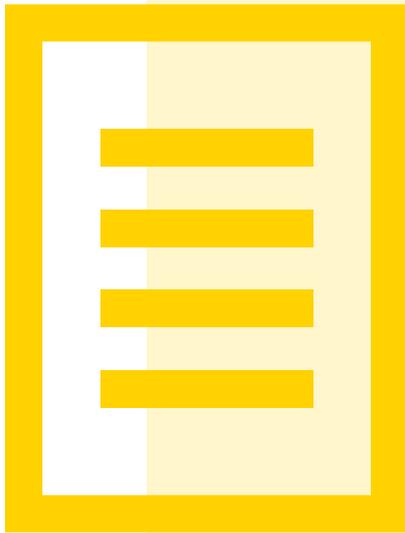
Steuersätze

Maximaler effektiver Gewinnsteuersatz ab 2025 (gestaffelte Senkung über fünf Jahre)	13.13 % 13.45 %
Tiefstmöglicher effektiver Gewinnsteuersatz (inkl. aller Ersatzmassnahmen unter Berücksichtigung der Entlastungsbegrenzung)	10.56 % 10.73 %
Kapitalsteuersatz	0.160 %
Tiefstmöglicher Kapitalsteuersatz (inkl. aller Massnahmen)	0.032 %
Kapitalsteuer anrechenbar an Gewinnsteuer	Nein

¹⁸ Vgl. Medienmitteilung zur Rechnung 2019: Bestes Ergebnis der letzten 15 Jahre vom 22.04.2020.

¹⁹ Standortqualität: Basel-Stadt übernimmt vorerst den Spitzenplatz, Oktober 2019, Credit-Suisse.





zsis)



Mise en œuvre de la réforme de la fiscalité des entreprises en Romandie

QUICK READ La présente publication porte sur la mise en œuvre de la réforme de la fiscalité des entreprises (RFFA) au 1^{er} janvier 2020 dans les cantons romands (soit les cantons de Fribourg, Genève, Jura, Neuchâtel, Valais et Vaud) en ce qui concerne les entreprises non-cotées. Elle n'aborde pas les particularités liées aux sociétés cotées (apport de capital) ainsi qu'aux indépendants. Les principales mesures prévues dans la LHID sont présentées canton par canton. La question de la hausse de l'imposition partielle des dividendes concernant les actionnaires est également discutée.

La réduction du taux de l'impôt sur le bénéfice n'est pas directement un sujet de la RFFA mais représente une partie fondamentale de la réforme cantonale dans les cantons romands. En effet, la suppression des régimes fiscaux privilégiés sans contre-mesures aurait entraîné une forte augmentation de l'imposition des entreprises implantées en Romandie, et donc une perte importante de compétitivité aux plans national et international. Ce constat est particulièrement vrai pour les cantons de Vaud et de Genève, qui comptaient de nombreuses entreprises au bénéfice de régimes fiscaux privilégiés et qui prévoyaient des taux ordinaires d'imposition sur le bénéfice parmi les plus élevés au niveau national.

Les cantons romands ont adopté des taux d'impôt sur le bénéfice très proches se situant pour l'essentiel entre 13% et 14% (taux effectif total ICC et IFD), à l'exception des cantons du Jura et du Valais qui ont des taux légèrement plus élevés. Chaque canton présente toutefois des particularités qui lui sont propres dans la fixation et le calcul des taux, ainsi que parfois dans l'introduction des taxes spécifiques applicables aux entreprises.

À côté de la baisse des taux ordinaires d'impôt sur le bénéfice, les cantons romands préconisent une réduction fiscale des nouvelles mesures RFFA plutôt faible (notamment 9% dans le canton de Genève) ainsi qu'une utilisation modérée des outils spéciaux proposés dans le cadre de la réforme fédérale. Cette approche s'oppose à la stratégie de certains cantons suisses allemands, notamment le canton de Zurich qui opte quant à lui pour une baisse modérée du taux ordinaire et une forte utilisation des outils de défiscalisation.



Marcel MEIER
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte
Partner | OBERSON ABELS SA
mmeier@obersonabels.com



Frédéric EPITAUX
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, LL.M.
Senior Associate | OBERSON ABELS SA
fepitiaux@obersonabels.com



QUICK READ	112	1. Introduction	
HAUPTTEIL	113		
1. Introduction	113	L'adoption de la loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) au 1 ^{er} janvier 2020 a impliqué l'abrogation des régimes fiscaux cantonaux jugés non conformes aux normes internationales. L'abrogation de ces régimes a en effet toujours été le point de départ de la réforme des entreprises entamée dès novembre 2008, ⁰¹ d'abord sous la dénomination RIE III, puis de PF 17 et, enfin, de RFFA. Concrètement, cela concerne les deux statuts de société holding (art.28 al.2 Loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes LHID) et de société auxiliaire (art.28 al.3 et al.4 LHID ⁰²), qui étaient donc applicables uniquement au niveau cantonal. Dans le même temps, le Conseil fédéral a décidé la suppression des pratiques concernant les sociétés principales et les succursales financières. ⁰³	1
2. Entrée en vigueur de la réforme	114		
3. Mesures non directement liées à la RFFA mais fondamentales pour l'attractivité des cantons : la réduction des taux d'impôt sur le bénéfice	115		
4. Mesures liées à la RFFA et obligatoires pour les cantons	117		
5. Mesures liées à la RFFA et facultatives pour les cantons	121	L'abrogation de ces statuts, très importants en pratique, a dû être compensée par d'autres mesures permettant à la Suisse de rester attractive pour les entreprises tout en respectant les limites posées par le cadre international défini par l'OCDE et le G-20. Ces mesures octroient une marge de manœuvre relativement importante aux cantons dans la mise en œuvre concrète de leur réforme fiscale cantonale. La mise en œuvre de ces mesures est ainsi propre à chaque canton.	2
6. Mesures liées à la RFFA concernant les actionnaires (hausse de l'imposition des dividendes)	123		
7. Conclusion	124		
<i>Annexe 1: Tableau récapitulatif relatif aux mesures cantonales</i>	125		
<i>Annexe 2: Impôt sur le bénéfice à partir du 1^{er} janvier 2020</i>	127	⁰¹ Message concernant la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises III du 5 juin 2015, FF 2015 4613, p. 4615.	
<i>Annexe 3: Impôt sur le capital à partir du 1^{er} janvier 2020</i>	129	⁰² Précisions que l'al.3 vise spécifiquement les sociétés auxiliaires sans activité commerciale en Suisse, appelées aussi sociétés de base, d'administration ou de domicile, alors que l'al. 4 vise la société auxiliaire ou dite «mixte» exerçant une activité commerciale essentiellement à l'étranger et seulement subsidiaire en Suisse.	
<i>Annexe 4: Synthèse relative aux bases légales</i>	130	⁰³ Voir Communiqué du Conseil fédéral du 22 mai 2019; voir également la communication de l'AFC du 24 mai 2019, Pratiques fédérales en matière de sociétés principales et de Swiss Finance Branches dès le 1 ^{er} janvier 2020.	



- 3 La présente publication se limite à l'examen de la situation dans les cantons romands (soit les cantons de Fribourg, Genève, Jura, Neuchâtel, Valais et Vaud) en ce qui concerne les entreprises non-cotées. Les particularités liées aux sociétés cotées (apport de capital) ainsi qu'aux indépendants ne seront ainsi pas abordées; celles relatives à l'actionnaire le sont en revanche brièvement. Elle se base sur les informations disponibles au 31 juillet 2020, étant entendu que la pratique des autorités fiscales évoluera assurément sur certains points dans les prochains mois et années et que des questions litigieuses pourront également être tranchées devant les tribunaux.
- 4 Cette étude propose une approche comparative, comprenant pour chaque thème abordé une présentation générale des mesures ainsi que le détail de leur mise en œuvre dans chaque canton, le cas échéant avec nos commentaires. Elle est complétée par plusieurs annexes. La première annexe présente de manière synoptique les mesures étudiées pour chaque canton (cf. Annexe 1). Les deuxième et troisième annexes contiennent quant à elles le détail du calcul pour les taux d'impôt sur le bénéfice (cf. Annexe 2), respectivement pour l'impôt sur le capital (cf. Annexe 3). Enfin, la dernière annexe propose une synthèse des bases légales cantonales topiques pour une première orientation en pratique (cf. Annexe 4).⁰⁴

2. Entrée en vigueur de la réforme

- 5 La RFFA est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2020 au niveau fédéral. Par conséquent, les cantons devaient transposer les dispositions obligatoires de la RFFA au 1^{er} janvier 2020 au plus tard. A défaut, le droit fédéral, soit les dispositions pertinentes de la LHID, est directement applicable. En revanche, le droit fédéral ne prévoit aucune limite temporelle pour la mise en œuvre des mesures facultatives. Les cantons sont en effet libres d'introduire, ou non, de telles mesures et peuvent donc également le faire selon leur propre agenda.

De manière générale, on constate que l'ensemble des cantons examinés, sous réserve du cas du Valais, ont pu mettre en œuvre leur réforme cantonale au 1^{er} janvier 2020, soit dans les délais impartis par la législation fédérale (LHID).

La situation de détail se présente comme suit:

- **FRIBOURG**: La loi sur la mise en œuvre de la réforme fiscale a été adoptée en votation populaire cantonale par 55.80 % de oui le 30 juin 2019. Cette loi modifie la loi sur les impôts cantonaux directs (LICD), avec effet au 1^{er} janvier 2020.
- **GENÈVE**: La loi modifiant la loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM) a été approuvée en votation populaire cantonale par 62.18 % de oui le 19 mai 2019. La modification de la LIPM est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020.
- **JURA**: Le Parlement a adopté en deuxième lecture la modification de la loi d'impôt (LI JU) le 4 septembre 2019. Cette modification, qui n'a pas fait l'objet d'un référendum, est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020.
- **NEUCHÂTEL**: La modification de la loi sur les contributions directes (LCdir) a été adoptée par le Grand Conseil par 82 voix contre 27 (vote à la majorité qualifiée de 3/5) le 27 mars 2019. Cette modification n'a donc pas fait l'objet d'un référendum. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020.
- **VALAIS**: Au terme de la 2^{ème} lecture du projet de révision partielle de la loi fiscale (P-LF), faisant suite à l'acceptation par le peuple suisse de la RFFA en mai 2019, le parlement valaisan a accepté cette loi par 82 oui, 25 non et 19 abstentions.⁰⁵ Néanmoins, les Verts et Jeunes Verts valaisans ont lancé un référendum contre la révision

⁰⁴ Nous renvoyons de manière générale à cette quatrième annexe en ce qui concerne les références aux bases légales propres à chaque mesure examinée, qui ne seront pas nécessairement citées dans la suite du texte.

⁰⁵ GC/GR-2019-028, contrôle de rédaction (deuxième lecture), Loi fiscale.



de la loi fiscale cantonale. Le délai référendaire de 90 jours arrivera à échéance le 31 août 2020. La présente publication se base sur les informations disponibles au 31 juillet 2020 et, par conséquent, cite les dispositions du P-LF.

- **VAUD:** La réforme vaudoise de la fiscalité des entreprises (RIE III vaudoise) a été acceptée par 87.12 % de oui en votation populaire en mars 2016. Elle est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2019. La loi sur les impôts directs cantonaux (LI VD) modifiée par la loi du 11 décembre 2019 a été adoptée quant à elle lors de la séance du Grand Conseil du 17 décembre 2019. Elle est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2020.

3. Mesures non directement liées à la RFFA mais fondamentales pour l'attractivité des cantons : la réduction des taux d'impôt sur le bénéfice

3.1 Remarques générales

- 7 En complément des mesures prévues par la RFFA, qui seront examinées sous chapitres 4 à 6 ci-après, tous les cantons examinés ont introduit, ou du moins prévu d'introduire en ce qui concerne le canton du Valais, une réduction générale du taux d'imposition du bénéfice.⁹⁶ Cette mesure, qui est de la seule compétence des cantons et qui peut prendre des formes variables,⁹⁷ s'applique donc à l'ensemble des sociétés et non pas seulement à celles qui bénéficiaient jusqu'alors d'un statut fiscal.⁹⁸ Il s'agit d'une mesure phare de la politique financière des cantons concernés, qui doit leur permettre de garantir l'attractivité fiscale du canton pour toutes les entreprises.
- 8 La réduction des taux d'imposition du bénéfice s'opère toutefois dans un contexte international qui ne peut pas être ignoré. Certains Etats ont en effet adopté des règles agressives en matière de sociétés étrangères contrôlées (règles de type CFC). Ils peuvent les appliquer lorsque la société filiale, par hypothèse en Suisse, est taxée à un taux jugé trop faible, ce qui entraîne des conséquences fiscales négatives pour le groupe de manière globale. Les travaux de l'OCDE

vont du reste dans le même sens en ce qui concerne le 2^e pilier (projet GLOBE). Pour tenir compte de cette situation, certains cantons ont prévu dans leur législation une possible majoration du taux d'imposition en Suisse pour des cas particuliers en lien avec les relations internationales, s'inspirant du modèle adopté en premier lieu dans le canton de Zoug.⁹⁹ Cette mesure permet en principe de garantir une imposition globale plus favorable au niveau du groupe, quand bien même la société suisse est alors soumise à un taux d'impôt plus élevé.¹⁰

⁹⁶ Relevons que la Loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) fait une distinction entre les sociétés de capitaux et sociétés coopératives, d'une part, qui sont soumises à un taux de 8.5 % (art. 68 LIFD), et les associations, fondations et autres personnes morales d'autre part, qui sont soumises à un taux réduit de 4.25 % (art. 71 LIFD). Les cantons prévoient en général également une distinction similaire, même si les cantons demeurent libres en la matière. La LHID impose seulement que les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives soient soumises au même barème (art. 27 al. 1 LHID).

⁹⁷ L'art. 1 al. 3 LHID prévoit en effet que la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt reste de la compétence des cantons.

⁹⁸ On notera en revanche que le taux d'imposition des autres personnes morales (associations, fondations et placements collectifs de capitaux) n'a pas nécessairement été modifié dans le même temps.

⁹⁹ Les bénéficiaires imposés en Suisse peuvent en effet être imputés à la société mère étrangère et y être imposés si le taux d'impôt en Suisse n'est pas jugé suffisant. Sur cette problématique relative aux taux «flexibles», voir de manière générale Opel Andrea/Hongler Peter, Flexible Gewinnsteuersätze, StR 75 (2020), p.254 ss.

¹⁰ On notera que les cantons romands examinés ici qui intègrent cette possibilité dans leur législation prévoient tous un système de majoration à la demande du contribuable, et non pas une majoration automatique lorsque certaines conditions spécifiques seraient données.



3.2 Mise en œuvre dans les cantons

- 9 Nous examinons ci-après la situation de détail pour chaque canton en ce qui concerne la réduction du taux d'imposition et la portée de cette réduction, à savoir si elle s'applique à l'ensemble des personnes morales ou uniquement aux sociétés de capitaux et coopératives. Les taux indiqués sont les taux applicables dès le 1^{er} janvier 2020, sauf précisions contraires. En outre, nous indiquons les cantons qui prévoient une possible adaptation de ce taux dans les relations internationales compte tenu du contexte rappelé à la section 3.1 ci-dessus. Nous renvoyons à l'Annexe 2 pour le détail du calcul des taux par canton.
- 10 Relevons enfin que certains cantons ont introduit dans le cadre de la réforme, respectivement décidé de maintenir, des taxes applicables aux entreprises qui, de fait, peuvent être considérées comme un complément à l'impôt sur le bénéfice et dont il faut donc tenir compte sous l'angle économique lorsque l'on procède à une comparaison de la charge fiscale par canton. Il s'agit notamment de la taxe professionnelle communale à Genève, qui a fait l'objet d'une décision expresse de maintien à l'occasion de la réforme cantonale, de la taxe sociale à Fribourg (cf. 3.2.1. ci-dessous) ainsi que du « *Contrat-formation avec les entreprises* » à Neuchâtel, qui n'est pas développé plus avant dans le cadre de cette contribution.

3.2.1 Fribourg

- 11 Le taux effectif total pour une entreprise avec siège dans la ville de Fribourg (chef-lieu) s'élève à 13.87 % (taux de base de 4 % selon l'art. 110 al. 1 LICD). Ce taux s'applique aussi bien aux sociétés de capitaux et coopératives qu'aux autres personnes morales (art. 110 et 113 LICD). Il est précisé que la taxe sociale, nouvellement introduite, se monte à 8.5 % de la part cantonale (exclusivement) de l'impôt sur le bénéfice. Cette taxe n'est donc pas calculée sur la part communale, ni sur la part de l'impôt fédéral direct.

3.2.2 Genève

- 12 Selon l'art. 20 al. 1 LIPM le taux de l'impôt sur le bénéfice net des sociétés de capitaux et coopéra-

tives est fixé à 3.33 %. Ce taux ne s'applique pas aux autres personnes morales. Il peut être majoré (à la demande de la société) dans des cas particuliers en lien avec les relations internationales (art. 20 al. 2 LIPM). A titre d'exemple, une société anonyme avec siège dans la Ville de Genève (chef-lieu) sera imposée à un taux effectif total de 13.99 %, avant toute éventuelle majoration au titre de l'art. 20 al. 2 LIPM. Ce nouveau taux s'applique dès 2020 pour toute la période fiscale, même si l'exercice commercial a débuté en 2019 et se termine en 2020. De la même manière, les régimes fiscaux préférentiels ne sont plus appliqués dès 2020, même si l'exercice commercial a débuté en 2019 et s'est terminé en 2020.

3.2.3 Jura

Le taux unitaire de l'impôt sur le bénéfice se monte à 1.837 % du bénéfice imposable (art. 77 al. 1 LI JU) et s'applique de manière générale à toutes les personnes morales.¹¹ Ce taux ne sera toutefois pas applicable dès l'entrée en vigueur de la réforme. Le canton du Jura a en effet prévu une réduction progressive du taux d'impôt pendant une période transitoire de quatre années (art. 218c LI JU). Ainsi, le taux unitaire de l'impôt sur le bénéfice s'élèvera à 2.406 % pour les années 2020 et 2021, correspondant à un taux effectif total de 17 % (chef-lieu Delémont), puis à 2.118 % pour les années 2022 et 2023, correspondant actuellement à un taux effectif total de 16 % (chef-lieu Delémont) (art. 218c al. 1 et 2 LI JU). Le taux unitaire de 1.837 % figurant à l'art. 77 al. 1 LI JU, correspondant actuellement à un taux effectif total de 15 % (chef-lieu Delémont), ne sera donc pleinement applicable qu'à partir du 1^{er} janvier 2024. Par ailleurs, ce taux est susceptible d'être relevé, à la demande de la société, dans des cas particuliers liés aux relations internationales (cf. art. 77 al. 2 LI JU).

¹¹ A noter toutefois que ce taux est divisé par trois en ce qui concerne les placements collectifs de capitaux qui détiennent des immeubles en direct (art. 7a LI JU) et par deux pour les personnes morales qui poursuivent des buts idéaux (art. 78b LI JU).



3.2.4 Neuchâtel

- 14 L'impôt de base sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est calculé au taux de 3.6 % du bénéfice imposable (art. 94 al. 1 LCdir). Le même taux est par ailleurs applicable aux associations, fondations et autres personnes morales (art. 100 LCdir), à l'exclusion toutefois des placements collectifs de capitaux.¹² En ce qui concerne une société avec siège dans le canton de Neuchâtel, le taux effectif total s'élève ainsi à 13.57 %.

3.2.5 Valais

- 15 Selon l'art. 89 al. 1 P-LF (canton) et l'art. 180a al. 1 P-LF (commune), l'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est perçu par tranches, selon le barème suivant: a) 5 % jusqu'à concurrence de CHF 250'000; b) 11.95 % de CHF 250'001 et plus. Ce dernier taux légal et cette limite ne seront toutefois pas applicables dès l'entrée en vigueur de la réforme. Le projet de loi prévoit une réduction progressive du taux d'impôt pour le 2^e palier pendant une période transitoire de deux ans. En effet, le taux effectif total pour une société avec siège dans le canton du Valais proposé s'élève à 11.89 % (premier palier) et 20.13 % (deuxième palier) en 2020. Il y aura une réduction du taux effectif total applicable au deuxième palier à 18.57 % en 2021 et à 16.98 % dès 2022 si le référendum n'aboutit pas, respectivement s'il est rejeté. En l'état, les taux effectifs totaux applicables resteraient de 12.66 % (bénéfice jusqu'à CHF 150'000) ou de 21.56 % (bénéfice au-delà de CHF 150'000).

3.2.6 Vaud

- 16 L'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 3.33 % du bénéfice net (art. 105 al. 1 LI VD). Ce taux ne s'applique pas aux autres personnes morales.¹³ Il peut être majoré dans des cas particuliers en lien avec les relations internationales (art. 105 al. 2 LI VD). En ce qui concerne une société avec siège dans la ville de Lausanne (chef-lieu), le taux effectif total s'élève ainsi à 14.02 %, avant toute éventuelle majoration au titre de l'art. 105 al. 2 LI VD.

4. Mesures liées à la RFFA et obligatoires pour les cantons

4.1 Déclaration des réserves latentes à la sortie des statuts fiscaux cantonaux

4.1.1 Principes généraux

L'abrogation des régimes fiscaux cantonaux implique que les sociétés passeront d'un statut fiscal privilégié à un régime ordinaire. Cela pose donc la question du traitement fiscal des réserves latentes créées pendant le régime fiscal privilégié mais qui seront réalisées après la perte du statut fiscal, soit dans un système d'imposition différent.

L'art. 78g LHID prévoit à cet égard que les réserves latentes existant à la fin du régime et qui n'ont pas encore fait l'objet d'une imposition doivent être imposées séparément dans les cinq ans qui suivent (al. 1). Le montant même des réserves latentes est fixé par une décision de l'autorité de taxation (al. 2). L'art. 78g al. 3 LHID prévoit par ailleurs que les amortissements de réserves latentes déclarées à la fin du régime sont pris en compte dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale visée à l'art. 25b (art. 78g al. 3 LHID).

Les modalités de fixation du taux réduit d'imposition relatif aux réserves latentes créées pendant le régime fiscal privilégié sont laissées aux cantons, conformément au principe général posé à l'art. 1 al. 3 LHID qui veut que la fixation des barèmes, des taux et des montants exonérés d'impôt est de la compétence exclusive de ces derniers.

¹² Les placements collectifs de capitaux qui possèdent des immeubles en propriété directe sont en effet imposés au taux de base de 4 % du bénéfice net (art. 101 LCdir).

¹³ Le taux d'impôt pour les associations, fondations, autres personnes morales et pour les placements collectifs détenant des immeubles en propriété directe se monte à 4.75 % du bénéfice net (art. 111 LI VD), soit un taux de base plus élevé que celui pour les sociétés de capitaux et les coopératives.



4.1.2 Mise en œuvre dans les cantons

- 20** Les cantons de Genève, du Jura et du Valais ont repris le texte complet de l'art. 78g LHID tandis que les cantons de Fribourg, Neuchâtel et Vaud n'ont formellement repris que les alinéas 1 et 2 (cf. Annexe 4). L'alinéa 3 relatif à la prise en compte des amortissements de réserves latentes dans le calcul de la limitation de la réduction fiscale s'applique toutefois directement dans ces cantons, à savoir même sans adaptation de la législation cantonale, dès le 1^{er} janvier 2020 conformément à l'art. 72y al. 3 LHID.¹⁴
- 21** Le taux effectif total d'imposition réduit pour les réserves latentes varie de 10% (Jura) à 13.87% (Fribourg) dans les cantons romands. Il se situe à 13% dans le canton de Genève et à 11.65% dans le canton de Vaud (cf. Annexe 1). Ces taux réduits s'appliquent dès la période fiscale 2020 et pour une durée maximale de 5 ans. Les réserves latentes réalisées en dehors de ce délai ne sont donc pas concernées par l'imposition réduite et seront soumises au taux d'impôt ordinaire. Cette imposition réduite ne porte par ailleurs que sur les réserves latentes reconnues par l'autorité fiscale dans une décision formelle.
- 22** En outre, les cantons de Vaud¹⁵ et de Genève¹⁶ ont émis des directives d'application de cette mesure particulière. Il ressort de ces documents notamment les éléments suivants:
- La détermination des réserves latentes éligibles doit se baser sur la déclaration d'impôt 2019 (Vaud), respectivement sur la base des taxations 2017 à 2019 entrées en force (Genève). Si tel n'est pas le cas (i.e. absence de taxation définitive), le contribuable peut néanmoins demander un ruling dans le canton de Genève pour fixer des éléments de principe en vue de la détermination des réserves latentes éligibles, étant précisé que ce ruling ne tombe pas sous le coup des dispositions relatives à l'assistance administrative internationale en matière fiscale et ne doit pas faire l'objet d'un échange.¹⁷ Les deux cantons prévoient par ailleurs expressément que les réserves latentes constituées sur des participations ne peuvent pas être prises en compte car elles bénéficient potentiellement de la réduction pour participation. Il en va de même pour les réserves latentes sur les biens immobiliers qui n'entraient pas dans le champ d'application des régimes fiscaux cantonaux.¹⁸ Les deux cantons admettent enfin la prise en compte du goodwill originaire (contrairement à un goodwill dérivé), soit la plus-value créée par le contribuable, le canton de Vaud ne l'admettant toutefois qu'à concurrence de la part attribuable à l'étranger.¹⁹
- L'évaluation des réserves latentes doit se faire par le biais d'une méthode agréée. Le canton de Genève applique par défaut la circulaire 28 de la CSI relative aux instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur
-
- ¹⁴ Selon l'art. 72y al. 1 LHID, les cantons doivent adapter leur législation cantonale à la date de la dernière mise en vigueur partielle des modifications de la novelle du 29 septembre 2018, soit au 1^{er} janvier 2020. Les dispositions de l'art. 78g al. 1 et al. 2 LHID, qui sont entrées en vigueur le 9 juillet 2019, pouvaient être transposées en droit cantonal dès cette date (voir l'art. 72y al. 3 LHID).
- ¹⁵ Directive d'application de l'imposition distincte lors de la sortie des statuts fiscaux cantonaux des articles 108 et 109 LI VD, consulté en ligne le 31.07.2020 sur https://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichiers_pdf/Directive_d_application_de_l_imposition_distincte_lors_de_la_sortie_des_statuts_fiscaux_cantonaux_des_articles_108_et_109_LI.pdf, (ci-après «*Directive d'application Vaud*»).
- ¹⁶ Mise en œuvre à Genève de la réforme de la fiscalité des entreprises (RFFA), consulté en ligne le 31.07.2020 sur <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa>.
- ¹⁷ <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/declarer-reserves-latentes-fin-statuts-fiscaux> (consulté en ligne le 31.07.2020).
- ¹⁸ Directive d'application Vaud (n. 15), p. 2.
- ¹⁹ Directive d'application Vaud (n. 15), p. 2.



la fortune du 28 août 2008, mais admet exceptionnellement d'autres méthodes (par exemple la méthode des flux de trésorerie) pour autant que leur utilisation soit justifiée et documentée.²⁰ Selon le canton de Genève, le contribuable peut néanmoins demander un *ruling* pour fixer des éléments de principe en vue de la détermination des réserves latentes éligibles, étant précisé que ce «*ruling*» ne tombe pas sous le coup des dispositions relatives à l'assistance administrative internationale en matière fiscale et ne doit pas faire l'objet d'un échange.²¹ Le canton de Vaud laisse quant à lui le soin au contribuable de «*proposer une méthode d'évaluation usuelle compte tenu de l'activité de l'entreprise*»²².

- La non-déclaration des réserves latentes: le contribuable a le choix de déclarer ou non les réserves latentes en vue d'une imposition au taux réduit durant la période de 5 ans. Il n'est donc pas obligé de le faire. Selon la communication du canton de Genève, l'absence de toute déclaration et l'absence en conséquence de toute imposition au taux réduit n'implique toutefois pas que le contribuable ne dispose pas de réserves latentes, c'est-à-dire qu'il ne peut pas opposer cela à l'Administration fiscale cantonale genevoise. Le canton de Vaud le prévoit aussi expressément.²³

4.2 Déclaration de réserves latentes au début de l'assujettissement et imposition de réserves latentes à la fin de l'assujettissement

4.2.1 Principes généraux

- 23** Les dispositions topiques se trouvent aux articles 24c (déclaration) et 24d (imposition) LHID. Elles prévoient un système symétrique concernant le traitement des réserves latentes à l'entrée dans le champ fiscal et à sa sortie. Ces règles s'appliquent de manière générale. Elles ne concernent pas la situation spécifique des réserves latentes créées dans le cadre des régimes fiscaux cantonaux et qui sont couvertes au point précédent (cf. section 4.1 ci-dessus).

4.2.2 Mise en œuvre dans les cantons

Les six cantons examinés ont repris l'intégralité des articles 24c et 24d LHID dans leurs lois fiscales cantonales (cf. Annexe 4). Conformément à ces dispositions, les entreprises sises dans ces cantons peuvent déclarer dès 2020, si elles l'entendent, dans leur bilan fiscal et sans conséquence fiscale du point de vue de l'impôt sur le bénéficiaire, les réserves latentes au début de leur assujettissement afin d'éviter une imposition lors de leur réalisation (par exemple, vente de l'actif concerné).

Ces réserves latentes déclarées peuvent être amorties annuellement aux taux appliqués sur le plan fiscal aux amortissements de valeurs patrimoniales concernées (art. 24c al. 3 LHID). A cet effet, il convient de consulter principalement la notice A/1995 publiée par l'Administration fédérale des contributions.²⁴

Par ailleurs, le canton de Genève précise expressément qu'un *ruling* fiscal portant sur une déclaration des réserves latentes au début de l'assujettissement en Suisse peut engendrer une obligation d'échange spontané international de renseignements.²⁵

²⁰ <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/declarer-reserves-latentes-fin-statuts-fiscaux> (consulté en ligne le 31.07.2020).

²¹ <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/declarer-reserves-latentes-fin-statuts-fiscaux> (consulté en ligne le 31.07.2020).

²² Directive d'application Vaud (n. 15), p. 2.

²³ Directive d'application Vaud (n. 15), p. 2 s.

²⁴ Principalement notice A/1995, entreprises commerciales, amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales, publiée par l'Administration fédérale des contributions, version du 3 décembre 2019.

²⁵ <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/declarer-reserves-latentes-au-debut-assujettissement> (consulté en ligne le 31.07.2020).



4.3 Limitation de la réduction fiscale

4.3.1 Principes généraux

27 L'art. 25b LHID prévoit un mécanisme général permettant de limiter la réduction fiscale totale que les cantons peuvent accorder aux entreprises. Cet article prévoit ainsi que la réduction fiscale totale fondée sur les art. 24b al. 1 et 2 (patent box), 25a (déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement) et 25abis (déduction pour autofinancement) ne doit pas dépasser 70 % du bénéfice imposable avant compensation des pertes, à l'exclusion du rendement net des participations au sens de l'art. 28, al. 1 et 1 bis (réduction pour participation), et avant déduction des réductions effectuées.

28 Ces principes s'imposent aux cantons. Ces derniers sont en revanche libres de prévoir une réduction moindre, limitant potentiellement l'attrait des autres mesures de réduction fiscale.

4.3.2 Mise en œuvre dans les cantons

29 A l'exception du canton du Jura, les cantons examinés ont utilisé la possibilité de prévoir une réduction inférieure à celle de 70 % prévue à l'art. 25b al. 1 LHID, le plus bas étant Genève avec un seuil de 9 %. Le canton de Fribourg a opté pour une pratique similaire à celle du canton de Genève. En effet, la réduction fiscale totale ne doit pas dépasser 20 % du bénéfice imposable avant compensation des pertes (art. 103e al. 1 LICD). La limitation de la réduction fiscale dans le canton de Neuchâtel s'élève à 40 %, tandis qu'elle est de 50 % dans les cantons du Valais et de Vaud (cf. Annexe 1).

4.4 Patent box

4.4.1 Principes généraux

30 Le régime lié à la patent box est réglé aux art. 24a et 24b LHID. Il s'articule en premier lieu sur une définition de ce qui constitue l'objet même de la patent box, à savoir les brevets et droits comparables (art. 24a LHID), avant de définir les principes d'imposition y relatifs (art. 24b LHID). L'art. 24b LHID précise par ailleurs que le régime ne s'applique qu'à la demande du contribuable. En d'autres termes, si le canton doit

obligatoirement prévoir ce régime d'imposition, son application n'est pas automatique mais résulte d'une demande du contribuable. L'art. 24b LHID donne par ailleurs une marge de manœuvre aux cantons en ce qui concerne le taux de réduction, qui se monte à 90 % au maximum.

4.4.2 Mise en œuvre dans les cantons

Tous les cantons examinés ont intégré cette mesure conformément aux principes ci-dessus dans leurs lois fiscales cantonales, avec une reprise à l'identique des définitions (brevets et droits comparables) contenues dans la LHID (cf. Annexes 1 et 4). Les cantons n'avaient pas de marge de manœuvre sur ce point.

En ce qui concerne la portée de l'imposition réduite, la moitié des cantons (Genève, Neuchâtel et Vaud) prévoient une réduction inférieure à celle de 90 % mentionnée dans la LHID, le plus bas étant pour Genève avec une réduction de 10 % seulement. L'autre moitié des cantons (Fribourg, Jura et Valais) ont repris la réduction maximale de 90 %. La situation de détail pour chaque canton est présentée à l'Annexe 1.

Il convient de noter par ailleurs que l'importance de la patent box ne dépend pas uniquement de la réduction de l'imposition du bénéfice net provenant de brevets et droits comparables mais aussi, dans une approche consolidée, de la limitation de la réduction fiscale déterminée par les cantons (voir section 4.3 ci-dessus). Par conséquent, les cantons qui prévoient une limitation importante de la réduction fiscale rendent de fait la patent box moins attractive. Dès lors, cette mesure jouera probablement un rôle mineur dans les cantons de Fribourg, Genève et Neuchâtel.²⁶ En revanche, son effet pourrait être plus important pour les entreprises résidant dans les cantons du Jura, du Valais et de Vaud.

²⁶ Les cantons de Genève et de Fribourg prévoient un seuil de 9 %. Ce seuil est de 40 % dans le canton de Neuchâtel (cf. Annexe 1).



34 De manière générale, il est recommandé pour tous les cantons examinés de déposer une demande de ruling fiscal pour pouvoir bénéficier du régime de la patent box. A cet égard, le canton de Genève précise expressément qu'un ruling fiscal portant sur une patent box peut engendrer une obligation d'échange spontané international de renseignements pour l'Administration fiscale cantonale genevoise.²⁷

5. Mesures liées à la RFFA et facultatives pour les cantons

5.1 Déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement

5.1.1 Principes généraux

35 La déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement complète en quelque sorte le mécanisme proposé par la patent box. Cette mesure, prévue à l'art.25a LHID est toutefois facultative, si bien que les cantons ne sont pas obligés de l'intégrer dans leur catalogue de mesures. S'ils le font, ils sont en revanche liés par le cadre de l'art. 25a LHID. Ils peuvent ainsi uniquement autoriser la déduction des dépenses de recherche et de développement que le contribuable a engagées en Suisse, directement ou par l'intermédiaire de tiers. La déduction n'est donc pas possible pour des dépenses engagées à l'étranger.

36 Les cantons sont également liés par la définition même des dépenses de recherche et de développement. En effet, la définition de l'art.25a al.2 LHID renvoie à cet égard à la loi fédérale du 14 décembre 2012 sur l'encouragement de la recherche et de l'innovation et ne laisse donc pas de marge de manœuvre aux cantons.

37 Enfin, la déduction est limitée en ce sens qu'elle ne peut pas dépasser de 50 % le montant des dépenses de recherche et de développement justifiées par l'usage commercial (art.25a al.1 LHID). Il s'agit en d'autres termes de dépenses d'au maximum 150 % des charges effectives. L'art.25a al.3 LHID autorise toutefois une déduction augmentée pour les dépenses de personnel directement imputables à la recherche

et au développement ainsi que pour les dépenses en relation avec des travaux de recherche et de développement facturés par des tiers.

5.1.2 Mise en œuvre dans les cantons

Tous les cantons romands (Fribourg, Genève, Jura, Neuchâtel, Valais et Vaud) ont décidé de reprendre l'art.25a LHID dans leur législation cantonale et donc d'offrir une déduction supplémentaire de 50 % au plus à leurs entreprises (cf. Annexes 1 et 4). 38

De la même manière que pour la patent box, il est recommandé pour tous les cantons examinés de déposer une demande de ruling fiscal pour pouvoir bénéficier de cette déduction supplémentaire. 39

A cet égard, le canton de Genève précise expressément qu'une déduction supplémentaire des dépenses de recherche et de développement n'engendre aucune obligation d'échange spontané international de renseignements pour l'Administration fiscale cantonale genevoise.²⁸

5.2 Déduction pour autofinancement

5.2.1 Principes généraux

La déduction pour autofinancement est prévue à l'art.25abis LHID. Cette mesure, qui permet en définitive de prendre en compte une déduction pour des intérêts notionnels, ne peut être introduite dans les cantons qu'à des conditions strictes. L'art.25abis LHID prévoit en effet qu'un canton ne peut faire usage de cette mesure que si le taux cumulé de l'impôt du canton, de la commune et d'éventuelles autres corporations publiques (mais hors IFD) se monte à 13.5 % au moins pour l'ensemble du barème dans le chef-lieu du canton. 40

²⁷ Voir notamment le site du fisc genevois: <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/patent-box-depenses-rd> (consulté en ligne le 31.07.2020).

²⁸ Voir notamment le site du fisc genevois: <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/patent-box-depenses-rd> (consulté en ligne le 31.07.2020).



5.2.2 Mise en œuvre dans les cantons

- 41 Les cantons de Fribourg, Genève, Jura, Neuchâtel, Valais (selon P-LF) et Vaud ne remplissent pas les conditions pour la mise en œuvre de la déduction pour autofinancement dès lors qu'ils ont tous des taux ICC (nettement) plus bas que 13.5%. Par conséquent, aucun de ces six cantons n'a repris l'art.25abis LHID dans sa loi fiscale cantonale.

5.3 Impôt sur le capital

5.3.1 Principes généraux

- 42 Conformément à l'art.29 al.3 LHID, les cantons peuvent prévoir une réduction d'impôt pour le capital propre afférent aux droits de participation visés à l'art.28 al.1 LHID (cas particuliers, réduction pour participations), aux droits visés à l'art.24a LHID (brevets et droits comparables) ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe. Dans le cadre de la réforme, certains cantons ont par ailleurs également revu le taux (ordinaire) de l'impôt sur le capital.

5.3.2 Mise en œuvre dans les cantons

- 43 Nous examinons ci-après la situation dans chaque canton, non seulement sous l'angle de la mise en œuvre de l'art.29 al.3 LHID (possibilité utilisée par tous les cantons) mais aussi, de manière plus générale, sur le taux d'impôt ordinaire de l'impôt sur le capital et sur la possibilité, ou non, d'imputer l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital. Par ailleurs, nous renvoyons à l'Annexe 3 pour le détail du calcul des taux par canton.

5.3.2.1 Fribourg

- 44 Les fonds propres d'une entreprise avec siège à Fribourg (chef-lieu) sont imposables au taux total d'environ 0.19%. Cependant, pour le capital propre afférent aux droits de participation visés aux articles 111 (réduction pour participations – principe) et 112 (réduction pour participations – rendement net des participations) et aux droits visés à l'article 103a (brevets et droits comparables), l'impôt sur le capital est calculé au taux de 0.01% (cf. art.121 al.2 LICD). Le taux total s'élève à environ 0.019%. Par ailleurs, l'impôt sur le bénéfice dû par les sociétés de capitaux et les so-

ciétés coopératives est imputé à l'impôt sur le capital, au maximum jusqu'à concurrence de ce dernier (cf. art.121 al.3 LICD).

5.3.2.2 Genève

45 Le taux de base de 0.18‰ pour l'impôt sur le capital pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives n'a pas été modifié dans le cadre de la réforme (art.33 LIPM). Le taux d'imposition total s'élève à environ 0.4% (chef-lieu), compte tenu des centimes additionnels cantonaux et communaux. Le canton de Genève a en revanche introduit un taux d'impôt réduit de 0.0005%. Le taux d'imposition total est d'environ 0.001% (chef-lieu), compte tenu des centimes additionnels cantonaux et communaux, applicable à la part du capital lié aux brevets, aux droits comparables, aux participations et aux prêts intra-groupes, mais à l'exclusion des créances commerciales (art.34 LIPM). Ce nouveau taux réduit s'applique dès 2020 pour toute la période fiscale, même si l'exercice commercial a débuté en 2019 et se termine en 2020.²⁹ Le canton de Genève autorise par ailleurs une imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital, mais au maximum de: (i) CHF 8'500 en 2020; (ii) 25% de l'impôt sur le bénéfice en 2021; (iii) 50% en 2022; (iv) 75% en 2023; et (v) 100% dès 2024 (art.36A LIPM).

5.3.2.3 Jura

46 Selon l'art.82 al.1 LI JU, le taux unitaire de l'impôt sur le capital équivaut à 0.0375% du capital propre imposable. Le taux total est de 0.187% (chef-lieu). Néanmoins, le taux unitaire de l'impôt sur le capital propre afférent aux droits de participation visés à l'article 78, aux brevets et droits comparables visés à l'article 70a ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe est de 0.005% (cf. art.82 al.2 LI JU). Le taux total s'élève à environ 0.025% (chef – lieu). Par ailleurs, le canton du Jura ne prévoit pas d'imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

²⁹ Site du fisc genevois: <https://www.ge.ch/mise-oeuvre-geneve-reforme-fiscalite-entreprises-rffa/impot-capital-1er-janvier-2020> (consulté en ligne le 31.07.2020).



5.3.2.4 Neuchâtel

47 Selon l'art.108 al.1 LCdir, l'impôt de base sur le capital des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 0.25 % du capital propre imposable. Le taux d'imposition tant pour l'impôt cantonal que pour l'impôt communal correspond à l'impôt de base. Par conséquent, le taux total pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives résidant dans le canton de Neuchâtel est de 0.5%. Il s'agit d'un taux cantonal unitaire, indépendamment de la commune. En outre, l'impôt de base est de 0.0005% pour le capital propre afférent aux droits de participations visés à l'article 95, aux droits visés à l'article 87a (patent box) ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés de groupe (art.108 al.2 LCdir). Par conséquent, le taux total applicable aux sociétés holdings est de 0.001%. Enfin, l'impôt sur le bénéfice est imputé à l'impôt sur le capital (art.108 al. 3 LCdir).

5.3.2.5 Valais

48 Le canton du Valais n'a pas prévu de modifier l'art.99a al.1 LF. En effet, l'impôt total sur le capital des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives reste de: a) 0.2% jusqu'à CHF 500'000 du capital propre; b) 0.5% pour CHF 500'001 et plus. Toutefois, selon l'art.99 al.3 P-LF, le capital propre afférent aux droits de participation visés à l'article 90 LF (réduction pour participation), aux brevets et droits comparables visés à l'article 88a P-LF ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe, serait réduit de 90%. En outre, le canton du Valais ne prévoit aucune imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

5.3.2.6 Vaud

49 Selon l'art.118 al.1 LI VD, le taux de base est de 0.06% du capital propre imposable. Le taux total s'élève à environ 0.14% pour une société avec siège à Lausanne. En outre, n'est imposable que le 50% du capital propre afférent aux droits de participation visés à l'article 106, aux droits visés à l'article 94a (patent box) ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe (cf.art.118 al.5 LI VD). Par ailleurs, selon l'art.118a al.1 LI VD, l'impôt sur le bénéfice dû par les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives est imputé sur l'impôt sur le capital.

6. Mesures liées à la RFFA concernant les actionnaires (hausse de l'imposition des dividendes)

6.1 Présentation générale

50 Contrairement à la situation prévalant sous l'angle de la LIFD,³⁰ la LHID ne prévoyait aucune méthode de réduction de la double imposition pour les actionnaires disposant d'une participation qualifiée d'au moins 10%. L'art.7 al. 1 LHID (3^e et 4^e phrases) prévoyait ainsi uniquement que les cantons pouvaient «atténuer la double imposition économique des sociétés et des détenteurs de participations». Cette disposition s'appliquait en matière de fortune privée. Aucune disposition n'était prévue en matière de fortune commerciale. La situation dans les cantons pouvait à cet égard être très disparate.

51 Dans le cadre de la réforme, l'art.7 al.1 LHID a été modifié en ce sens que les cantons doivent à présent prévoir une réduction d'au moins 50% lorsque les droits de participation détenus représentent au moins 10% du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. L'art.8 al.2 quinquies LHID, applicable pour les participations détenues dans la fortune commerciale, prévoit le même système, sous réserve du fait que l'imposition partielle ne peut s'appliquer que si les droits de participation ont en outre été détenus par le contribuable pendant au moins une année.

52 La réduction cantonale fondée sur la LHID se conçoit ainsi fondamentalement sur les mêmes principes que ceux applicables au niveau de la LIFD, à savoir une réduction de l'assiette imposable et non pas du taux d'imposition.

6.2 Mise en œuvre dans les cantons

53 La modification de la LHID n'entraîne pas de changements majeurs dans les cantons examinés, qui prévoyaient déjà tous une imposition partielle des dividendes basée sur le système de la LIFD, à savoir une atténuation de la base imposable et non l'application d'un taux réduit.

³⁰ Voir les art.18b et 20 al.1bis LIFD en ce qui concerne respectivement la fortune commerciale et la fortune privée.



54 A l'exception des cantons du Valais et de Vaud, tous les cantons ont augmenté l'imposition partielle des dividendes dans le cadre de la réforme aussi bien pour la fortune privée que commerciale : Neuchâtel à hauteur de 60 % (fortune commerciale uniquement), Fribourg et le Jura à hauteur de 70 %, et Genève à hauteur de 60 % pour la fortune commerciale et 70 % pour la fortune privée (cf. Annexe 1).

7. Conclusion

55 La RFFA abroge en premier lieu les régimes fiscaux privilégiés, applicables sur le plan cantonal et communal (ICC), qui ne sont pas conformes aux normes internationales et propose de nouvelles mesures pour préserver la compétitivité des entreprises basées en Suisse. La réduction du taux de l'impôt sur le bénéfice n'est pas directement un sujet de la RFFA mais représente, on l'a vu, une partie fondamentale de la réforme cantonale dans les cantons romands.

56 Cette situation s'explique par le fait que, d'une part, les cantons de Genève et de Vaud étaient parmi les domiciles fiscaux les plus fréquents pour les entreprises qui bénéficiaient des régimes fiscaux privilégiés et que, d'autre part, les cantons de la Suisse romande se trouvaient pour la plupart à la fin du classement suisse selon la charge fiscale subie par les personnes morales. En particulier, le canton de Genève avait l'une des charges fiscales ordinaires les plus élevées de Suisse pour les entreprises. Par conséquent, la suppression de ces régimes sans contre-mesures aurait entraîné une forte augmentation de l'imposition des entreprises implantées en Romandie et donc une perte importante de compétitivité aux plans national et international.

57 Afin de rétablir durablement la reconnaissance internationale de la fiscalité des entreprises et de conserver les entreprises qui perdaient leurs régimes fiscaux privilégiés, les cantons romands préconisent ainsi une baisse du taux ordinaire couplée à une utilisation modérée des outils spéciaux proposés dans le cadre

de la réforme fédérale. Cette approche s'oppose à la stratégie de certains cantons suisses allemands, notamment le canton de Zurich qui opte quant à lui pour une baisse modérée du taux ordinaire et une forte utilisation des outils de défiscalisation.

58 Concrètement, les cantons romands ont adopté des taux très proches se situant pour l'essentiel entre 13 % et 14 % (taux effectif total ICC et IFD), à l'exception des cantons du Jura et du Valais. En effet, le canton du Jura a conçu une période transitoire avec des taux légèrement plus élevés tandis que le canton du Valais a prévu dans le projet de loi fiscale de mettre en place tant une période transitoire qu'un système par paliers avec des taux légèrement plus élevés en ce qui concerne le 2^e palier. Ils prévoient par ailleurs tous – à l'exception du canton du Jura – une réduction fiscale des nouvelles mesures RFFA plutôt faible, puisqu'elle ne doit pas dépasser une limite entre 9 % (Genève) et 50 % (Valais et Vaud). Par conséquent, les nouvelles mesures de la réforme fiscale seront très probablement moins importantes en pratique pour les entreprises, et c'est surtout le nouveau taux ordinaire pour l'impôt sur le bénéfice qui est un élément décisif pour les entreprises. Par ailleurs, le nouveau taux réduit pour l'impôt sur le capital dans les cantons de Genève et Neuchâtel est très attractif pour les sociétés holding pure.

59 La nouvelle législation étant entrée en vigueur il y a peu, la pratique fiscale de ces cantons émergera très certainement dans les prochains mois et années et pourra amener de nouveaux développements. Affaire à suivre!

→ cf Annexe 1, p. 125: Tableau récapitulatif relatif aux mesures cantonales

→ cf Annexe 2, p. 127: Impôt sur le bénéfice à partir du 1^{er} janvier 2020

→ cf Annexe 3, p. 129: Impôt sur le capital à partir du 1^{er} janvier 2020

→ cf Annexe 4, p. 130: Synthèse relative aux bases légales



60 Annexe 1 : Tableau récapitulatif relatif aux mesures cantonales

Mesures	Fribourg	Genève	Jura	Neuchâtel	Valais ³¹	Vaud
Réduction de l'impôt sur le bénéficiaire (facultative; taux effectif 2020; chef-lieu)	13.87 % (14.12 % en prenant en compte la taxe sociale)	13.99 %	17 % en 2020 et 2021; 16 % en 2022 et 2023; 15 % dès 2024	13.57 %	1 ^{er} palier (150K) 11.89 % 2 ^e palier (> 150K) 20.13 % en 2020; 1 ^{er} palier (200K) 11.89 % 2 ^e palier (> 200K) 18.57 % en 2021; 1 ^{er} palier (250K) 11.89 % 2 ^e palier (> 250K) 16.98 % en 2022	14.02 %
Déclaration des réserves latentes à la sortie des statuts fiscaux cantonaux (imposition séparée dans les 5 ans; taux effectif 2020; chef-lieu)	13.87 %	13 %	10 %	11.89 %	11.11 %	11.65 %
Déclaration des réserves latentes au début de l'assujettissement et imposition à la fin de l'assujettissement	Selon LHID	Selon LHID	Selon LHID	Selon LHID	Selon LHID	Selon LHID
Limitation de la réduction fiscale (obligatoire; réduction ICC; taux effectif 2020; chef-lieu)	20 % (taux minimum 12.72 %)	9 % (taux minimum 13.47 %)	70 % (taux minimum 10.79 % en 2020 et 2021; 10.45 % en 2022 et 2023; 10.11 % dès 2024)	40 % (taux minimum 11.36 %)	50 % (taux minimum) 1 ^{er} palier (150K) 9.91 % 2 ^e palier (>150K) 14.42 % en 2020 1 ^{er} palier (200K) 9.91 % 2 ^e palier (>200K) 13.53 % en 2021 1 ^{er} palier (250K) 9.91 % 2 ^e palier (>250K) 12.64 % en 2022	50 % (taux minimum 11.04 %)

³¹ L'entrée en vigueur de la réforme fiscale cantonale (P-LF), initialement prévue au 1^{er} janvier 2020, est reportée en raison du lancement d'un référendum. Suite aux mesures adoptées en lien avec la pandémie

de coronavirus (COVID-19), le délai référendaire de 90 jours a ainsi commencé à courir seulement le 1^{er} juin 2020 et arrivera à échéance le 31 août 2020.



Suite Annexe 1

Mesures	Fribourg	Genève	Jura	Neuchâtel	Valais	Vaud
Patent box (obligatoire; seulement ICC)	90 %	10 %	90 %	20 %	90 %	60 %
Déductions supplémentaires des dépenses de R&D (facultative; seulement ICC)	Sur demande, 50 % au plus	Sur demande, 50 % au plus	Sur demande, 50 % au plus	Sur demande, 50 % au plus	Sur demande, 50 % au plus	Sur demande, 50 % au plus
Déduction pour auto- financement (facultative; si dans le chef-lieu du canton taux ICC de 13.5 % au moins)	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
Réduction de l'impôt sur le capital (facultative; taux effectif 2020; chef-lieu)	0.19 % (taux ordinaire) 0.019 % (taux réduit ³²)	0.40 % (taux ordinaire) 0.001 % (taux réduit ³³)	0.187 % (taux ordinaire) 0.0025 % (taux réduit ³⁴)	0.50 % (taux ordinaire) 0.001 % (taux réduit ³⁵)	0.50 % (taux ordinaire) 0.05 % (taux réduit ³⁶)	0.14 % (taux ordinaire) 0.07 % (taux réduit ³⁷)
Hausse de l'imposition des dividendes ³⁸ (facultative; imposition minimum de 50 %)	FC: 70 % FP: 70 % (avant réforme 50 % pour FC et FP)	FC: 60 % (avant réforme 50 %) FP: 70 % (avant réforme 60 %)	FC: 70 % (avant réforme 50 %) FP: 70 % (avant réforme 60 %)	FC: 60 % (avant réforme 50 %) FP: 60 % (avant réforme 60 %)	N/A FC: 50 % (maintenue) FP: 60 % (maintenue)	N/A FC: 60 % (maintenue) FP: 70 % (maintenue)

³² Applicable à la part du capital lié aux brevets, aux participations, aux droits comparables.

³³ Applicable à la part du capital lié aux brevets, aux participations, aux droits comparables et aux prêts intra-groupe.

³⁴ Applicable aux droits de participation, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe. Aucune imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

³⁵ Applicable à la part du capital lié aux participations, aux brevets, aux droits comparables et aux prêts intra-groupe.

³⁶ Dégrevement de 90 % du capital propre afférent aux droits de participation, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe. Aucune imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

³⁷ N'est imposable que le 50 % du capital propre afférent aux droits de participation, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe.

³⁸ Calcul sur l'assiette imposable et non sur le taux.



61 Annexe 2: Impôt sur le bénéfice à partir du 1^{er} janvier 2020

Fribourg				Neuchâtel		
Taux légal	Taux de base: 4.00 %		Coefficient	Taux de base: 3.60 %		Coefficient
	Canton	4.00 %		100.00 %	Canton	
	Chef-lieu	3.20 %	80.00 %	Chef-lieu	3.60 %	100.00 %
	Paroisse	0.40 %	10.00 %	Confédération	8.50 %	
	Confédération	8.50 %		Total	15.70 %	
Total		16.10 %				
Taux effectif total:			13.87%	Taux effectif total: 13.57%		

Genève				Valais 2020			
Taux légal	Taux de base: 3.33 %		Base de calcul	Taux	1 ^{er} palier (150 K)		2 ^e palier (> 150 K)
	Canton	3.33 %			100.00 %	Canton	2.25 %
	Centimes additionnels	2.94 %	88.50 %	Chef-lieu	2.75 %	8.60 %	
	Chef-lieu	1.21 %	80.00 %	Confédération	8.50 %	8.50 %	
	Fonds de péréquation	0.29 %	20.00 %	44.00 %	Total	13.50 %	25.20 %
	Confédération	8.50 %					
Total		16.27 %					
Taux effectif total:			13.99%	Taux effectif total: 11.89 % 20.13 %			

Jura 2020 et 2021				Valais 2021			
Taux légal	Taux unitaire: 2.406 %		Coefficient	Base = Canton	1 ^{er} palier (200 K)		2 ^e palier (> 200 K)
	Canton	6.86 %			2.85	Canton	2.25 %
	Chef-lieu	4.57 %	1.90	8.10 %	Chef-lieu	2.75 %	7.65 %
	Paroisse	0.56 %			Confédération	8.50 %	8.50 %
	Confédération	8.50 %			Total	13.50 %	22.80 %
Total		20.48 %					
Taux effectif total:			17.00%	Taux effectif total: 11.89 % 18.57 %			



Suite Annexe 2

Jura				2022 et 2023				Valais				2022	
Taux légal	Taux unitaire:		2.118 %	Coefficient	Base = Canton 8.10 %	Taux légal	1 ^{er} palier (250 K)		2 ^e palier (> 250 K)				
	Canton	6.04 %	2.85				Canton	2.25 %	5.20 %				
	Chef-lieu	4.02 %	1.90	Chef-lieu			2.75 %	6.75 %					
	Paroisse	0.49 %		Confédération			8.50 %	8.50 %					
	Confédération	8.50 %		Total			13.50 %	20.45 %					
	Total	19.05 %											
Taux effectif total:				16.00%		Taux effectif total:				11.89% 16.98%			
Jura				2024				Vaud					
Taux légal	Taux unitaire:		1.837 %	Coefficient	Base = Canton 8.10 %	Taux légal	Taux de base:		3.33 %	Coefficient			
	Canton	5.24 %	2.85				Canton	5.19 %	156.00 %				
	Chef-lieu	3.49 %	1.90	Chef-lieu			2.61 %	78.50 %					
	Paroisse	0.42 %		Confédération			8.50 %						
	Confédération	8.50 %		Total			16.31 %						
	Total	17.65 %											
Taux effectif total:				15.00 %		Taux effectif total:				14.02 %			



62 Annexe 3: Impôt sur le capital à partir du 1^{er} janvier 2020

Fribourg					Neuchâtel				
Taux légal		Taux ordinaire	Taux réduit	Coefficient	Taux légal		Taux ordinaire	Taux réduit	Coefficient
		Canton	0.10 %	0.010 %			100.00 %	Canton	0.25 %
	Chef-lieu	0.08 %	0.008 %	80.00 %		Chef-lieu	0.25 %	0.0005 %	100.00 %
	Paroisse	0.01 %	0.001 %	10.00 %		Total	0.50 %	0.0010 %	
	Total	0.19 %	0.019 %						

L'impôt sur le bénéfice dû par les sociétés de capitaux est imputé à l'impôt sur le capital, au maximum jusqu'à concurrence de ce dernier (art. 121 al. 3 LICD).

L'impôt sur le bénéfice est imputé à l'impôt sur le capital (art.108 al.3 LCdir).

Genève						Valais			
Taux légal		Taux de base:		Base de calcul	Taux	Taux légal	1 ^{er} palier (500 K)		2 ^e palier (> 500 K)
		ordinaire	réduit				Canton	Chef-lieu	
	Canton	0.18 %	0.00050 %		100.00 %		0.10 %		0.25 %
		0.13 %	0.00039 %		77.50 %		0.10 %		0.25 %
	Chef-lieu	0.07 %	0.00018 %	80.00 %	45.49 %				0.50 %
	Fonds de péréquation	0.02 %	0.00004 %	20.00 %	44.00 %		0.20 %		
	Total	0.40 %	0.00111 %						

Imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital (art. 36A LIPM)

2020	CHF 8'500	
2021	25 %	du montant de l'impôt sur le bénéfice
2022	50 %	du montant de l'impôt sur le bénéfice
2023	75 %	du montant de l'impôt sur le bénéfice
Puis	100 %	du montant de l'impôt sur le bénéfice

Le capital propre afférent aux droits de participation, aux brevets et droits comparables ainsi qu'aux prêts consentis à des sociétés du groupe est réduit de 90 %.

Aucune imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

Jura						Vaud				
Taux légal	Taux unitaire:	ordinaire	réduit	Coefficient	Base = Canton	Taux légal	Taux de base:		Coefficient	
		0.0375 %	0.0005 %				ordinaire	réduit		
	Canton	0.1069 %	0.0014 %	2.85			Canton	0.094 %	0.047 %	156.00 %
	Chef-lieu	0.0713 %	0.0010 %	1.90			Chef-lieu	0.047 %	0.024 %	78.50 %
	Paroisse	0.0087 %	0.0001 %		8.10 %		Total	0.141 %	0.070 %	
	Total	0.1868 %	0.0025 %							

Aucune imputation de l'impôt sur le bénéfice à l'impôt sur le capital.

L'impôt sur le bénéfice dû par les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives est imputé sur l'impôt sur le capital (art. 118a LI VD).



63 Annexe 4: Synthèse relative aux bases légales

Mesures	Fribourg ³⁹	Genève ⁴⁰	Jura ⁴¹	Neuchâtel ⁴²	Valais ⁴³	Vaud ⁴⁴
Réduction de l'impôt sur le bénéfice	Art. 110 al. 1 LICD	Art. 20 LIPM	Art. 77 LI JU; art. 218c LI JU	Art. 94 LCdir	Art. 89 al. 1 P-LF; art. 180a al. 1 P-LF; art. T1-3 P-LF; art. T1-4 P-LF	Art. 105 LI VD
Dispositions transitoires	Art. 248e LICD	Art. 45B LIPM	Art. 218b LI JU	Disposition transitoire à la modif. du 27 mars 2019	Art. T1-2 P-LF	Art. 277k LI VD
Déclaration et imposition des réserves latentes	Art. 103c et 103d LICD	Art. 16C et 16D LIPM	Art. 70c et 70d LI JU	Art. 87c et 87d LCdir	Art. 88c et 88d P-LF	Art. 98a et 98b LI VD
Limitation de la réduction fiscale	Art. 103e LICD	Art. 13B LIPM	Art. 71b LI JU	Art. 87e LCdir	Art. 88f P-LF	Art. 95b LI VD
Patent box	Art. 103a et 103b LICD	Art. 12A et Art. 12B LIPM	Art. 70a et 70b LI JU	Art. 87a et 87b LCdir	Art. 88a et 88b P-LF	Art. 94a et 94b LI VD
Déductions supplémentaires des dépenses de R&D	Art. 101a LICD	Art. 13A LIPM	Art. 71a LI JU	Art. 85a LCdir	Art. 88e P-LF	Art. 95a LI VD
Réduction de l'impôt sur le capital	Art. 121 LICD	Art. 33 et 34 LIPM	Art. 82 LI JU	Art. 108 LCdir	Art. 99 al. 3 P-LF	Art. 118 et 118a LI VD
Hausse de l'imposition des dividendes	Art. 21 al. 1 bis LICD	Art. 19B et 22 al. 2 LIPP	Art. 16b et art. 18 al. 2bis LI JU	Art. 21b al. 1 LCdir	N/A Art. 14b al. 1 LF (FC) Art. 16 al. 1bis LF (FP)	N/A Art. 21b LI VD (FC) et 23 al. 1bis LI VD (FP)

³⁹ LICD du 06.06.2000 (version en vigueur le 01.01.2020), recueil systématique fribourgeois (RSF): 6311.

⁴⁰ LIPM du 23.09.1994 (version en vigueur le 01.01.2020), recueil systématique genevois (RSG): D 3 15.

⁴¹ LI JU du 26.05.1988 (version en vigueur le 01.01.2020), recueil systématique jurassien (RSJ): 64111.

⁴² LCdir du 21.03.2000 (version en vigueur le 01.01.2020), recueil systématique de la législation neuchâteloise (RSN): 6310.

⁴³ L'entrée en vigueur de la réforme fiscale cantonale (P-LF), initialement prévue au 1er janvier 2020, est reportée en raison du lancement d'un référendum. Suite aux mesures adoptées en lien avec la pandémie de coronavirus (COVID-19), le délai référendaire de 90 jours a ainsi commencé à courir seulement le 1^{er} juin 2020 et arrivera à échéance le 31 août 2020.

⁴⁴ LI VD du 04.07.2000 (version en vigueur le 01.01.2020), base législative vaudoise (BLV): 64211.





Gewinnsteuerliche Verlagerungen von Betrieben, Funktionen und Vermögens- werten im Mehrwertsteuerrecht

QUICK READ Im Rahmen der STAF wurde bei der Gewinnsteuer eine gesetzliche Grundlage zur Erfassung von grenzüberschreitenden In- und Outbound-Verlagerungen von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten geschaffen. Im Inbound-Fall erhält der Steuerpflichtige das Recht, einen «*Step-up*» geltend zu machen. Im Outbound-Fall kommt es zu einer zwingenden Wegzugsbesteuerung. Dieser Aufsatz geht der Frage nach, wie solche gewinnsteuerlicher Verlagerungen mehrwertsteuerlich zu behandeln sind.

Während bei der gewinnsteuerlichen Verlagerung von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten oftmals eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vorgenommen wird und als Bemessungsgrundlage lediglich die stillen Reserven herangezogen werden, nimmt die Mehrwertsteuer als Transaktionssteuer eine zivilrechtliche Beurteilung vor. Relevant sind das zivilrechtliche Grundgeschäft (Verkauf, Sacheinlage, blosser Überführung in Betriebsstätte etc.), das übertragene Substrat und das vereinbarte Entgelt.

Der Inbound-Fall wird grundsätzlich mit der Bezug- und Einfuhrsteuer erfasst. Aufgrund der breiten Definition des Begriffes «*Dienstleistung*» greift die Bezugsteuer wohl bei den meisten Inbound-Verschiebungen, selbst wenn auch bloss Wertschöpfungssubstrat verschoben wird. Im Gegensatz zu vielen ausländischen Steuersystemen kennt die Schweiz keinen «*Transfer-of-Going-Concern*»-Tatbestand, wonach die Übertragung eines ganzen Betriebes nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Da Verlagerungen typischerweise zwischen eng verbundenen Personen im Konzern stattfinden, wird der Vorgang selbst bei fehlendem Entgeltswille der Parteien infolge der Leistungsfiktion steuerlich erfasst und die Bezugsteuer auf einem marktüblichen Entgelt abgerechnet. Gemäss Meinung des Autors erfasst der Begriff «*eng verbundene Personen*» allerdings mangels gesetzlicher Grundlage nicht Hauptsitz und Betriebsstätte, weshalb bei einer typischerweise unentgeltlichen Verlagerung innerhalb des gleichen Rechtssubjekts keine Bezugsteuer erhoben werden darf. Weiter darf gemäss hier vertretener Auffassung bei einer Verschiebung via Sachdividende bzw. -einlage ebenfalls keine Bezugsteuer erhoben werden. Werden physische Gegenstände verschoben, greift allerdings ausnahmslos die Einfuhrsteuer.

Der Outbound-Fall wird mit der Inlandsteuer erfasst, wobei im Normalfall entweder ein Auslandumsatz oder ein steuerbefreiter Inlandumsatz vorliegt und damit keine Umsatzsteuer fällig wird. Die Unterscheidung ist lediglich relevant für die korrekte Deklaration.



Thomas HUG
dipl. Wirtschaftsjurist FH,
dipl. Steuerexperte
Group Tax | Bank Julius Bär & Co. AG
thomas.hug@juliusbaer.com



QUICK READ 132**HAUPTTEIL** 133

1. Einleitung	133
2. Gewinnsteuerliche Verlagerungen	134
3. Unterschiede zur Mehrwertsteuer	138
4. Mehrwertsteuerliche Inbound-Verlagerungen	138
5. Mehrwertsteuerliche Outbound-Verlagerungen	146
6. Fazit	147

1. Einleitung

Im Rahmen des per 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Bundesgesetzes über die Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF) wurde auf Stufe der direkten Bundessteuer sowie der Staats- und Gemeindesteuern eine explizite gesetzliche Grundlage zur gewinnsteuerlichen Erfassung von grenzüberschreitenden In- und Outbound-Verlagerungen von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten geschaffen.

Art. 61a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie Art. 24c Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) regeln die Verlagerung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder Betriebsstätte. Dieser Inbound-Fall erlaubt eine steuerunwirksame Offenlegung und spätere steuerwirksame Abschreibung von stillen Reserven einschliesslich Mehrwert (Goodwill) über einen gewissen Zeitraum (sog. «Step-up»). Wörtlich heisst es in den beiden Gesetzen:

1 Deckt die steuerpflichtige Person bei Beginn der Steuerpflicht stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts auf, so unterliegen diese nicht der Gewinnsteuer. Nicht aufgedeckt werden dürfen stille Reserven einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft.

2 Als Beginn der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder in eine inländische Betriebsstätte [...].

3 Die aufgedeckten stillen Reserven sind jährlich zum Satz abzuschreiben, der für Abschreibungen auf den betreffenden Vermögenswerten steuerlich angewendet wird.»⁰¹

⁰¹ Vgl. Art. 61a DBG und Art. 24c StHG.



- 3 Art. 61b DBG sowie Art. 24d StHG regeln die Verlagerung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten in die umgekehrte Richtung, d.h. aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte. Dieser Outbound-Fall zielt auf eine Besteuerung der im Zeitpunkt der Verlagerung vorhandenen stillen Reserven einschliesslich Mehrwert (Goodwill) ab (sog. Exit- oder Wegzugsbesteuerung). Die beiden Gesetze sagen wörtlich:

«1 Endet die Steuerpflicht, so werden die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts besteuert.

2 Als Ende der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte [...].»⁰²

- 4 Während der Gesetzgeber im Rahmen der STAF damit eine explizite gesetzliche Grundlage für die grenzüberschreitende Verlagerung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten bei der Gewinnsteuer geschaffen hat, stellt sich die Frage, wie diese Verlagerungen bei der schweizerischen Mehrwertsteuer zu behandeln sind. Namentlich aufgrund der steuerplanerisch attraktiven Regelung bei Inbound-Verlagerungen ist davon auszugehen, dass schweizerische Konzerne in nächster Zeit vermehrt Aktivitäten aus dem Ausland, insb. aus Niedrigsteuer- oder Offshore-Staaten, zurück in die Schweiz holen werden. Gerade bei Branchen mit reduzierten Vorsteuerquoten (u.a. Banken, Versicherungen) und bei Gesellschaften, die durch die Verschiebung Bezugsteuerpflichtig werden und aufgrund fehlender Inlandsteuerpflicht keine Vorsteuern geltend machen können, ist die Frage nach der mehrwertsteuerlichen Behandlung von materieller Relevanz.

5 Im Rahmen dieses Aufsatzes werden in einem ersten Teil verschiedene Konstellationen von in der Praxis relevanten gewinnsteuerlichen Verlagerungen beschrieben (Abschnitt 2). Dabei geht es namentlich um den Geltungsbereich der neuen STAF-Regelung sowie die begriffliche Definition von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten. Der Aufsatz beschränkt sich auf grenzüberschreitende Verlagerungen und geht nicht auf die Thematik von interkantonalen Verlagerungen ein. In einem zweiten Teil wird nach einigen allgemeinen Überlegungen zu den Unterschieden zwischen Gewinn- und Mehrwertsteuer (Abschnitt 3) anschliessend untersucht, wie diese Konstellationen mehrwertsteuerlich zu behandeln sind (Outbound-Fall im Abschnitt 4, Inbound-Fall im Abschnitt 5) und schliesslich ein Fazit (Abschnitt 6) gezogen.

2. Gewinnsteuerliche Verlagerungen

2.1 Geltungsbereich

6 Art. 61a/b DBG sowie die äquivalenten Art. 24c/d StHG decken vom Wortlaut her wie eingangs erläutert die Verschiebung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder eine ausländische Betriebsstätte (Outbound-Fall) bzw. aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder eine inländische Betriebsstätte ab (Inbound-Fall).

7 Der Outbound-Fall in Art. 61b DBG bzw. Art. 24d StHG erfasst vom Wortlaut her lediglich Verschiebungen innerhalb des gleichen Rechts- bzw. Steuersubjekts (Innen-Dealings) und damit Fälle der steuersystematischen Realisation.⁰³ Während der Begriff «Betriebsstätte» in Art. 51 Abs. 2 DBG im Gegensatz zum StHG eine Legaldefinition enthält, ist der Begriff «Geschäftsbetrieb» im Gesetz nicht weiter definiert. Gemäss Lehre ist darunter eine kaufmännisch geführte

⁰² Vgl. Art. 61b DBG und Art. 24d StHG.

⁰³ Hinny Pascal, Neue steuerliche Behandlung des Zuzugs in die Schweiz und des Wegzuges aus der Schweiz, in: IFF 2019, S. 333 - 354, S. 341 (zit. Hinny).



Personengesellschaft zu verstehen.⁰⁴ Infolge des Transparenzprinzips werden die Gewinne von Personengesellschaften anteilig bei den Gesellschaftern besteuert. Beispiele wären die Verschiebung eines Betriebes von einer schweizerischen Kapitalgesellschaft in ihre ausländische Betriebsstätte oder die Verlagerung einzelner Vermögenswerte einer schweizerischen Kapitalgesellschaft in eine ausländische Personengesellschaft, an welcher sie beteiligt ist. Die Übertragung auf ausländische Gruppengesellschaften oder Dritte und damit Fälle einer echten Realisation werden hingegen mit Art.58 Abs.1 lit.b lemma 5 DBG («verdeckte Gewinnausschüttungen») separat erfasst.⁰⁵ Beispiele wären die Verlagerung von Funktionen von einer inländischen Kapitalgesellschaft auf eine ausländische Schwestergesellschaft. Im Bereich der echten Realisation hat das Gewinnsteuerrecht durch die STAF grundsätzlich keine Änderungen erfahren, wenn auch die Verlagerung blosser Funktionen (siehe Abschnitt 2.3) vielleicht bisher noch wenig auf dem Radar der schweizerischen Steuerbehörden war. In der Praxis wurden bei der echten Realisation bislang meist nur Fälle von (unterpreislichen) Verlagerungen von Betrieben oder einzelner Vermögenswerte aufgegriffen, nicht jedoch Funktionen. Beim Outbound-Fall handelt es sich im Gegensatz zum Inbound-Fall um einen zwingend anwendbaren Artikel («...werden [... die] stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts besteuert...»).

- 8 Der Inbound-Fall in Art.61a DBG bzw. Art.24c StHG deckt vom identischen Wortlaut her grundsätzlich ebenfalls nur Verlagerungen zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten bzw. Geschäftsbetrieben ab. Pascal Hinny vertritt korrekterweise mit Hinweis auf die Botschaft zur STAF und die Verhandlungen im Parlament die Ansicht, dass der Artikel entgegen dem Wortlaut im Sinne einer teleologischen Auslegung jegliche Verlegung oder Übertragung von (Teil-)Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten umfasst, sei dies von Dritten, von Gruppengesellschaften oder innerhalb einer juristischen Person. Auch ist unerheblich, ob die Übertragung zivilrechtlich als Einlage, Verkauf oder gemischtes Rechtsgeschäft erfolgt.⁰⁶ Beim Inbound-

Fall handelt es sich um einen fakultativ anwendbaren Artikel, der nur auf Antrag der Steuerpflichtigen zur Anwendung gelangt («Deckt die steuerpflichtige Person...»).

Der Vollständigkeit halber sei an dieser Stelle der Hinweis angebracht, dass im Rahmen der STAF keine analogen Regeln bei der Einkommensteuer für Selbständigerwerbende eingeführt wurde. Der Outbound-Fall wird allerdings durch Art.18 Abs.1 DBG bzw. Art.8 Abs.1 StHG erfasst.⁰⁷

Im Rahmen dieses Aufsatzes werden sowohl grenzüberschreitende Verlagerungen zwischen Kapitalgesellschaften (echte Realisation) als auch zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten bzw. zwischen einer kaufmännischen Personengesellschaft und einer daran beteiligten Kapitalgesellschaft (steuersystematische Realisation) abgehandelt. Transaktionen mit Dritten werden jedoch ausgeklammert. Ferner werden alle zivilrechtlichen Übertragungsformen (u.a. Einlage, Verkauf, Ausschüttung, blossere Übertragung innerhalb des gleichen Subjekts) analysiert.

2.2 Begriff «(Teil-)Betrieb»

Die Begriffe «Betrieb» bzw. «Teilbetrieb» sind im Gewinnsteuerrecht nicht neu und werden bereits seit vielen Jahren in Art.19 und 61 DBG zu den Umstrukturierungen verwendet. Es kann an dieser Stelle auf die etablierte Definition im Kreisschreiben Nr.5 der EStV zu den Umstrukturierungen verwiesen werden, wonach es sich bei einem Betrieb um einen organisatorisch-technischen Komplex von Vermögenswerten handelt, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt. Ein Teilbetrieb ist der kleinste für sich

⁰⁴ Statt vieler: Cadosch Roger M., in: Cadosch Roger M. (Hrsg.), DBG Kommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 2008, Art 51 N 2.

⁰⁵ Hinny, S. 341.

⁰⁶ Hinny, S. 342.

⁰⁷ Hinny, S. 335.



überlebensfähige Organismus eines Unternehmens. Gemäss Auffassung der EStV kann ein Betrieb bzw. Teilbetrieb nur dann vorliegen, wenn Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen erbracht werden (Aussenauftritt), das Unternehmen über Personal verfügt und der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht.⁰⁸ Im Rahmen dieses Aufsatzes wird nachfolgend keine Unterscheidung zwischen Betrieb und Teilbetrieb gemacht und zwecks einfacher Lesbarkeit lediglich der Begriff «Betrieb» verwendet.

12 Folgende Beispiele illustrieren den Begriff:

BEISPIEL 1 (Pharma)

Ein Pharmakonzern verfügt über mehrere Sparten, darunter das Geschäft mit Impfstoffen. Dieses umfasst die Entwicklung neuer Impfstoffe gegen die Grippe, die Produktion, den Vertrieb sowie die dazugehörige Verwaltung. Die ganze Sparte umfasst rund 1'000 Mitarbeitende, diverse weltweit registrierte Patente und Produktionsanlagen.

BEISPIEL 2 (Bank)

Eine internationale Bank, welche im grenzüberschreitenden Privatkundengeschäft tätig ist, betreut im Heimatmarkt zusätzlich Geschäftskunden mit rund 800 Personen im Front-/Backoffice und einem umfassenden Filialnetz.

2.3 Begriff «Funktion»

13 Der Begriff «Funktion» wurde im Rahmen der STAF erstmalig im schweizerischen Steuerrecht verwendet, jedoch ist weder im DBG noch im StHG eine Legaldefinition vorhanden. Der Begriff ist allerdings im Verrechnungspreisrecht sowie in ausländischen Steuersystemen (bspw. Deutschland) seit vielen Jahren etabliert.

14 Eine Funktion ist ein betriebswirtschaftlich geprägter Begriff und bezeichnet selbständige Teilaufgaben eines Unternehmens, die immer nur einen Teilbereich der unternehmerischen Gesamtwertschöpfung um-

fassen.⁰⁹ Gemäss Verständnis des deutschen Steuerrechts sind Funktionen jeweils das Ergebnis einer Aufgabenteilung innerhalb eines Unternehmens bzw. Betriebes.¹⁰ Eine steuerauslösende Verlagerung liegt dann vor, wenn die «Funktion, einschliesslich deren Chancen und Risiken [...] einer [...] Betriebsstätte oder Geschäftsbetrieb überlassen und die Funktion vom [...] übertragenden Hauptsitz anschliessend nicht mehr oder in geringerem Umfang ausgeübt wird.»¹¹ In anderen Worten geht es regelmässig um die Frage, ob im Rahmen des Verlagerungsvorgangs «geldwertes Wertschöpfungspotenzial» übertragen wird¹²; darunter ist typischerweise eine Anpassung des Verrechnungspreismodells zu verstehen.

Bezugnehmend auf Abschnitt 2.2 illustrieren folgende zwei Beispiele den Begriff der «Funktion»:

BEISPIEL 3 (Pharma)

Innerhalb der Impfstoff-Sparte des Pharmakonzerns wird die schweizerische Tochtergesellschaft von einer Eigenforscherin auf eine blosser Auftragsforscherin zurückgestuft. Sie trägt neu kein Forschungsrisiko mehr und allfällige neue Patente werden durch die Auftrag gebende ausländische Schwester-gesellschaft registriert. Sie wird neu mittels einer transaktionalen Nettomargenmethode (TNMM) entschädigt und ihr steht nicht mehr der Residualgewinn (Bruttogewinn nach Abzug einer Entschädigung für Produktion, Vertrieb und Verwaltung) zu.

⁰⁸ Kreisschreiben Nr. 5 der EStV von 01.06.2004 Umstrukturierungen, Ziff. 3.2.2.3 sowie 4.3.2.5.

⁰⁹ Harbeke Nils/Scherrer Patrick, Unternehmenssteuerrecht, Zürich/St. Gallen 2020, S. 120 (zit. Harbeke/Scherrer).

¹⁰ Bundesamt für Finanzen, Schreiben vom 13.10.2010, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen.

¹¹ Hanny, S. 349.

¹² Harbeke/Scherrer, S. 121.



BEISPIEL 4 (Bank)

Im inländischen Geschäftskundenbereich des Bankenkonzerns kümmert sich ein Team von vier Personen um die Entwicklung neuer Produkte für die Kunden (bspw. Handelsfinanzierungen).

2.4 Begriff «Vermögenswert»

- 16 Der Begriff «Vermögenswert» wird in Art. 61a/b DBG bzw. Art. 24c/d StHG sowie generell im Gewinnsteuerrecht nicht weiter definiert. Gemäss der hier vertretenen Auffassung umfasst dieser Begriff alle geldwerten Rechte¹³, unabhängig davon, ob es sich um physische oder immaterielle Werte handelt. Das Gesetz nimmt keine Unterscheidung zwischen Umlauf- und Anlagevermögen¹⁴ oder zwischen betriebsnotwendigen und nicht-betriebsnotwendigem Vermögen vor, wie bei gewissen steuerneutralen Umstrukturierungstatbeständen (Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG) üblich.

- 17 Nachfolgende Beispiele illustrieren den Begriff:

BEISPIEL 5 (Pharma)

Die Impfstoff-Sparte des Pharmakonzerns umfasst u.a. Produktionsanlagen und Patente.

BEISPIEL 6 (Bank)

Im Geschäftskundenbereich der Bank ist der Kundenstamm ein immaterieller Vermögenswert.

2.5 Zivilrechtliche Übertragung

- 18 Bei der gewinnsteuerlichen Verlagerung von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten ist das zivilrechtliche Grundgeschäft meist von untergeordneter Bedeutung. Entscheidend ist – wie dies auch bei steuerneutralen Umstrukturierungen der Fall ist – der wirtschaftliche Vorgang.
- 19 Bei der Verlagerung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte liegt streng genommen zivilrechtlich kein Grundgeschäft vor, da die Verlagerung innerhalb des gleichen Rechtssubjekts erfolgt. Die Aufteilung in

einen Hauptsitz und eine Betriebsstätte ist lediglich eine steuerliche Fiktion.¹⁵ Sofern das Rechtssubjekt keine separate Buchhaltung für den Hauptsitz und die Betriebsstätte führt, erfolgt die Verschiebung des Betriebs, der Funktion oder des Vermögenswertes lediglich durch die blosser Zuteilung in der internationalen Steuerauscheidung. Werden gar nicht bilanzierte (bspw. zukünftiges Gewinnpotential aus einer Funktion) bzw. nicht bilanzierungsfähige Werte (bspw. originäre immaterielle Vermögenswerte) verschoben, würde die Verschiebung ohne die eingangs erläuterten steuerlichen Korrekturvorschriften in der Gewinn- und Kapitalausscheidung gar nicht erst ersichtlich sein. In anderen Worten erfolgt die Verschiebung bei fehlenden Buchhaltungen bloss durch eine Willenserklärung in der Steuererklärung. Führt die Gesellschaft hingegen separate Buchhaltungen, kann die Verschiebung durch einen Quasi-Verkauf, eine Sacheinlage in das Dotationskapital der Betriebsstätte oder eine Sachrepatriierung von Gewinnen der Betriebsstätte zum Hauptsitz erfolgen. Dabei kann der Übertragungswert buchhalterisch und zivilrechtlich willkürlich festgesetzt werden (bspw. zu handelsrechtlichen Buchwerten). Für die Wegzugsbesteuerung beim Outbound-Fall bzw. den Step-up im Inbound-Fall sind nur die stillen Reserven relevant, die sich aus der Differenz zwischen Verkehrswert und Gewinnsteuerwert ergeben.

Bei einer Verlagerung zwischen Kapitalgesellschaften sind hingegen zwei Rechtssubjekte involviert. Die Verschiebung kann durch einen Verkauf oder eine Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. Fusionsgesetz (FusG) erfolgen. Denkbar sind auch «fliessende» Verlagerungen, indem Mitarbeitende innerhalb eines Konzerns in ein anderes Land wechseln (bspw. bisher bei einer ausländischen Konzerngesellschaft angestellte Forscher erhalten neue Arbeitsverträge bei der inländischen Schwestergesellschaft). Ferner kann die Verschiebung

¹³ Hanny, S. 347 mit Verweis auf: Reich Markus, Steuerrecht, Zürich 2012, S. 359.

¹⁴ Hanny, S. 347.

¹⁵ Vorbehältlich einer registrierten Zweigniederlassung nach Art. 935 OR.



auch durch eine Sacheinlage oder -dividende erfolgen. Analog zur Hauptsitz/Betriebsstätte-Konstellation ist buchhalterisch und zivilrechtlich der Übertragungswert irrelevant und kann grundsätzlich willkürlich festgesetzt werden (vorbehältlich gesellschaftsrechtlicher Schutzvorschriften, bspw. Art. 628/634 OR zu Sacheinlagegründungen oder Art. 678 OR zur Rückerstattung ungerechtfertigter Leistungen). Auch in dieser Konstellation sind letztlich nur die stillen Reserven und nicht der Übertragspreis relevant.

- 21 Bei Übertragungen zwischen Kapital- und (kaufmännischen) Personengesellschaften kommen analoge Überlegungen zur Anwendung, da auch hier zwei Rechtssubjekte involviert sind.
- 22 Nebst der untergeordneten Bedeutung der zivilrechtlichen Übertragungsart ist gemäss Auffassung des Autors auch nebensächlich, was schlussendlich genau übertragen wird. Die relevanten Artikel im DBG und StHG definieren das (zivilrechtliche) Übertragungssubstrat sehr breit und ein Step-up kann bspw. auch bei der Übertragung von nur einzelnen (nicht-betriebsnotwendigen) Vermögenswerten geltend gemacht werden. Die Hürden an den Step-up bzw. die Wegzugsbesteuerung sind im Gegensatz zu den steuerneutralen Umstrukturierungen (Art. 61 DBG) viel tiefer. So verlangt bspw. die steuerneutrale Spaltung einen doppelten Betrieb oder die Übertragung im Konzern betriebliches Anlagevermögen. Die Unterscheidung in Betrieb, Funktion und Vermögenswerte ist lediglich für die Ermittlung des Verkehrswertes von Bedeutung, da namentlich ein Betrieb im Gegensatz zu einzelnen Vermögenswerten häufig auch eine Goodwill-Komponente beinhaltet.

3. Unterschiede zur Mehrwertsteuer

- 23 Im Rahmen der STAF wurde das Steuerrecht lediglich im Bereich der Gewinn-, Kapital-, Einkommens- und Verrechnungssteuer angepasst, nicht jedoch das Mehrwertsteuergesetz (MWSTG)¹⁶. Die gewinnsteuerliche Verlagerung von Betrieben, Funktionen und

Vermögenswerten müssen daher mit dem bestehenden Mehrwertsteuerrecht beurteilt werden.

Die Mehrwertsteuer ist eine transaktionale Steuer, bei welcher das zivilrechtliche Grundgeschäft, das vereinbarte zivilrechtliche Entgelt und der Charakter der erbrachten Leistungen relevant sind. Die Mehrwertsteuer kennt die (gewinnsteuerlichen) Begriffe Betrieb, Funktion und Vermögenswert nicht und nimmt im Gegensatz zur Gewinnsteuer eine zivilrechtliche statt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vor. Auch stellt die Mehrwertsteuer nicht auf die stillen Reserven, sondern das effektive Entgelt ab. 24

Im Gegensatz zur gewinnsteuerlichen Verlagerung muss daher das zivilrechtliche Grundgeschäft der Verlagerung, das übertragene Substrat und das vereinbarte Entgelt genau analysiert werden. 25

Die schweizerische Mehrwertsteuer umfasst gemäss Art. 1 Abs. 2 MWSTG die drei Steuerarten Inland-, Bezug- und Einfuhrsteuer. Der Inbound-Fall (siehe Abschnitt 4) wird normalerweise von der Bezug- und Einfuhrsteuer erfasst, sofern die ausländische Überträgerin nicht bereits aufgrund von Art. 10 MWSTG der Inlandsteuer unterliegt. Im Outbound-Fall (siehe Abschnitt 5) geht es typischerweise nur um die Inlandsteuer. 26

4. Mehrwertsteuerliche Inbound-Verlagerungen

4.1 Bezugsteuer

4.1.1 Allgemeine Überlegungen

Der Bezugsteuer nach Art. 45-49 MWSTG unterliegt der Bezug von Leistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland durch Empfängerinnen im Inland. Der Begriff «Leistungen» umfasst gemäss Art. 45 Abs. 1 lit. a MWSTG grundsätzlich Dienstleistungen, deren Ort sich nach Art. 8 Abs. 1 MWSTG im Inland befindet 27

¹⁶ Mit der Ausnahme, dass der Bund das sog. Demografie-Prozent der Mehrwertsteuer neu der AHV zukommen lässt.



und die durch Unternehmen mit Sitz im Ausland erbracht werden, die nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind (mit Ausnahme des Sonderfalls von Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen). Davon ausgenommen sind gemäss Art.45a MWSTG Dienstleistungen, die nach Art.21 MWSTG von der Inlandsteuer ausgenommen oder nach Art.23 MWSTG befreit sind.

- 28 Steuerpflichtig bei der Bezugsteuer ist gemäss Art.45 Abs.2 MWSTG, wer bereits nach Art.10 MWSTG der Inlandsteuer unterliegt (lit.a) oder alternativ im Kalenderjahr solche Leistungen für mehr als CHF 10'000 bezieht (lit.b). Diese Unterscheidung ist hinsichtlich Vorsteuern von grosser Relevanz: Wird eine Person lediglich aufgrund von aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen bezugsteuerpflichtig, steht ihr kein Vorsteuerabzug zu. Dieser ist gemäss Art.28 Abs.1 lit.b MWSTG an eine Eintragung im Inlandsteuerregister geknüpft.

4.1.2 Steuerobjekt

4.1.2.1 Generell

- 29 Es stellt sich zuerst die Frage, ob hinsichtlich Steuerobjekt der gewinnsteuerlich zu verlagernde Betrieb, Funktion oder Vermögenswert mehrwertsteuerlich als Dienstleistung qualifiziert. Da solche Transaktionen in der Regel dem subsidiären Empfängerortsprinzip gemäss Art.8 Abs.1 MWSTG und nicht den Sonderstatbeständen gemäss Abs.2 unterliegen, wird auf den Ort der Dienstleistung nachfolgend nicht weiter eingegangen.
- 30 Das MWSTG enthält lediglich eine Negativdefinition des Begriffes «Dienstleistung»: Gemäss Art.3 lit.e MWSTG ist eine Dienstleistung jede Leistung, die keine Lieferung ist. Eine Lieferung umfasst gemäss lit. d die «Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen», die «Abliefern eines Gegenstandes, an dem Arbeiten besorgt worden sind [...]» und die «Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung». Der bei der Lieferung zentrale Begriff des «Gegenstandes»

umfasst gemäss lit.b bewegliche und unbewegliche Sachen. Dienstleistungen kommen daher in den verschiedensten Ausgestaltungen vor, sie können weder abschliessend aufgezählt, noch kategorisiert werden.¹⁷ Art.3 lit.e MWSTG enthält beispielhaft zwei als Dienstleistung qualifizierende Vorgänge, nämlich die Überlassung von immateriellen Werten und Rechten sowie das Unterlassen oder die Duldung einer Handlung bzw. eines Zustandes.

Aufgrund der sehr breiten (Negativ-)Definition des Begriffes Dienstleistungen müssen gemäss Auffassung des Autors daher auch die meisten gewinnsteuerlichen Verschiebungen grundsätzlich mit der Bezugsteuer erfasst werden. 31

Ein gewinnsteuerlicher Betrieb mit einem Aussenauftritt und Mitarbeitern stellt unbestrittenermassen eine Dienstleistung dar, insb. auch der darin enthaltene Goodwill.¹⁸ Wenn im Rahmen der Betriebsverlagerung auch (physische) Gegenstände i.S.v. Art.3 lit.b MWSTG in das Zollinland verschoben werden, wird auf diesen die Einfuhrsteuer erhoben (siehe Abschnitt 4.2 und insb. 4.2.4 zum Zusammenspiel zwischen Bezug- und Einfuhrsteuer). Interessanterweise wird in vielen ausländischen Staaten im Gegensatz zur Schweiz die Veräusserung eines ganzen Betriebes als ein Vorgang angeschaut, welcher nicht der Mehrwertsteuer unterliegt («Transfer-of-Going-Concern»). In Deutschland bspw. liegt gemäss §1 Abs.1a Umsatzsteuergesetz (USTG) eine solche Veräusserung vor, wenn «ein Unternehmen oder ein [...] Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird». Eine analoge Re- 32

¹⁷ Bossart Sonja/Clavadetscher Diego in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Glauser Pierre-Marie/Robinson Philip (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Art. 3 MWSTG N 102 (zit. AutorIn in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG).

¹⁸ Bossart Sonja/Clavadetscher Diego in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art.3 N 110.



gelung kennen bspw. auch Indien¹⁹, Singapur²⁰ und die Vereinigten Arabischen Emirate²¹. In Südafrika findet sich ebenfalls eine ähnliche Anwendung, wobei dort die Transaktion als befreit qualifiziert wird.²² Würde das schweizerische MWSTG eine solche Regelung kennen, würde eine gewinnsteuerliche Inbound-Verlagerung eines Betriebes nicht der Bezugsteuer unterliegen. Der Gesetzgeber wollte im Rahmen der STAF bei Inbound-Verlagerungen den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines «*Step-ups*» gewähren und damit den (Steuer-)Standort Schweiz attraktiver gestalten. Es wäre zu prüfen, ob man wenigstens die Verlagerung von ganzen Betrieben über eine «*Transfer-of-Going-Concern*»-Klausel analog ausländischer Staaten auch bei der Mehrwertsteuer attraktiver gestalten könnte.

- 33 Auch die Verschiebung von blossen Funktionen, welche häufig mit einer Verlagerung eines geldwerten Wertschöpfungspotenzial einhergeht, qualifiziert als Dienstleistung. Die Verlagerung von Wertschöpfungspotenzial ist häufig das Resultat einer Anpassung des Verrechnungspreismodells und damit einer Auflösung bzw. Anpassung bestehender konzerninterner Verträge.²³ Gemäss Praxis der EStV stellt eine einvernehmliche Vertragsauflösung gegen Entgelt eine Dienstleistung dar, da ein «*Verzicht auf Rechte aus einem Dauerschuldverhältnis*» vorliege.²⁴ Im Einzelfall kann jedoch auch ein konzerninterner Vertrag ein Reugeld gemäss Art. 158 Abs. 3 OR enthalten, welches dann als Schadenersatz gemäss Art. 18 Abs. 2 lit. i MWSTG und damit Nicht-Entgelt qualifizieren würde.²⁵
- 34 Auch die Verschiebung von einzelnen gesetzlich geschützten Immaterialgüterrechten (Marken, Patente, Muster und Modelle, Design, Urheberrechte, Namens- und Firmenrechte), aber auch Know-How, Fabrikations-, Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisse gelten als mehrwertsteuerliche Dienstleistungen.²⁶

4.1.2.2 Fakultativer Charakter von Art. 61a DBG bzw. Art. 24b StHG im Besonderen

Wie bereits vorstehend in diesem Aufsatz erwähnt, handelt es sich beim Inbound-Fall nach Art. 61a DBG bzw. Art. 24c StHG um einen fakultativen Artikel, der lediglich auf Antrag der Steuerpflichtigen zur Anwendung gelangt. Es stellt sich die Frage, ob bei einem bewussten Verzicht auf einen gewinnsteuerlichen Step-up auch die Bezugsteuer nicht angewendet werden muss.

Generell muss festgehalten werden, dass sich die Gewinn- und Mehrwertsteuer auf zwei separate Gesetze stützen, die nicht voneinander abhängig sind. Der Verzicht auf das Wahlrecht in einer Steuerart bedeutet nicht automatisch, dass sich die andere Steuerart daran ausrichtet. Wenn eine Gesellschaft bei der Mehrwertsteuer bspw. auf eine Optierung ausgenommener Umsätze nach Art. 22 MWSTG verzichtet, bedeutet dies nicht automatisch, dass auf den Erträgen auch keine Gewinnsteuer erhoben wird.

¹⁹ Notification No. 12/2017 – Central Tax by Ministry of Finance (Department of Revenue).

²⁰ IRAS e-Tax Guide: GST - Transfer of Business as a Going Concern and other Excluded Transactions (Fifth Edition).

²¹ Art. 7(2) UAE VAT Law, Public Clarification VATP015 «*Transfer of a Business as a Going Concern*».

²² Section 11 Value Added Tax Act, No 89 of 1991 und speziell section 11(1)(e).

²³ Siehe dazu detailliert: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2017, Kapitel IX.

²⁴ MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 3.8.1.

²⁵ MWST-Info 04 Steuerobjekt, Ziff. 3.8.2.1.

²⁶ Bossart Sonja/Clavadetscher Diego in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 3 N 110 f.



37 Allerdings kann die Überlegung in den Raum gestellt werden, ob durch den Charakter von Art.61a DBG bzw. Art.24c StHG überhaupt ein Leistungsverhältnis i.S.V. Art.3 lit.c MWSTG vorliegt. Die Bezugsteuer knüpft wie die Inlandsteuer an den Begriff der (Dienst-)«Leistung» an. Gemäss Legaldefinition versteht die Mehrwertsteuer darunter die Einräumung eines verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Wertes an eine Drittperson «in Erwartung eines Entgelts». Die gewinnsteuerlichen STAF-Artikel geben dem Empfänger des übertragenen Betriebs, Funktion oder Vermögenswerts das Recht, in der Gewinnsteuererklärung eine Korrektur (steuerunwirksame Aufdeckung stiller Reserven und steuerwirksame Abschreibung über mehrere Jahre) zu seinen Gunsten vorzunehmen. Dieses gewinnsteuerliche Recht ist – wie in Abschnitt 2.5 dargelegt – unabhängig vom zivilrechtlichen Grundgeschäft. Daraus könnte argumentiert werden, dass durch die blosse fakultative Gewinnsteuerkorrektur im Einzelfall die Parteien subjektiv nicht automatisch ein (zivilrechtliches) Entgelt wollen. Der Wille bezieht sich lediglich auf den gewinnsteuerlichen Step-up.

38 Da solche Verlagerungen allerdings normalerweise im Konzernverhältnis, und damit zwischen eng verbundenen Personen gemäss Art. 2 lit. h MWSTG vorgenommen werden, greift Art. 26 MWSTV, welcher zwischen eng verbundenen Personen von einer Leistungsfiktion ausgeht. Der Grundgedanke dieses Artikels wurde auch durch das Bundesgericht bestätigt.²⁷ In anderen Worten liegt bei Verschiebungen zwischen Kapital- und/oder Personengesellschaften de lege lata ein Leistungsverhältnis vor, unabhängig vom Entgeltswille. Zum Begriff der «eng verbundenen Person» generell und im Verhältnis zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte im Besonderen wird auf die nachfolgenden Ausführungen in Abschnitt 4.1.3.2 verwiesen.

4.1.2.3 Sacheinlagen und -dividenden im Besonderen

39 Wie eingangs erläutert können Verlagerungen von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten zwischen Konzerngesellschaften zivilrechtlich auch mittels Sacheinlagen oder Sachdividenden erfolgen, wie nachfolgendes Beispiel illustriert.

BEISPIEL 7

Eine ausländische Muttergesellschaft legt immaterielle Güter im Rahmen einer Aktienkapitalerhöhung zum ausländischen Gewinnsteuerwert in ihre inländische Tochtergesellschaft ein. Sie macht auf der Differenz zum Verkehrswert einen gewinnsteuerlichen Step-up geltend.

40 Grundsätzlich besagt Art.18 Abs.2 MWSTG, dass bei Einlagen in Unternehmen (lit.e) sowie Dividenden und anderen Gewinnanteilen (lit.f) mangels Leistung von einem Nichtentgelt auszugehen sei. Es stellt sich die Frage, ob diese Artikel auch bei einer Sacheinlage und -dividende Anwendung finden. In der Lehre wird teilweise die Meinung vertreten, dass bei solchen Sachtransaktionen von einem entgeltlichen Vorgang auszugehen sei.²⁸

41 Die Frage hinsichtlich Sacheinlagen ist ungeklärt. In einem Entscheid aus dem Jahre 2008 zum alten MWSTG hat sich das Bundesgericht im Falle einer Personengesellschaft zwar mit den verschiedenen Lehrmeinungen auseinandergesetzt, ohne aber abschliessend dazu Stellung zu nehmen.²⁹ In einem kürzlich ergangenen Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts musste sich dieses mit der Frage befassen, ob der Verkauf eigener Aktien als Kapitaleinlage gemäss Art.18 Abs.2 lit.e MWSTG qualifiziert. Die Rechtsfrage wurde zugunsten des Steuerpflichtigen bejaht.³⁰ Gemäss hier vertretener Auffassung ist nicht einleuchtend, warum bei einer Geldeinlage von einem Nicht-Entgelt, bei einer Sacheinlage jedoch von einem Leistungsverhältnis auszugehen sei. Einerseits ist gemäss Botschaft zum MWSTG der Begriff «Einlage»

²⁷ BGer 2C_451/2013 vom 07.01.2014, E.5.2.

²⁸ Geiger Felix, in: Geiger Felix/Schluckebier Regine (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, 2. Auflage, Art.18 N 28 (zit. AutorIn in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG).

²⁹ BGer 2A.269/2006 vom 20.06.2008, E.4 und 6.

³⁰ BVGer A-7028/2018 vom 18.09.2020.



weit zu verstehen³¹ und andererseits erfolgt die Einlage, ob in bar oder natura, gestützt auf ein gesellschaftsrechtliches Beteiligungsverhältnis,³² d.h. ohne eine spezielle Entschädigung und nicht aufgrund eines synallagmatisches Verhältnisses.

- 42 Bezüglich Sachdividenden vertritt die EStV die Ansicht (sie verwendet den alternativen Begriff «Naturaldividende»), dass bei solchen eine entgeltliche Leistung vorliege und daher die Mehrwertsteuer geschuldet sei.³³ Sie verwendet dazu das Beispiel einer Bergbahn, welche ihren Aktionärinnen als Dividende eine Saisonkarte ausschüttet und begründet die Steuerbarkeit der Naturaldividende damit, dass bei einem Verkauf der Saisonkarte an Dritte das Entgelt der Steuer unterliegen würde. Diesem Argument kann nicht gefolgt werden, da bei einem Verkauf an Dritte der Gesellschaft im Gegensatz zur Dividende effektiv ein Entgelt zufliesst.
- 43 Der Autor vertritt zusammenfassend die Ansicht, dass bei der Verlagerung auf Basis einer Einlage bzw. Gewinnrückführung aus einem Unternehmen ein Nichtentgelt gemäss Art.18 Abs.2 MWSTG vorliegen muss und daher die Bezugsteuer nicht erhoben werden darf.

4.1.3 Bemessungsgrundlage

4.1.3.1 Generell

- 44 In einem zweiten Schritt stellt sich die Frage nach der Bemessungsgrundlage des als Dienstleistung mit Leistungsort Inland qualifizierten Vorgangs. Die Bezugsteuer kennt keine eigene Definition und verweist in Art.46 MWSTG auf die Bemessungsgrundlage der Inlandsteuer.
- 45 Gemäss Art.24 MWSTG wird die Inland- und damit auch die Bezugsteuer auf dem «*tatsächlich empfangenen Entgelt berechnet*». Massgeblich ist somit der tatsächliche Vermögenszugang beim Leistungsempfänger in Schweizer Franken.³⁴ Da die Verlagerung von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten gemäss STAF allerdings innerhalb eines Konzerns stattfindet,

wird wie bereits ausgeführt nicht zwingend ein Entgelt zwischen den Parteien fliessen, wie folgende zwei Beispiele illustrieren.

BEISPIEL 8

Ein Konzern entscheidet sich, eine betriebliche Tätigkeit von einer Tochtergesellschaft in einem Offshore-Staat zu einer Tochtergesellschaft in der Schweiz zu verschieben. Die inländische Tochtergesellschaft will hierfür einen Step-up gemäss Art. 61a DBG geltend machen und einigt sich auf einen gewinnsteuerlichen Wert von CHF 100 Mio. Der Betrag wird lediglich in der Gewinnsteuererklärung geltend gemacht und fliesst nicht effektiv zwischen den Tochtergesellschaften.

BEISPIEL 9

Eine schweizerische Kapitalgesellschaft verschiebt immaterielle Vermögenswerte von der ausländischen Betriebsstätte in die Schweiz. Da es sich um eine Transaktion innerhalb der gleichen juristischen Person handelt, fliesst hierbei keine Entschädigung.

Das MWSTG kennt allerdings in Art.24 Abs.2 MWSTG 46 eine gesetzliche Grundlage, wonach bei Leistungen zwischen eng verbundenen Personen nicht auf das effektive Entgelt, sondern den Wert abgestellt wird, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Mit diesem Artikel wird gemäss Botschaft zum MWSTG vom im Abs.1 statuierten Grundsatz abgewichen, wonach keine fiktiven Einnahmen besteuert werden sollen.³⁵ Zentral in dieser Korrekturvorschrift ist nun

³¹ Botschaft zur Vereinfachung der Mehrwertsteuer vom 25. Juni 2008, BBI 2008 6960 (zit. BBI 2008).

³² Geiger Felix in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art. 18 N 27.

³³ MWST-Info 08 Privatanteile, Ziff. 6.

³⁴ Geiger Felix in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art. 24 N 3.

³⁵ BBI 2008 6970 f.



allerdings der Begriff «eng verbundene Person». Im Wortlaut von Art. 24 Abs. 2 MWSTG wird auf die Legaldefinition in Art. 3 lit. h MWSTG verwiesen, wonach dieser Begriff folgende Rechtssubjekte umfasst:

- Inhaberinnen von mind. 20 % des Stamm- oder Grundkapital eines Unternehmens oder Unternehmen oder von einer entsprechenden Beteiligung an einer Personengesellschaft oder ihren nahestehenden Personen;
- Stiftungen und Vereine, zu denen eine besonders enge wirtschaftliche, vertragliche oder personelle Beziehung besteht

47 Wenn die Verlagerung zwischen zwei verbundenen Konzerngesellschaften (d.h. zwischen zwei Kapitalgesellschaften, an welche eine weitere Person direkt oder indirekt mind. 20 % am Kapital hält) erfolgt, besteht damit eine gesetzliche Grundlage für die Ermittlung eines fiktiven Entgelts zur Bemessung der Bezugsteuer. Die gleiche Überlegung ist ebenfalls anwendbar auf Fälle, bei welchen eine Kapitalgesellschaft eine Übertragung an eine (kaufmännische) Personengesellschaft³⁶ vornimmt, an welcher sie beteiligt ist.

48 Das MWSTG enthält keine weiteren Ausführungen, wie der (fiktive) Drittpreis ermittelt werden muss. Gemäss Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts ist ein Drittpreis in den meisten Fällen ein Schätz- bzw. Vergleichswert, der nicht exakt, sondern nur annäherungsweise bestimmt werden kann.³⁷ In der Lehre wird die Ansicht vertreten, dass bei der Bezugsteuer der Marktwert im fraglichen ausländischen Staat und nicht in der Schweiz herangezogen werden muss.³⁸ Auch Art. 61a DBG bzw. Art. 24c StHG enthält keine Hinweise, wie der Verkehrswert und damit die relevanten stillen Reserven ermittelt werden müssen. Die EStV ist zwar nicht an die Bewertung der kantonalen Steuerverwaltungen gebunden³⁹, doch wäre eine Angleichung der Praxis aus verwaltungsökonomischen Gründen zu begrüssen.

4.1.3.2 Verschiebung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte im Besonderen

Interessant ist ferner die Frage, ob Art. 24 Abs. 2 MWSTG i.V.m. Art. 3 lit. h MWSTG auch als gesetzliche Grundlage genügt für die Annahme einer Leistungsfiktion bzw. die Ermittlung eines fiktiven Entgelts bei einer Verlagerung innerhalb des gleichen Rechtssubjekts zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte. Diese Frage muss namentlich vor dem Hintergrund des sog. «Dual-Entity»-Prinzips geprüft werden. Nach dem schweizerischen Mehrwertsteuerrecht werden gemäss Art. 10 Abs. 3 MWSTG e contrario der Hauptsitz und die ausländische Betriebsstätte eines Unternehmens als separate Steuersubjekte⁴⁰ und damit wie zwei separate Unternehmen behandelt.⁴¹ Dieser Grundsatz gilt allerdings nicht bei einem inländischen Unternehmen mit rein inländischen Betriebsstätten.

Aufgrund einer grammatikalischen Auslegung greift Art. 3 lit. h MWSTG nicht. Ein Hauptsitz hält keinen Anteil am Grundkapital einer Betriebsstätte. Es handelt sich bei einer Betriebsstätte um einen fiktiven, (gewinn-)steuerlichen Teil der gesamten juristischen Person, welcher nicht über ein eigenes Grundkapital verfügt, an welcher der Hauptsitz beteiligt ist. Nur die

³⁶ Da bei einer Kollektivgesellschaft nur Privatpersonen beteiligt sein können (Art. 552 OR), folglich nur relevant bei einer Kommanditgesellschaft (in der Rolle als beschränkt haftender Kommanditär; Art. 594 Abs. 2 OR) und der einfachen Gesellschaft (Art. 530 OR).

³⁷ BVGer A-1376/2006 vom 06.11.2008.

³⁸ Robinson, Philipp/Pittet, Jacques: La TVA comme facteur de coût dans le domaine financier, in: Schweizer Treuhänder 2007, S. 903 - 910, 905.

³⁹ Bossart Sonja/Clavadetscher Diego in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 24 N 61.

⁴⁰ Geiger Felix in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art. 11 N 141.

⁴¹ Im Gegensatz zur EU (EuGH C-210/04 vom 23.03.2006) und weiterer ausländischen Staaten wie Singapur, welche das «Single-Entity»-Prinzip verfolgen.



gesamte juristische Person hat ein Grundkapital. Zwar wird als Ausfluss des Authorized OECD Approaches («AOA») der (ausländischen) Betriebsstätte häufig ein Dotationskapital zugewiesen, doch handelt es sich hierbei um eine blosser gewinnsteuerliche Zu- bzw. Aufteilung des gesamten Eigenkapitals (Grundkapital und weitere Eigenkapitalkomponenten wie Reserven) der juristischen Person auf den Hauptsitz und die Betriebsstätte. In anderen Worten handelt es sich beim Dotationskapital letztlich nur um einen Anteil am gesamten Eigenkapital der juristischen Person, an welchem weiterhin der Aktionär beteiligt ist.⁴² Auch kann gemäss Ansicht des Autors eine Betriebsstätte nicht als nahestehende Person gemäss lit. h lemma 1 qualifiziert werden, da sich bei diesem Begriff um Personen geht, welche dem Beteiligungsinhaber selbst nahestehend sind.⁴³

- 51 Es stellt sich allerdings die Frage, ob diese grammatikalische Auslegung dem Willen des Gesetzgebers entsprach. In der Botschaft zum MWSTG (Version vom 12. Juni 2009) finden sich keine Hinweise darauf, dass der Gesetzgeber entgegen dem Wortlaut auch Betriebsstätte als eng verbundene Personen qualifizieren wollte.⁴⁴ In der Botschaft zum MWSTG (Version vom 30. September 2016), mit welchem der dynamische Verweis auf die Mindestschwelle gemäss Beteiligungsabzug durch den fixen Prozentsatz von 20 % ersetzt wurde, gab es ebenfalls keine Ausführungen zu einer möglichen Erfassung von Betriebsstätten.⁴⁵ Auch die Durchsicht der Protokolle ergab, dass dieses Thema weder in den vorbereitenden Kommissionen noch im National- und Ständerat aktiv diskutiert wurde. Interessant ist allerdings der Hinweis in den Erläuterungen des Bundesrates zur Mehrwertsteuerverordnung (MWSTV; Version vom 27. November 2009). Zu Art. 7 MWSTV hält der Bundesrat fest: «Weil es sich [beim Hauptsitz und der Betriebsstätte] zudem um eng verbundene Personen handelt, gilt als Bemessungsgrundlage der unter Dritten vereinbarte Wert».⁴⁶ Diese Ausführungen zum Art. 7 MWSTV sind fehl am Platz, da dieser Artikel lediglich bezweckt, dass alle inländischen Betriebsstätten eines ausländischen Unternehmens als ein Steuersubjekt zusammengefasst werden; es handelt sich bei Art. 7 MWSTV

um eine Konkretisierung von Art. 10 MWSTG und nicht Art. 3 lit. h MWSTG. Gemäss Ansicht des Autors kann dieser Hinweis des Bundesrates zur (untergeordneten) MWSTV nicht für eine teleologische Auslegung zugunsten des Fiskus herangezogen werden. Der gleiche Bundesrat hat in der Botschaft zum (übergeordneten) MWSTG (Version vom 12. Juni 2009) auch festgehalten, dass die Besteuerung eines fiktiven (anstelle des effektiven) Entgelts nur im Ausnahmefall greifen soll und der Begriff der «eng verbundenen Person» explizit in Art. 3 lit. h MWSTG definiert sei.⁴⁷

Gemäss Ansicht des Autors darf bei Verlagerungen 52 zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte infolge fehlender expliziter gesetzlicher Grundlage beim Fehlen eines Entgelts auf Basis von Art. 24 Abs. 2 MWSTG i.v.m. Art. 3 lit. h MWSTG keine fiktive Bemessungsgrundlage ermittelt werden. Dieses Ergebnis mag zwar in einem gewissen Widerspruch zum «Dual-Entity»-Prinzip stehen, jedoch entsprach es nicht dem Willen des Gesetzgebers, unter Art. 3 lit. h MWSTG auch Betriebsstätte zu erfassen. Der Bundesrat kann mit Art. 7 MWSTV (bzw. dem Kommentar in den Erläuterungen dazu), der im Übrigen eine andere Thematik regelt, nicht vom Willen des Gesetzgebers abweichen. Ferner ist an dieser Stelle der Hinweis angebracht, dass gerade im Steuerrecht besonders hohe Anforderungen an das Legalitätsprinzip hinsichtlich Bestimmtheit gestellt wird.⁴⁸

⁴² Zur Thematik des Dotationskapitals einer Betriebsstätte siehe allgemeine Ausführungen in: Hug, Thomas: Die steuerliche Kapitalallokation bei Bankenbetriebsstätte, in: ExpertFocus 2020, S. 240–246.

⁴³ Bossart Sonja/Clavadetscher, Diego in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Art. 3 N 176.

⁴⁴ BBI 2008 6943.

⁴⁵ Botschaft Teilrevision des Mehrwertsteuergesetzes vom 25. Februar 2015, BBI 2015 2627 f.

⁴⁶ Erläuterungen des Bundesrates zur Mehrwertsteuerverordnung, S. 4.

⁴⁷ BBI 2008 6971.

⁴⁸ Beusch Michael in: Zweifel/Beusch/Glauser/Robinson, Komm. MWSTG, Auslegung des MWSTG N 1.



53 Sollte jedoch eine Entschädigung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte fließen, muss im Umkehrschluss auf dem effektiven Entgelt die Bezugsteuer abrechnet werden. Die Steuerpflichtige ist daher gut beraten, in solchen Fällen keine Entschädigung fließen zu lassen und eine bloss gewinnsteuerliche Korrektur in beiden Ländern vorzunehmen.

54 Interessant ist die Frage, ob eine inländische Tochtergesellschaft zwar die betriebliche Tätigkeit von der ausländischen Tochter übernehmen könnte, diese jedoch zuerst eine gewisse Zeit als Betriebsstätte im Ausland weiterführt und erst dann zum inländischen Hauptsitz überführt. Dieser Vorgang ist allerdings unter dem Rechtstitel der Steuerumgehung zu prüfen.

4.1.4 Steuersatz

55 Die Bezugsteuer kennt die gleichen Steuersätze wie die Inlandsteuer, d.h. der Normalsatz von 7.7%, der reduzierte Satz von 2.5% und der Sondersatz von 3.7% (Art. 46 i.V.m. Art. 25 MWSTG). Werden im Rahmen der Verlagerung Dienstleistungen bezogen, die von der Steuer ausgenommen sind (bspw. Wertschriften, Beteiligungen oder Bankguthaben), greift die Bezugsteuer nicht (Art. 45a i.V.m. Art. 21 MWSTG).

4.2 Einfuhrsteuer

4.2.1 Allgemeine Überlegungen

56 Die Einfuhrsteuer nach Art. 50-64 MWSTG erfasst die Einfuhr von Gegenständen, was vorliegend gemäss Art. 3 lit. b MWSTG namentlich bewegliche (physische) Sachen umfasst. Im Umkehrschluss unterliegen in die Schweiz eingeführte immaterielle Vermögenswerte wie bspw. Patente und ein Kundenstamm nicht der Einfuhrsteuer. Von der Einfuhrsteuer befreit sind gewisse in Art. 53 MWSTG aufgeführte Gegenstände.

57 Die Steuerpflicht bei der Einfuhrsteuer richtet sich gemäss Art. 51 MWSTG nach dem Zollgesetz (ZG), d.h. wer gemäss Art. 70 ZG als Zollschuldner gilt, muss die Einfuhrsteuer bezahlen. Dieser Begriff ist weit gezogen und umfasst bspw. den formellen Importeur oder die ausführende Spediteurin.

4.2.2 Steuerobjekt

58 Im Gegensatz zur Bezugsteuer lässt sich im Rahmen einer Verlagerung von Betrieben, Funktionen oder Vermögenswerten das Steuerobjekt einfach ermitteln. Sobald im Rahmen der Verlagerung gewisse (physische) Gegenstände über die Zollgrenze gebracht werden, muss darauf die Einfuhrsteuer erhoben werden.

BEISPIEL 10

Im Rahmen einer Umstrukturierung eines Pharmakonzerns wird die Produktion von Impfstoffen in die Schweiz verlagert. Dabei werden Produktionsanlagen und Rohstoffe von einem Spediteur in die Schweiz gebracht.

59 Bei der Einfuhrsteuer ist irrelevant, in welchem zivilrechtlichen Verhältnis ein Gegenstand über die Zollgrenze in die Schweiz gebracht wird. Selbst wenn die gleiche juristische Person einen Gegenstand vom Ausland ins Inland transportiert, wird die Einfuhrsteuer erhoben. Für das Auslösen der Steuer genügt es, dass der Gegenstand über die Zollgrenze verbracht wird. Ein Umsatz im mehrwertsteuerlichen Sinne ist nicht vorausgesetzt.⁴⁹ Damit greift im Gegensatz zur Bezugsteuer die Einfuhrsteuer auch dann, wenn Gegenstände von einem Hauptsitz in eine Betriebsstätte überführt wird.

4.2.3 Bemessungsgrundlage

60 Die Bemessungsgrundlage der Einfuhrsteuer richtet sich gemäss Art. 54 MWSTG nach der zivilrechtlichen Grundlage der Einfuhr. Wird ein Gegenstand in Erfüllung eines Veräusserungs- oder Kommissionsgeschäfts über die Zollgrenze in die Schweiz eingeführt, wird die Einfuhrsteuer gemäss Abs. 1 lit. a auf dem Entgelt erhoben. Wenn das Geschäft allerdings zwischen eng verbundenen Personen erfolgt, gilt gemäss Abs. 2 als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde. Vorbehältlich hier nicht

⁴⁹ Schluckebier Regine in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art. 52 N 1.



relevanter Sondertatbestände (lit.b–f) wird in allen übrigen Fällen gemäss Abs.1 lit.g die Einfuhrsteuer auf dem Marktwert erhoben. Dabei handelt es sich um den «Verkehrswert bzw. Veräusserungswert des eingeführten Gegenstandes, also dem Erlös, der am Stichtag bei einem Verkauf an einen unabhängigen Dritten hätte erzielt werden können».⁵⁰

- 61 Damit kann festgehalten werden, dass unabhängig davon, ob für die Verlagerung eine Entschädigung fällig wird und ob eine allfällige Entschädigung dritt-preiskonform ist, die Einfuhrsteuer immer auf dem Marktwert erhoben wird.

4.2.4 Zusammenspiel mit Bezugsteuer

- 62 Interessant ist allerdings das Zusammenspiel von Bezug- und Einfuhrsteuer, wenn bspw. ein Betrieb oder eine Funktion inkl. mehrwertsteuerlichen Gegenständen über die Zollgrenze in die Schweiz überführt wird.
- 63 Im Grundsatz werden (physische) Gegenstände gemäss Art.3 lit.b MWSTG mit der Einfuhrsteuer und im Umkehrschluss alles andere (d.h. Dienstleistungen gemäss Art.3 lit.e MWSTG) mit der Bezugsteuer erfasst. Ausnahmsweise werden allerdings Dienstleistungen dann von der Einfuhrsteuer erfasst, wenn sie in einem Gegenstand verkörpert sind. Dabei ist ohne Belang, in welchen Verhältnis der Materialwert der Sache und der Wert der Dienstleistungen oder Recht zueinander stehen.⁵¹
- 64 Nachfolgendes Beispiel illustriert dieses Zusammenspiel:

BEISPIEL 11

Ein Pharmakonzern überträgt die Auftragsfertigung von Medikamenten von einer ausländischen Tochtergesellschaft an ihre inländische Schwestergesellschaft. Der Drittpreis für dieses Geschäft beläuft sich auf CHF 100 Mio. Im Rahmen des Verkaufs werden Maschinen in die Schweiz überführt. Der reine Materialwert dieser Maschinen beläuft

sich auf CHF 40 Mio. Allerdings befindet sich in dieser Maschine eine lizenzierte Software, der Wert CHF 2 Mio. beträgt. Die Einfuhrsteuer wird auf CHF 42 Mio. erhoben und die Bezugsteuer auf CHF 58 Mio.

5. Mehrwertsteuerliche Outbound-Verlagerungen

5.1 Inlandsteuer

Der Inlandsteuer gemäss Art.10-44 MWSTG unterliegt die im Inland von steuerpflichtigen Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen. Als Leistungen gelten gemäss Art.3 MWSTG sowohl die Lieferung von Gegenständen als auch die Erbringung von Dienstleistungen. Liegt der Ort der Leistung gemäss Art.7 und 8 MWSTG hingegen nicht im Inland, liegt eine mehrwertsteuerlich nicht relevante Auslandsleistung vor.

Aufgrund der breiten Definition des Begriffes «Dienstleistungen» gemäss Art.3 lit.e MWSTG (siehe Abschnitt 4.1.2.1), unterliegen analog zur Bezugsteuer die meisten Formen einer gewinnsteuerlichen Verlagerung im Grundsatz der Inlandsteuer. Da hinsichtlich dem Ort der Dienstleistung jedoch in den meisten Verlagerungsfällen die Sondertatbestände gemäss Art.8 Abs.2 MWSTG nicht greifen, unterliegt subsidiär der Ort der Dienstleistung gemäss Abs.1 dem Empfängerortsprinzip und damit im Ausland. Damit liegt ein mehrwertsteuerlich nicht relevanter Auslandsatz vor. Werden im Rahmen der Verlagerung jedoch Gegenstände ins Ausland gebracht, liegt der Ort der Leistung im Normalfall gemäss Art.7 Abs.1 MWSTG im Inland; allerdings ist die Inlandlieferung infolge direkter Beförderung oder Versendung ins Ausland gemäss Art.23 Abs.2 Ziff.1 MWSTG von der Steuer befreit. Obwohl finanziell die Folge von Ausland- und befreiten Inlandumsätzen identisch sind (d.h. keine

⁵⁰ Schluckebier Regine in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art.54 N 29.

⁵¹ Schluckebier Regine in: Geiger/Schluckebier, Komm. MWSTG, Art.52 N 8.



geschuldete Umsatzsteuer), müssen diese Umsätze in der Mehrwertsteuerabrechnung in separaten Ziffern (221 für Leistungen im Ausland bzw. 200 für befreite Inlandleistungen) deklariert werden.

- 67 Ferner kann an dieser Stelle auf die analogen Ausführungen zur steuerlichen Behandlung von Sacheinlagen und -dividenden (siehe Abschnitt 4.1.2.3) sowie zur möglichen Entgeltfiktion zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte (siehe Abschnitt 4.1.3.2) verwiesen werden. Im Gegensatz zur Bezugsteuer hat allerdings die Qualifikation als Nicht-Entgelt bzw. die Verneinung der Entgeltfiktion keinen finanziellen Einfluss, sondern ist bloss relevant für die korrekte Ausweisung der (Nicht-) Umsätze.⁵²

5.2 Meldeverfahren im Besonderen

- 68 Die Inlandsteuer kennt nebst der effektiven Abrechnungsmethode ferner noch das Meldeverfahren.⁵³ Art. 38 MWSTG verlangt, dass bei der Veräusserung an eine eng verbundene Person oder wenn die zum gesetzlichen Satz ermittelte Steuer mind. CHF 10'000 entspricht, die Abrechnungs- und Steuerentrichtungspflichten im Meldeverfahren erledigt werden, sofern u.a. ein Gesamt- oder Teilvermögen im Rahmen einer Umstrukturierung oder Geschäftsveräusserung übertragen wird. Die begriffliche Definition von «Teilvermögen» in Art. 101 MWSTV («jede kleinste für sich überlebensfähige Einheit eines Unternehmens») erinnert dabei stark an die gewinnsteuerliche Definition von «Teilbetrieb». Die EStV verweist gar auf ihre Definition im Kreisschreiben Umstrukturierungen.⁵⁴
- 69 Das Meldeverfahren setzt allerdings laut Art. 38 MWSTG voraus, dass alle beteiligten Parteien gemäss Art. 10 MWSTG Inlandsteuer pflichtig sind bzw. auf die Befreiung gemäss Art. 11 MWSTG verzichten. Gemäss Art. 102 MWSTV reicht es allerdings, wenn der Erwerber erst im Zusammenhang mit der Übertragung des Gesamt- oder Teilvermögens steuerpflichtig wird. Bei einer gewinnsteuerlichen Übertragung eines (Teil-) Betriebes wäre daher theoretisch im Einzelfall die Anwendung des Meldeverfahren denkbar, wenn die ausländische Partei Inlandsteuer pflichtig ist bzw. wäre.

Da eine Outbound-Übertragung wie bereits erläutert im Normalfall nicht der Umsatzsteuer unterliegt, bringt die Anwendung des Meldeverfahrens meist keine Vorteile.

6. Fazit

70 Während bei der gewinnsteuerlichen Verlagerung von Betrieben, Funktionen und Vermögenswerten oftmals eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vorgenommen wird und als Bemessungsgrundlage lediglich die stillen Reserven herangezogen werden, nimmt die Mehrwertsteuer als Transaktionssteuer eine zivilrechtliche Beurteilung vor. Relevant sind das zivilrechtliche Grundgeschäft (Verkauf, Sacheinlage, blosser Überführung in Betriebsstätte etc.), das übertragene Substrat und das vereinbarte Entgelt.

71 Der Inbound-Fall wird grundsätzlich mit der Bezug- und Einfuhrsteuer erfasst. Aufgrund der breiten Definition des Begriffes «Dienstleistung» greift die Bezugsteuer wohl bei den meisten Inbound-Verschiebungen, selbst wenn auch bloss Wertschöpfungssubstrat verschoben wird. Im Gegensatz zu vielen ausländischen Steuersystemen kennt die Schweiz keinen «Transfer-of-Going-Concern»-Tatbestand, wonach die Übertragung eines ganzen Betriebes nicht der Mehrwertsteuer unterliegt. Da Verlagerungen typischerweise zwischen eng verbundenen Personen im Konzern stattfinden, wird der Vorgang selbst bei fehlendem Entgeltswille der Parteien infolge der Leistungsfiktion steuerlich erfasst und die Bezugsteuer auf einem marktüblichen Entgelt abgerechnet. Gemäss Meinung

⁵² Im Einzelfall kann je nach Branche die Qualifikation einen Einfluss auf die Vorsteuern haben (u.a. Bankenpauschale gemäss MWST-Brancheninfo 15 Vorsteuerpauschale für Banken).

⁵³ Zum Meldeverfahren generell: Rohner Tobias, Meldeverfahren bei der MWST unter besonderer Berücksichtigung von Umstrukturierungen, in: IFF 2019, S. 144 – 162.

⁵⁴ MWST-Info 11 Meldeverfahren, Ziff. 1.3.4.



des Autors erfasst der Begriff «*eng verbundene Personen*» allerdings mangels gesetzlicher Grundlage nicht Hauptsitz und Betriebsstätte, weshalb bei einer typischerweise unentgeltlichen Verlagerung innerhalb des gleichen Rechtssubjekts keine Bezugsteuer erhoben werden darf. Weiter darf gemäss hier vertretener Auffassung bei einer Verschiebung via Sachdividende bzw. -einlage ebenfalls keine Bezugsteuer erhoben werden. Werden physische Gegenstände verschoben, greift allerdings ausnahmslos die Einfuhrsteuer.

- 72 Der Outbound-Fall wird mit der Inlandsteuer erfasst, wobei im Normalfall entweder ein Auslandumsatz oder ein steuerbefreiter Inlandumsatz vorliegt und damit keine Umsatzsteuer fällig wird. Die Unterscheidung ist lediglich relevant für die korrekte Deklaration.

