
Fallsammlung

Zum Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF)

Stand Gesetzgebung: 1. Januar 2020
Stand Diskussion AGUN: 31. Oktober 2021

Hinweis

Die nachfolgenden Ausführungen basieren auf dem im Zeitpunkt der Erarbeitung vorhandenen Quellen. Es handelt sich um erste Lösungsansätze, welche in einem späteren Zeitpunkt an weitere Erkenntnisse und Erfahrungen in der Praxis angepasst werden können.

Mitglieder

Altorfer Jürg, Dr.oec.publ. (Vorsitz), Geschäftsleitung, Konsulent Unternehmenssteuern
Kantonales Steueramt Zürich, Zürich

Ackermann Oskar, Leiter Juristische Personen
Steueramt des Kantons Solothurn, Solothurn

Albrecht Beda, Amtschef
Service cantonal des contributions, Sion

Bachmann Hans, Abteilungsleiter Veranlagung juristische Personen
Kantonale Steuerverwaltung Schwyz, Schwyz

Buechi Michael, Abteilungsleiter Juristische Personen
Steuerverwaltung Thurgau, Frauenfeld

Burgunder Fritz, Koordinator Unternehmensbesteuerung (bis 31.08.2021)
Steuerverwaltung des Kantons Bern, Bern

Collomb Swen, Responsable section expertise
Office d'impôts des personnes Morales, Département des finances et des relations extérieures du Canton
de Vaud, Yverdon-les-Bains

Eberhard Benno, Chef-Stellvertreter Hauptabteilung Juristische Personen
Kantonale Steuerverwaltung St. Gallen, St. Gallen

Ghielmetti Costante, Vizedirektor (bis 31.08.2021)
Repubblica e Cantone Ticino, Dipartimento delle finanze e dell'economia
Divisione delle contribuzioni, Bellinzona

Kalbermatter Alex, Teamchef Abteilung Aufsicht Kantone, Hauptabteilung DVS
Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Küpfer Markus, Chef Abteilung Recht, Hauptabteilung DVS
Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Lauber Emanuel, Chef Abteilung Strafsachen und Untersuchungen
Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Penin Paul, Conseiller fiscal (ab 01.10.2021), République et Canton de Genève, Département des finances
et des ressources humaines (DF), Administration fiscale cantonale, Genève

Saner Paul, Stellvertreter Chef Abteilung externe Prüfung, Hauptabteilung DVS
Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Schöbi Fabian, Teamleiter
Kantonale Steuerverwaltung Graubünden, Chur

Strahm Daniel (ab 01.09.2021), Koordinator Unternehmensbesteuerung
Steuerverwaltung des Kantons Bern, Bern

Theiler Ralph, Chef Abteilung Aufsicht Kantone, Hauptabteilung DVS
Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern

Tränkle Martin, Leiter Sektion juristische Personen
Kantonales Steueramt Aargau, Aarau

Wyssen Hugo, Dr., Abteilungsleiter Juristische Personen
Kantonale Steuerverwaltung Zug, Zug

Sekretariat: Jung Roland, Teamleiter Buchprüfung
Kantonales Steueramt Zürich, Zürich

Inhalt

1.	Aufdeckung der stillen Reserven bei Statusverlust	6
1.1.	Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen bei Beteiligungen aus der Zeit der Statusbesteuerung	6
1.2.	Aktienstreubesitz ohne beobachtbaren Marktwert.....	7
1.3.	Stille Reserven auf Beteiligungen aus der Zeit der Statusbesteuerung: Fehlende Qualifikation für den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen.....	8
2.	Patente und vergleichbare Rechte	10
2.1.	Vermögensübertragung von Patenten mit Kantonswechsel	10
2.2.	„Pseudopatente“	11
2.3.	Fusion einer ordentlich besteuerten Gesellschaft mit einer nach Art. 24b StHG besteuerten Gesellschaft	12
2.4.	Besteuerung nach Art. 24b StHG nach einer Spaltung	13
2.5.	Sitzverlegung in einen Kanton der für die Eintrittsbesteuerung nach Art. 24b Abs. 3 StHG nicht die gleiche Methode anwendet.....	14
2.6.	Zusatzabzug F&E nach Art. 25a StHG und Besteuerung des bereits berücksichtigten F&E Aufwands nach Art. 24b Abs. 3 StHG nach Sitzverlegung	17
2.7.	Interkantonale Sitzverlegung mit Boxeneintritt.....	18
2.8.	Methode zur Berechnung der Eintrittsbesteuerung in die Box bei nicht verrechneten Verlusten	19
2.9.	Quotient NEXUS – Weiterverrechnung von inländischen F&E Kosten über eine ausländische Konzerngesellschaft mit Cost +	20
2.10.	Sitzwechsel – Behandlung aufgedeckte stille Reserven	21
2.11.	Produktfamilien gemäss Art. 4 Patentbox-VO	29
3.	Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht	36
3.1.	Beteiligungsabzug im Zusammenhang mit Art. 61a DBG / Art. 24c StHG	36
3.2.	Zuzug aus dem Ausland gemäss Art. 24c StHG: Kapitalsteuer.....	38
4.	Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht	40
5.	Zusatzabzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand	41
5.1.	Umfang des Zusatzabzugs beim Auftragnehmer.....	41
5.2.	Weiterverrechnung von Produktkosten im Konzern mit der Kostenaufschlagsmethode	42
5.3.	Qualifizierende Tätigkeiten	43
6.	Abzug auf Eigenfinanzierung	50
7.	Entlastungsbegrenzung	51

7.1. Berechnung Entlastungsbegrenzung in einem monistischen Kanton bei einem Wertzuwachsge­win­n aus Liegenschaftenverkauf	51
8. Steuerermässigung Eigenkapital.....	52
8.1. Patente / Darlehen im Konzern: Steuerermässigung auf Eigenkapital (Art. 29 Abs. 3 StHG).....	52
9. Übergangsbestimmungen	53
9.1. Fusion von zwei Statusgesellschaften mit unterschiedlicher Besteuerungsquote	53
9.2. Bilanzstichtag in der Steuerperiode 2020 vor dem 31. Dezember	54
10. Interkantonale Steuerauscheidung	55
10.1. Entlastungsbegrenzung beim Nebeneinander vom monistischen und dualistischen Grundstückgewinnsteuer-System.....	55
11. Verlustverrechnung	57
11.1. STAF-Ermässigungen mit Verlustverrechnung und Entlastungsbegrenzung	57
12. STAF-Ermässigungen für selbständig erwerbende Steuerpflichtige.....	59
12.1. Auswirkungen der STAF Ermässigungen und des Methodenwechsels der Teilbesteuerung der Dividenden bei Abzügen von Selbständigerwerbenden	59
12.2. STAF Ermässigungen bei Einzelfirmen und Personengesellschaften.....	60

1. Aufdeckung der stillen Reserven bei Statusverlust

1.1. Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen bei Beteiligungen aus der Zeit der Statusbesteuerung

Sachverhalt

Die X-AG wurde bis am 31. Dezember 2019 bei den kantonalen Gewinnsteuern als Holdinggesellschaft besteuert und verkauft im Jahr 2023 für CHF 1.0 Mio. die Beteiligung an der A-AG. Der Gewinnsteuerwert der Beteiligung A-AG beträgt im Verkaufszeitpunkt CHF 500'000 und die Gestehungskosten bei der direkten Bundessteuer CHF 700'000. Per 31. Dezember 2019 betrug der Gewinnsteuerwert ebenfalls CHF 500'000. Die X-AG hat keine stillen Reserven wegen des Verlustes des Status als Holdinggesellschaft deklariert.

Fragestellungen

- Wie hoch ist der dem Beteiligungsabzug unterliegende Bruttoertrag bei der direkten Bundessteuer?
- Wie hoch ist der dem Beteiligungsabzug unterliegende Bruttoertrag bei den Kantons- und Gemeindesteuern?
- Wie hoch ist der dem Beteiligungsabzug unterliegende Bruttoertrag bei der direkten Bundessteuer bzw. bei den Kantons- und Gemeindesteuern, wenn die X-AG nachweisen kann, dass der Marktwert der Beteiligung im Zeitpunkt des Statusverlustes CHF 650'000 betrug?

Lösungsansatz

- Bei der direkten Bundessteuer unterliegt die Differenz zwischen dem Verkaufspreis von CHF 1.0 Mio. und den Gestehungskosten von CHF 700'000, somit CHF 300'000, dem Beteiligungsabzug (Bruttoertrag) gemäss Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG. Bei der Differenz zwischen den Gestehungskosten von CHF 700'000 und dem Gewinnsteuerwert von CHF 500'000 handelt es sich um wiedereingebrachte Abschreibungen (Wertberichtigungen), welche als Gewinn steuerbar sind.
- Bei den Kantons- und Gemeindesteuern stellt sich die Frage nach dem Verkehrswert der Beteiligung an der A-AG im Zeitpunkt des Statusverlustes. Aufgrund der Tatsache, dass im Zeitpunkt des Statusverlustes keine stillen Reserven deklariert wurden, kann davon ausgegangen werden, dass der Verkehrswert dem Gewinnsteuerwert entsprochen hat und sich die Gestehungskosten somit auf CHF 500'000 reduziert haben. Der dem Beteiligungsabzug unterliegende Bruttoertrag würde sich somit auf CHF 500'000 belaufen.
- Bei der direkten Bundessteuer beträgt der dem Beteiligungsabzug unterliegende Bruttoertrag unverändert CHF 300'000. Bei den Staats- und Gemeindesteuern kann die Reduktion der Gestehungskosten auf den Verkehrswert im Zeitpunkt des Statusverlustes geltend gemacht werden. Dem Beteiligungsabzug würde somit ein Bruttoertrag von CHF 350'000 unterliegen. Bei der Differenz zwischen den Gestehungskosten von CHF 650'000 und dem Gewinnsteuerwert von CHF 500'000 handelt es sich um wiedereingebrachte Abschreibungen (Wertberichtigungen), die unter dem Status als Holdinggesellschaft nicht steuerwirksam waren.

1.2. Aktienstreubesitz ohne beobachtbaren Marktwert

Sachverhalt

Die X-AG wurde bis am 31. Dezember 2019 bei den kantonalen Gewinnsteuern als Holdinggesellschaft besteuert. Neben massgeblichen Beteiligungen hält die X-AG Aktien ohne beobachtbaren Marktpreis (Art. 960b OR) mit Beteiligungsquoten von unter 10% und einem Anschaffungs- bzw. Buchwert von CHF 25 Mio. Per 31. Dezember 2019 deckt die Gesellschaft die stillen Reserven auf diesen Aktien von CHF 10 Mio. bei den kantonalen Gewinnsteuern auf. Die X-AG veräussert die Aktien nach Ablauf von fünf respektive zehn Jahren für CHF 40 Mio. und erzielt dabei einen handelsrechtlich massgebenden Buchgewinn von CHF 15 Mio.

Fragestellung

Wie hoch ist der steuerbare Reingewinn aus dem Verkauf bei den Kantons- und Gemeindesteuern?

Lösungsansatz

Beim vorliegenden Sachverhalt sind je nach der in den einzelnen Kantonen vorgesehenen gesetzlichen Regelung folgende drei Besteuerungsvarianten zu unterscheiden:

- In Kantonen, welche nur die Sondersteuerlösung kennen, unterliegen die realisierten stillen Reserven aus der Zeit der Holdingbesteuerung auf dem Streubesitz der Sondersteuer zum reduzierten Steuersatz. Im vorliegenden Fall würden somit CHF 15 Mio. zum ordentlichen Satz besteuert, da der Gewinn nach Ablauf der Übergangsfrist von fünf Jahren realisiert wird.
- In Kantonen, welche auch die Aufdeckungslösung anwenden, besteht die Möglichkeit, die stillen Reserven per 31. Dezember 2019 gewinnsteuerunwirksam aufzudecken und je nach kantonaler Praxis innerhalb von fünf oder zehn Jahren steuerwirksam „abzuschreiben“ oder neue Wertberichtigungen geltend zu machen, sofern diese geschäftsmässig begründet sind. Der Aufwertungsbetrag verfällt innerhalb von fünf oder zehn Jahren, da eine diesbezügliche gesetzliche Regelung besteht. Somit würden in diesen Kantonen CHF 15 Mio. ordentlich besteuert, da der Aufwertungsbetrag im Zeitpunkt der Realisation verfallen ist.
- In Kantonen ohne gesetzliche Regelung zum Verfall der aufgedeckten stillen Reserven dürfte eine Besteuerung der per 31. Dezember 2019 aufgedeckten stillen Reserven von CHF 10 Mio. schwierig durchzusetzen sein. Es würden somit CHF 5 Mio. ordentlich besteuert.

1.3. Stille Reserven auf Beteiligungen aus der Zeit der Statusbesteuerung: Fehlende Qualifikation für den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen

Die X-AG ist ein Zusammenschluss von 8 Aktionären, welche je 12.5% an dieser Gesellschaft halten. Sie bezweckt den Verleih von Baumaschinen an die Gesellschaften der Aktionäre, aber auch an Dritte. Da sie mehrheitlich die Maschinen an Dritte vermietet, hat sie hohe Gewinne erzielen können und verfügt somit über höhere Reserven. Der Unternehmenswert liegt einiges über dem Buchwert.

Einer der Aktionäre ist die Alpha Holding AG. Sie hält 12.5% der X-AG. Da gemäss STAF auf Beteiligungen die stillen Reserven nicht offengelegt werden können, können keine stillen Reserven mittels Feststellungsverfügung festgehalten werden.

Im Jahr 2024 wird nun im Rahmen der Erweiterung des Aktionariats der X-AG ein weiterer Aktionär aufgenommen und alle bisherigen Aktionäre müssen dem neuen Aktionär 1.5% ihrer Aktien abtreten. Diese Abtretung erfolgt zum inneren Wert, der einiges über dem Buchwert liegt. Alpha Holding AG erzielt aus dieser Veräusserung einen hohen Buchgewinn.

Fragestellung

Werden die durch den Verkauf der Beteiligung realisierten stillen Reserven ordentlich besteuert, obwohl sie unter dem Status als Holdinggesellschaft entstanden sind?

Lösungsansatz

Der Buchgewinn unterliegt nicht dem Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen, da die veräusserte Beteiligung weniger als 10% des Grund- oder Stammkapitals beträgt (Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG). Weiter konnte die Alpha Holding AG die stillen Reserven auf der Beteiligung weder gewinnsteuerunwirksam aufdecken noch für die spätere Sonderbesteuerung nach Art. 78g StHG geltend machen, da stille Reserven auf qualifizierenden Beteiligungen gemäss Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG zufolge (indirekter) Freistellung späterer Buchgewinne von dieser Behandlung ausgeschlossen sind.

Indes steht es nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung der verkaufenden Alpha Holding AG frei, auch im Zeitpunkt der Veräusserung den Nachweis zu erbringen, dass die stillen Reserven unter dem Status als Holdinggesellschaft entstanden sind und im Zeitpunkt des Statusverlustes – bedingt durch die Steuersystematik und nicht durch den Gesetzestext von Art. 78g StHG - nicht aufgedeckt werden konnten. Gelingt der Gesellschaft dieser Nachweis, wären die realisierten stillen Reserven, obwohl der Verkauf nicht für den Beteiligungsabzug qualifiziert, von der Besteuerung auszunehmen.

Einschränkend muss aber festgehalten werden, dass hier grundsätzlich ein kantonaler Freiraum besteht. So kann auch argumentiert werden, dass bei einem Statuswechsel einer ordentlich besteuerten zu einer Holdinggesellschaft ebenfalls nur über die stillen Reserven auf Streubesitz und nicht über jenen auf Beteiligungen abgerechnet würde.

Variante

Die Alpha Holding AG erleidet in den Jahren 2022 und 2023 als Folge von einmaligen Wertberichtigungen grössere Verluste, welche in die Steuerperiode 2025 zur Verrechnung vorgetragen werden können.

Im Jahr 2025 veräussert sie die gesamte Beteiligung an der X-AG mit einem Buchgewinn.

Fragestellung

Ergeben sich aus diesem Sachverhalt übergangsrechtliche Besonderheiten?

Lösungsansatz

Der Buchgewinn aus der Veräusserung der Beteiligung an der X-AG unterliegt mit einem Anteil von noch 11% dem Beteiligungsabzug nach Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG. Der Beteiligungsabzug greift aber nur, wenn nach Verrechnung der Vorjahresverluste 2022 und 2023 noch ein steuerbarer Reingewinn verbleibt. Damit gehen die stillen Reserven aus der Zeit der Holdingbesteuerung im Rahmen der Vorjahresverlustverrechnung auf.

Das gleiche Ergebnis würde sich auch bei einer vor 31.12.2019 ordentlich besteuerten Gesellschaft ergeben, welche stille Reserven auf einer verkauften Beteiligung realisiert und in dieser Steuerperiode noch verrechenbare Verluste geltend macht. Insofern handelt es sich bei diesem Tatbestand nicht um ein übergangsrechtliches Problem im Zusammenhang mit dem Verlust des kantonalen Steuerstatus, sondern das Ergebnis hängt mit der Methode des Beteiligungsabzugs nach Art. 28 StHG und seinem Zusammenspiel mit der Vorjahresverlustverrechnung zusammen.

An diesem Ergebnis würde sich selbst dann nichts ändern, wenn die stillen Reserven auf der Beteiligung an der X-AG per 31.12.2019 (systemwidrig) zur späteren Sonderbesteuerung nach Art. 78g StHG hätten deklariert werden können, da infolge der Vorjahresverlustverrechnung in der Steuerperiode 2025 (1.1.-31.12.) kein Reingewinn zur Besteuerung anfällt.

2. Patente und vergleichbare Rechte

2.1. Vermögensübertragung von Patenten mit Kantonswechsel

Sachverhalt

Die X-AG mit Sitz im Kanton A überträgt im Rahmen einer konzerninternen Vermögensübertragung im Jahr 2022 ein Patent zum Gewinnsteuerwert von CHF 1 (in vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigter F&E Aufwand von CHF 9'999'999) auf ihre Schwestergesellschaft, die Y-AG mit Sitz im Kanton B. Die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Übertragung nach Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG sind erfüllt. Per 1. Januar 2023 beantragt die Y-AG die Besteuerung nach Art. 24b StHG (Patentbox).

Fragestellungen

- Welcher Kanton, respektive in welcher Gesellschaft wird der Eintritt in die Patentbox besteuert und in welchem Umfang?
- Ändert sich etwas in Bezug auf die Besteuerung nach Art. 24b Abs. 3 StHG, wenn die F&E Aufwendungen nicht der Erfolgsrechnung belastet, sondern aktiviert wurden und der Gewinnsteuerwert bei der Übertragung CHF 10 Mio. beträgt?
- Inwiefern beeinflusst eine solche Vermögensübertragung den Nexusquotient?

Lösungsansatz

- Massgebend für die Besteuerung des bisherigen F&E Aufwands ist die Steuerpflicht im Kanton, in welchem die Patentbox erstmals geltend gemacht wird. Eine Nachbesteuerung in der abtretenden Gesellschaft würde eine entsprechende Besteuerungskompetenz in den Umstrukturierungsnormen (Art. 24 Abs. 3 ff StHG) erfordern. Eine solche würde im Widerspruch zum Zweck des Vereinfachungsgesetzes (Verbot der Wegzugsbesteuerung über die Kantonsgrenze nach Art. 24 Abs. 2 Bst. b StHG) stehen. Auch eine Steuerumgehung liegt nicht vor, da auf Stufe Steuerbemessungsgrundlage keine Steuerersparnis vorliegt. Die Steuerneutralität der Vermögensübertragung führt in der Konsequenz zur Faktorennaddition, womit der bei der übertragenden Gesellschaft angefallene, bisherige F&E-Aufwand im Zeitpunkt des Boxeneintritts bei der übernehmenden Gesellschaft besteuert wird. Vorliegend könnte somit der Kanton B bei der Y-AG CHF 9'999'999 beim Boxeneintritt besteuern.
- Da, vor Vermögensübertragung, der bisherige F&E Aufwand von CHF 9'999'999 vollständig aktiviert und somit nicht erfolgswirksam verbucht wurde, fallen keine anderen Steuerfolgen beim Boxeneintritt an. Wurde jedoch im Kanton A ein Zusatzabzug gemäss Art. 25a StHG gewährt, muss dieser Betrag bei der Berechnung der Eintrittskosten für die Patentbox berücksichtigt werden.
- Zufolge Gewinnsteuerneutralität der Vermögensübertragung muss im Sinn einer Faktorenübernahme für die Berechnung des NEXUS-Quotienten auf den seinerzeitigen F&E-Aufwand (ohne Berücksichtigung eines allfälligen Zusatzabzugs) nach dem massgebenden Recht des Kantons der abtretenden Gesellschaft zurückgegriffen werden.

2.2. „Pseudopatente“

Problemstellung

Nach Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (nachstehend Patentboxverordnung) kann die ermässigte Besteuerung ab Erteilung des Patentbesitzes beantragt werden. Nach Art. 24a StHG gelten als Patente (auch) Patente nach dem Patentgesetz vom 25. Juni 1954. Die Neuheit von Erfindungen wird im schweizerischen Prüfungsverfahren anders als beim Verfahren in Europa und bei der PCT-Anmeldung nicht geprüft. Daher kann in der Schweiz grundsätzlich auch ein Patent für eine Erfindung erteilt werden, die nicht neu ist. Daraus entsteht unter Umständen ein illusorischer Schutz, weil das Patent als nichtig erklärt werden kann, wenn ein Dritter gerichtlich gegen den Neuheitsanspruch vorgeht¹. Nach Art. 1 Abs. 3 der Patentboxverordnung hat es auf die Besteuerung in den vorangegangenen Steuerperioden keinen Einfluss, wenn der Schutz des Patents rückwirkend entfällt.

Wenig margenträchtige Produkte, die Patente enthalten, profitieren insofern nicht von der privilegierten Besteuerung in der Patentbox, als dass zur Berechnung des qualifizierenden Gewinns die Kosten zuzüglich eines Kostenaufschlages von 6% in Abzug zu bringen sind (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. a der Patentboxverordnung).

Fragestellung

Können die Steuerbehörden im Einzelfall, in dem sie Zweifel hegen, von den Steuerpflichtigen verlangen, dass diese trotz Eintragung des "Patents" nach Patentgesetz nachweisen, dass das Patent auch die materiellen Voraussetzungen an ein Patent (Stichwort Neuartigkeit, vgl. dazu oben) erfüllt?

Lösungsansatz

Die Steuerbehörde anerkennt ein Patent, wenn ein solches nach Patentgesetz eingetragen ist und hinterfragt dies grundsätzlich nicht. Aufgrund des Sinns (Ratio Legis) der steuergesetzlichen Normen zur Besteuerung des Ergebnisses aus Patenten und/oder des allgemeinen Verbots des Rechtsmissbrauchs (Art. 2 ZBG), der auch im Steuerrecht Anwendung findet, kann die Steuerbehörde in begründeten Einzelfällen, die privilegierte Besteuerung verweigern, falls die Pflichtige das Vorliegen eines echten Patentbesitzes nicht glaubhaft macht und Indizien für ein "Pseudopatent" vorliegen.

Exkurs: Ob überhaupt eine Steuerumgehung vorliegen kann, wenn bei nachträglicher Aberkennung des Patentschutzes, keine rückwirkende Korrektur der Besteuerung gemäss Art. 24b StHG erfolgt, ist fraglich. Zudem ist unklar, ob die Rentabilität eines solchen Patents ausreicht um den Kostenaufschlag von 6% zu decken.

¹ Vgl. Broschüre Patentanmeldung des Instituts für geistiges Eigentum, Seite 4; https://www.ige.ch/fileadmin/user_upload/schuetzen/patente/d/PA_B_Patentanm_D_102018_bf.pdf

2.3. Fusion einer ordentlich besteuerten Gesellschaft mit einer nach Art. 24b StHG besteuerten Gesellschaft

Sachverhalt

Die X-AG ist im Besitz des Patents A, dessen Erträge von CHF 4.0 Mio. (davon CHF 3.0 Mio. von Dritten) vollumfänglich in der Patentbox besteuert werden. Die Y-AG fertigt das Produkt Alpha und zahlt der X-AG für die Verwendung des Patents A eine Lizenz von CHF 1.0 Mio. Die Gesellschaften fusionieren per 1. Januar 2023. Die neue Gesellschaft XY-AG macht die Besteuerung nach Art. 24b StHG geltend.

Fragestellungen

- a. Kann die Besteuerung nach Art. 24b StHG auch für die Umsätze aus dem Produkt Alpha, welches das geschützte Patent A verwertet, geltend gemacht werden?
- b. Erfolgt die Berechnung des für die Besteuerung nach Art. 24b StHG qualifizierenden Reingewinns in zwei unterschiedlichen Boxen (Patent A und Produkt Alpha)?

Lösungsansatz

- a. Da das Produkt Alpha das Patent A enthält, kann die Besteuerung nach Art. 24b StHG nach dem produktbezogenen Ansatz erfolgen. Es kommt die Residualmethode zur Anwendung.
- b. Da es sich im vorliegenden Fall um das gleiche Patent A handelt, erfolgt die Berechnung des qualifizierenden Reingewinns in einer Patentbox. Es gilt die gleiche Lebensdauer und der gleiche Nexusquotient, wobei die Berechnung für das Patent A nach der effektiven Methode und für das Produkt Alpha nach der Residualmethode erfolgt.

Exkurs: Die konsequente Anwendung der Residualmethode, d.h. Produkterfolg für das Produkt Alpha bei der XY AG zuzüglich des Lizenzertrages von Dritten würde eine verursachungsgerechte Zuordnung der Aufwandskomponenten zu den entsprechenden Ertragskategorien verhindern. Aufwändiger wäre das Festhalten am patentbezogenen Ansatz mit einer Spartenrechnung für den Erfolg aus dem Verkauf des Produkts Alpha und einer drittvergleichskonformen Lizenz zulasten der Spartenrechnung und zu Gunsten der Box.

2.4. Besteuerung nach Art. 24b StHG nach einer Spaltung

Sachverhalt

Die XY-AG wird per 1. Januar 2021 in die Gesellschaften X-AG und Y-AG aufgespalten. Im 2022 macht die X-AG für das Patent B die Besteuerung nach Art. 24b StHG geltend. Die in der XY-AG verbuchten F&E Aufwendungen für das Patent B beliefen sich auf CHF 5 Mio. Die X-AG verbuchte bisher F&E Aufwendungen für das Patent B von CHF 0.5 Mio.

Fragestellung

Wie hoch sind die beim Eintritt in die Patentbox zu steuernden, bisherigen F&E Aufwendungen?

Lösungsansatz

Die steuerneutrale Umstrukturierung nach Art. 24 Abs. 3 StHG führt zur Faktorenübernahme bei der X-AG, womit die bisherigen F&E Aufwendungen von CHF 5.5 Mio. besteuert werden.

2.5. Sitzverlegung in einen Kanton der für die Eintrittsbesteuerung nach Art. 24b Abs. 3 StHG nicht die gleiche Methode anwendet

Sachverhalt

Die Pharma SA mit Sitz im Kanton VD beantragt per 1. Januar 2021 die Besteuerung nach Art. 24b StHG für das Patent C. Die für den Eintritt in die Patentbox qualifizierenden F&E Aufwendungen belaufen sich auf CHF 10 Mio. Im Geschäftsjahr 2021 erzielt die Gesellschaft in der Patentbox einen Reingewinn von CHF 1.5 Mio. Der Kanton VD wendet zum Vollzug von Art. 24b Abs. 3 StHG die Verrechnungslösung an, mit der Folge, dass der Boxengewinn des Jahres 2021 noch ordentlich besteuert wird. Per 1. Januar 2022 verlegt die Gesellschaft ihren Sitz in den Kanton BS und hat keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt mehr im Kanton VD. Der Kanton BS besteuert im Unterschied zum Kanton VD die für den Eintritt in die Patentbox qualifizierenden F&E Aufwendungen im Zeitpunkt des Eintritts.

Fragestellungen

- a. Kann der Kanton VD die noch nicht besteuerten F&E Aufwendungen von CHF 8.5 Mio. im Zeitpunkt des Wegzugs in 2021 besteuern?
- b. Der Kanton BS erfasst ab dem Geschäftsjahr 2022 den erzielten Reingewinn in der Patentbox nur zu 10% als Bemessungsgrundlage. Kann der Kanton VD die Differenz von 90% in den Folgejahren jeweils ordentlich bis zum Maximalbetrag von CHF 8.5 Mio. besteuern?
- c. Kann der Kanton BS die ermässigte Besteuerung in der Patentbox ab dem 1. Januar 2022 gewähren oder muss er die F&E Aufwendungen von CHF 10 Mio. zuerst nach Art. 24b Abs. 3 StHG besteuern?
- d. Kann der Kanton BS die Differenz zwischen den CHF 10 Mio. und den vom Kanton VD ordentlich besteuerten CHF 1.5 Mio. noch besteuern?

Lösungsansatz

- a. Aufgrund von Art. 24 Abs. 2 Bst. b StHG kann der Kanton VD bei einem Wegzug in einen anderen Kanton die CHF 8.5 Mio. nicht besteuern.
- b. Im Kanton VD besteht nach dem Wegzug kein steuerlicher Anknüpfungspunkt mehr, womit eine Besteuerung der bisherigen F&E Aufwendungen ab 2022 durch den Kanton VD nicht mehr möglich ist.
- c. Aufgrund der gesetzlichen Grundlagen im Kanton BS muss dieser die ermässigte Besteuerung ab 2022 gewähren. Art. 24b Abs. 3 StHG schreibt jedoch vor, dass die in den vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigten F&E Aufwendungen besteuert werden müssen. Aus diesem Grunde darf der Kanton BS die ermässigte Besteuerung erst gewähren, wenn der kumulierte Reingewinn aus Patenten den in den vergangenen Steuerperioden im Kanton VD bereits berücksichtigten F&E-Aufwand von CHF 10 Mio. übersteigt.
- d. In der Steuerperiode 2022 wendet der Kanton Basel-Stadt sein eigenes Recht an. Da das StHG in Art. 24b Abs. 3 StHG für die Kantone zwingend vorschreibt, dass der Boxeneintritt zu besteuern ist, wird der Kanton Basel-Stadt die bisher nicht besteuerten F&E Aufwendungen im Umfang von CHF 8.5 Mio. mit dem Sondersatz besteuern. Die Pharma SA hat dabei den Nachweis zu erbringen, dass im Kanton Waadt bereits CHF 1.5 Mio. besteuert bzw. verrechnet worden sind. Kantone, die keine entsprechende gesetzliche Grundlage haben, können sich auf die direkt anwendbare Bestimmung des StHG berufen.

Fazit

Art. 24b Abs. 3 StHG geht Art. 24 Abs. 2 Bst. b StHG vor. Massgebend im Einzelfall ist der Antrag bzw. der Zeitpunkt des Eintritts in die Patentbox. Dies führt im Ergebnis dazu, dass der Eintritt nach den gesetzlichen Grundlagen des Kantons im Zeitpunkt, in welchem der Antrag gestellt wird, erfolgt. Ob und in welchem Umfang bereits in anderen Kantonen eine Besteuerung des Eintritts erfolgt ist, ist durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen.

Exkurs: Nach Zürcher Praxis werden die Voraussetzungen für die ermässigte Besteuerung sowie die Höhe des bisherigen F&E Aufwandes erst geprüft, wenn die steuerpflichtige Gesellschaft geltend macht, dass der bisherige F&E Aufwand verrechnet worden ist und die Gesellschaft die ermässigte Besteuerung beantragt; was typischerweise erst nach vollständiger Verrechnung erfolgt. Wenn im Wegzugskanton tatsächlich kein Antrag gestellt wird, erfolgt der Boxeneintritt im Zuzugskanton Basel-Stadt in 2022, welcher den Boxeneintritt nach seinem Recht besteuern kann.

Variante 1

In Abweichung zum Grundsachverhalt hat die Pharma SA ihren Sitz im Kanton BS und verlegt diesen per 1. Januar 2022 in den Kanton VD. Der Kanton BS hat beim Eintritt in die Patentbox F&E Aufwendungen von CHF 10 Mio. gesondert besteuert.

Fragestellungen Variante

- a. Muss der Kanton BS einen Teil der besteuerten F&E Aufwendungen von CHF 10 Mio. an den Kanton VD abtreten?
- b. Der Kanton VD kennt die gesonderte Besteuerung der F&E Aufwendungen im Zeitpunkt des Boxeneintritts nicht, sondern wendet die Verrechnungslösung an. Muss er trotzdem die ermässigte Besteuerung in 2022 gewähren oder kann er die noch nicht mit dem Reingewinn der Patentbox verrechneten F&E Aufwendungen von CHF 8.5 Mio. ordentlich besteuern?

Lösungsansatz

- a. Für eine Besteuerung eines Teils der F&E Aufwendungen durch den Kanton Waadt fehlt die gesetzliche Grundlage.
- b. Sofern im Wegzugskanton eine Besteuerung nach Art. 24b Abs. 3 StHG erfolgt ist, muss der Zuzugskanton die ermässigte Besteuerung gewähren. Vorliegend stellt sich die Frage, ob die vom Kanton BS gewählte Methode zur Besteuerung der F&E Aufwendungen als StHG-konform betrachtet wird. Wenn nicht, könnte der Kanton VD gegebenenfalls die Besteuerung vornehmen.

Variante 2

In Abweichung zum Grundsachverhalt hat die Pharma SA ihren Sitz im Kanton FR und verlegt diesen per 1. Januar 2022 in den Kanton VD. Der Kanton FR hat beim Eintritt in die Patentbox den bisherigen F&E Aufwand von CHF 10 Mio. besteuert, und die Pharma SA hat eine entsprechende versteuerte Reserve in der Steuerbilanz geltend gemacht.

Fragestellung Variante 2

Bei der Verrechnungslösung wird keine versteuerte stille Reserve gebildet. Muss der Kanton VD trotzdem die Abschreibung der versteuerten stillen Reserve als geschäftsmässig begründeten Aufwand berücksichtigen?

Lösungsansatz

Da die Besteuerung des Boxeneintritts im Kanton FR in Übereinstimmung mit Art. 24b Abs. 3 StHG erfolgte, muss der Kanton VD den Gewinnsteuerwert beim Zuzug berücksichtigen und in der Folge die Abschreibungen zulassen.

2.6. Zusatzabzug F&E nach Art. 25a StHG und Besteuerung des bereits berücksichtigten F&E Aufwands nach Art. 24b Abs. 3 StHG nach Sitzverlegung

Sachverhalt

Die Fumol SA mit Sitz im Kanton NE konnte in den Steuerperioden 2020 bis 2025 einen zusätzlichen Abzug F&E von 20% oder CHF 3.0 Mio. bei F&E Aufwendungen von total CHF 15 Mio. geltend machen. Die Gesellschaft verlegt am 1. Januar 2026 ihren Sitz in den Kanton ZH (zusätzlicher Abzug von 50%) und verlangt die Besteuerung nach Art. 24b StHG.

Fragestellungen

- a. Wie sind die für die Besteuerung nach Art. 24b Abs. 3 StHG massgebenden F&E Aufwendungen durch den Kanton ZH zu berechnen?
- b. Wie wäre der Sachverhalt im umgekehrten Fall, Sitzwechsel von ZH nach NE zu beurteilen?

Lösungsansatz

- a. Die Berechnung des in den vergangenen Steuerperioden geltend gemachten zusätzlichen Abzugs für F&E Aufwendungen hat gemäss Art. 24b Abs. 3 StHG aufgrund des effektiv geltend gemachten Abzugs zu erfolgen.
- b. Es gilt das Gleiche wie unter Frage a. Der effektiv im Kanton ZH geltend gemachte zusätzliche Abzug für F&E Aufwendungen betrug CHF 7.5 Mio. und ist für die Besteuerung nach Art. 24b Abs. 3 StHG zu berücksichtigen. Dies gilt ebenfalls, wenn der Zuzugskanton den zusätzlichen Abzug nach Art. 24b StHG nicht kennt.

Variante

Die Gesellschaft profitierte in den Steuerperioden 2020 bis 2025 von einer Steuererleichterung nach Art. 5 StHG von 50% im Kanton NE. Im Geschäftsjahr 2026 beantragt die Gesellschaft nach dem Sitzwechsel in den Kanton ZH die Besteuerung nach Art. 24b StHG.

Fragestellung Variante

Wie hoch sind die Eintrittskosten im Kanton ZH zu berechnen?

Lösungsansatz Variante

Die Steuererleichterung wurde auf dem Steuerbetrag und nicht auf der Steuerbemessungsgrundlage gewährt. Eine Nachbesteuerung der Steuererleichterungen rückwirkend über 10 Jahre im Zeitpunkt des Boreneintritts dürfte nicht einfach durchzusetzen sein, zeigt aber, dass inskünftig bei Gewährung von Steuererleichterungen mit Vorteil eine Nachbesteuerungsklausel mit Bezug auf die Eintrittskosten in die Patentbox vorzusehen ist.

2.7. Interkantonale Sitzverlegung mit Boxeneintritt

Sachverhalt

Die MOVE SA hat ihren Sitz bis am 30. Juni 2021 im Kanton NE, verlegt ihn per 1. Juli 2021 in den Kanton FR und beantragt im 2021 für ein Produkt die Besteuerung nach Art. 24b StHG. Die für den Eintritt in die Patentbox zu besteuerten F&E Aufwendungen von CHF 1.0 Mio. wurden in den Geschäftsjahren 2018 bis 2020 im Kanton NE steuermindernd geltend gemacht. Der Bilanzstichtag ist der 31. Dezember, und beide Kantone NE/FR besteuern den bisherigen F&E-Aufwand beim Eintritt in die Box.

Fragestellung

Welcher Kanton kann den Eintritt in die Box besteuern?

Lösungsansatz

Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob es sich bei den zur Besteuerung gelangenden F&E Aufwendungen um solche handelt, welche eine Kompensation für die künftige tiefere Besteuerung darstellen, oder aber um eine Korrektur der in den Steuerperioden 2018 bis 2020 steuermindernd berücksichtigten Aufwendungen. Da laut Art. 24b Abs. 3 StHG im Umfang der besteuerten F&E Aufwendungen eine versteuerte stille Reserve zu bilden ist, handelt es sich eher um eine Korrektur der in den Steuerperioden 2018 bis 2020 nicht aktivierten F&E Kosten. Aus diesem Grunde rechtfertigt sich die Besteuerung durch den Kanton NE (Wegzugskanton) bzw. es handelt es sich um eine ausserordentliche Komponente. Gemäss Kreisschreiben Nr. 17 der SSK vom 27. November 2001 sind solche ausserordentliche Faktoren jeweils dem Kanton zuzuweisen, in dem sie entstanden sind (vgl. Beispiele 2 und 3 des Kreisschreibens und BGer 23.11.2004 (2P.212/2004), Erw. 3.1).

2.8. Methode zur Berechnung der Eintrittsbesteuerung in die Box bei nicht verrechneten Verlusten

Sachverhalt

Die LOOSER SA hat ihren Sitz im Kanton VD. In der Steuerperiode 2021 beantragt die Gesellschaft die Besteuerung nach Art. 24b StHG. Der für den Eintritt in die Patentbox massgebende bereits berücksichtigte F&E Aufwand beläuft sich auf CHF 10 Mio. Die Gesellschaft verfügt noch über einen nicht verrechneten Verlust aus der Steuerperiode 2016 von CHF 15 Mio. Der Kanton VD wendet für die Eintrittsbesteuerung die Verrechnungslösung an.

Fragestellung

Muss der bereits berücksichtigte F&E Aufwand durch den Kanton VD zwingend nach der Verrechnungslösung besteuert werden oder wäre auch eine Besteuerung im Zeitpunkt des Eintritts in die Box zulässig?

Lösungsansatz

Für die Beantwortung der Frage muss die gesetzliche Regelung des jeweiligen Kantons genau analysiert werden. Lässt diese ein Wahlrecht zu, kann die Besteuerung im Zeitpunkt des Eintritts in die Box erfolgen, andernfalls hat die Besteuerung zwingend nach der Verrechnungslösung zu erfolgen.

2.9. Quotient NEXUS – Weiterverrechnung von inländischen F&E Kosten über eine ausländische Konzerngesellschaft mit Cost +

Sachverhalt

Die Alpha Gruppe verrechnet einen Teil des F&E Aufwandes über ausländische Konzerngesellschaften. Ein Drittunternehmen verrechnet seinen F&E Aufwand von CHF 1 Mio. an die im Ausland domizilierte ALPHA-1 SA. Die ALPHA-1 SA ihrerseits verrechnet 40% dieses Aufwands an die im Ausland domizilierte ALPHA-2 SA und zu 60% an die in der Schweiz domizilierte ALPHA-3 SA. Die ALPHA-1 SA verrechnet den Aufwand ohne Aufschlag.

Variante

Die ALPHA-1 SA übernimmt auch F&E Aufwand von Konzernunternehmen im Ausland. Alle diese Aufwände (konzerninterne und konzernexterne F&E Aufwände) werden den Unternehmen ALPHA-2 SA und ALPHA-3 SA in Rechnung gestellt.

Fragestellung

Können der Gesellschaft ALPHA-3 die Kosten von CHF 600'000 der ALPHA-1 SA als F&E Aufwand eines unabhängigen Drittunternehmens im NEXUS Quotient berücksichtigt werden („b“ gemäss Art. 5 der Verordnung zur Patentbox)?

Lösungsansatz

Sofern und soweit eine Gruppengesellschaft F&E Kosten eines Drittunternehmens ohne Kostenaufschlag weiterverrechnet, können diese für den NEXUS Quotient als Kosten eines Drittunternehmens berücksichtigt werden. Werden die Aufwände jedoch mit einem Aufschlag weiterverrechnet oder handelt es sich um Aufwände einer Konzerngesellschaft, ist eine Berücksichtigung als „b“ gemäss Art. 5 der Verordnung zur Patentbox ausgeschlossen.

2.10. Sitzwechsel – Behandlung aufgedeckte stille Reserven

Sachverhalt

Steuerperiode 2020

Die im Kanton A ansässige ALPHA verliert ihren Status als gemischte Gesellschaft per 31. Dezember 2019. Sie beantragt für die Steuerperiode 2020 die Patentbox. Das Geschäftsjahr deckt sich mit dem Kalenderjahr.

Per 31. Dezember 2019 deckt die ALPHA in ihrer Steuerbilanz stille Reserven von CHF 10 Mio. auf, welche sie gemäss Praxis des Kantons A über 10 Jahre abschreiben kann.

Der in den vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand beläuft sich auf CHF 2.5 Mio.

Im Geschäftsjahr 2020 erzielt die Gesellschaft einen Reingewinn von CHF 5 Mio. und einen Boxengewinn von CHF 1 Mio. (Nexus 100%; vor kantonaler Ermässigung), welcher mit einer Ermässigung von 90% besteuert wird. Für die Besteuerung des Boxeneintritts wählt die Gesellschaft die Verrechnungslösung, welche in diesem Kanton angeboten wird.

Steuerperiode 2021

Im Kalenderjahr 2021 verlegt ALPHA ihren Sitz in den Kanton B. Der Kanton B kennt zur Behandlung der stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung nur die Sondersteuerlösung und lässt die Aufdeckungslösung nicht zu. Zudem gewährt der Kanton B die Verrechnungslösung für die Besteuerung des Boxeneintritts nicht.

Der Reingewinn im Geschäftsjahr 2021 beläuft sich auf CHF 5.0 Mio. Der Boxengewinn beträgt CHF 1 Mio. und wird mit einer Ermässigung von 70% besteuert. Bei der Sondersteuer beträgt der Anteil des ordentlichen Gewinns 10% und derjenige für die Sondersteuer 90%.

Fragestellung

Wie wird die ALPHA für die Steuerperioden 2020 und 2021 besteuert?

Lösungsansatz

Steuerperiode 1.1. – 31.12.2020 im Kanton A:

Die Gesellschaften streben – sofern möglich – an, den beim Boxeneintritt zu besteuern den bisherigen F&E-Aufwand mit den aufgedeckten stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung zu verrechnen. Der in der handelsrechtlichen bzw. konzernrechtlichen Jahresrechnung auszuweisende Steuereffekt kann so minimiert und ein temporärer Liquiditätsabfluss vermieden werden. Vorliegend wird ALPHA den bereits berücksichtigten F&E-Aufwand von CHF 2.5 Mio. somit per 1.1.2020 mit den steuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven per 31.12.2020 von CHF 10 Mio. verrechnen. Damit verbleibt ein gewinnsteuerunwirksamer Aufdeckungsbetrag von CHF 7.5 Mio.

Wegzugskanton A			
Veranlagung 1.1. – 31.12.2020	Total	Ordentlich	Patentbox
Reingewinn lt. ER	5'000'000	4'000'000	1'000'000
F&E Aufwand (Eintritt Patent Box)	2'500'000	2'500'000	0
Verrechnung mit stillen Reserven aus Statusverlust	-2'500'000	-2'500'000	0
Abschreibung stille Reserven aus Statuszeit	-750'000	-750'000	
	4'250'000	3'250'000	1'000'000
Ermässigung Patentbox (90%)	-900'000	0	-900'000
	3'350'000	3'250'000	100'000
Reingewinn Patentbox	0	100'000	-100'000
Steuerbarer Reingewinn	3'350'000	3'350'000	0

Infolge Verrechnung des bereits berücksichtigten F&E-Aufwand mit den gewinnsteuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven muss keine Verrechnung mit Boxengewinn mehr erfolgen. Hingegen reduziert sich der Abschreibungsbetrag auf den steuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven, auch in den folgenden Steuerperioden.

Nicht verrechneter bereits berücksichtigter F&E-Aufwand: 0

Restbetrag gewinnsteuerunwirksam aufgedeckte stille Reserven aus Statusbesteuerung: 6'750'000

Steuerperiode 1.1. – 31.12.2021 im Kanton B:

Der in vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigte F&E-Aufwand für den Eintritt in die Patentbox wurde im Kanton A per 1.1.2020 mittels Verrechnung mit den stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung in vollem Umfang besteuert. Der Kanton B wird somit in der Steuerperiode 2021 den Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten und die Sondersteuer nach seinem kantonalen Recht berechnen. Dabei hat er den Restbetrag der noch nicht gewinnsteuerwirksam abgeschriebenen stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung von CHF 6'750'000 zu übernehmen.

Zuzugskanton B Veranlagung 1.1. – 31.12.2021	Total	Ordentlich (10%)	Sondersteuer (90%)
Reingewinn lt. ER	5'000'000		
./. darin enthalten: Reingewinn Patentbox	-1'000'000		
Nicht der Patentbox unterliegender Anteil	4'000'000	400'000	3'600'000
+ Reingewinn Patentbox	1'000'000	100'000	900'000
./. Ermässigung 70%	-700'000	-70'000	-630'000
Steuerbarer Reingewinn	4'300'000	430'000	3'870'000

Restbestand Substrat Sondersteuer per 31.12.2021: 2'880'000

Kommentar:

- Aus systematischer Sicht werden mit der operativen Tätigkeit auch Teile des Mehrwertes aus der Zeit der Statusbesteuerung realisiert. Diese schlagen sich auch in jenem Teil des Gewinnes nieder, welcher der Patentbox unterliegt. Aus dieser Sicht ist die Verrechnung der gewinnsteuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven einerseits mit dem bei Boxeneintritt steuersystematisch zu steuernden Forschungs- und Entwicklungsaufwand andererseits gerechtfertigt, da letzterer Teil der stillen Reserven per Ende der Statusbesteuerung ist – wenn auch zum Kosten- und nicht zum Verkehrswert bewertet.
- Der Lösungsansatz geht davon aus, dass der Eintritt in die Patentbox erst nach vollständiger Verrechnung des in vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungsaufwandes erfolgt ist. Diese Betrachtung lehnt sich am Wortlaut von Art. 24b Abs. 3 StHG an: „Wird der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten erstmals ermässigt besteuert, so werden...“ Dies ist bei der Verrechnungslösung nach Verrechnung des bisherigen Forschungs- und Entwicklungsaufwandes der Fall, da die Steuerbehörden von der Verrechnung im Zeitraum der Verrechnung u.U. keine Kenntnis haben. Entsprechend erfolgt auch die Meldung des Steuersubstrates aus der Eintrittsbesteuerung für den Ressourcenausgleich des NFA. Dieser Betrachtung kann aber entgegengehalten werden, dass der zitierte Wortlaut nicht als Voraussetzung für den Eintritt in die Patentbox zu interpretieren ist, sondern als Voraussetzung, damit der Ertrag aus Patenten und vergleichbaren Rechten reduziert besteuert werden kann. Indes ergeben sich bei Sitzverlegungen zwei unterschiedliche Eintrittszeitpunkte, wenn Weg- und Zuzugskanton unterschiedliche Besteuerungsmethoden für den Boxeneintritt anwenden und damit auch den steuerlich den steuerlich massgebenden Zeitpunkt für den Boxeneintritt unterschiedlich festlegen. Hier besteht gestützt auf Art. 24b Abs. 3 StHG letzter Satz zwar ein kantonaler Freiraum, welcher zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann. Diese sind aber gestützt auf die harmonisierungsrechtliche Verpflichtung („sicherstellen“) zu vermeiden. Vgl. dazu Lösungsansatz in Fall 2.5.

Variante 1

In Abweichung zum Grundsachverhalt betragen die per 31. Dezember 2019 in der Steuerbilanz der ALPHA steuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven CHF 2 Mio.

Lösungsansatz

Steuerperiode 1.1. – 31.12.2020 im Kanton A :

ALPHA wird den zu besteuern den bisherigen F&E-Aufwand von CHF 2.5 Mio. vorerst mit den per 1.1.2020 gewinnsteuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven per 31.12.2020 von CHF 2 Mio. verrechnen. Für den Boxeneintritt verbleibt somit ein Restbetrag an F&E Aufwand von CHF 0.5 Mio., welcher noch besteuert werden muss.

Wegzugskanton A Veranlagung 1.1. – 31.12.2020	Total	Ordentlich	Patentbox
Reingewinn lt. ER	5'000'000	4'000'000	1'000'000
F&E Aufwand (Eintritt Patent Box)	2'500'000	2'500'000	0
Verrechnung mit stillen Reserven aus Statusverlust	-2'000'000	-2'000'000	0
Verrechnung bisheriger F&E-Aufwand mit Boxengewinn	-500'000	0	-500'000
Abschreibung stille Reserven aus Statuszeit	0	0	0
	5'000'000	4'500'000	500'000
Ermässigung Patentbox (90%)	-450'000	0	-450'000
	4'550'000	4'500'000	50'000
Reingewinn Patentbox	0	50'000	-50'000
Steuerbarer Reingewinn	4'550'000	4'550'000	0

Restbetrag gewinnsteuerunwirksam aufgedeckte stille Reserven aus Statusbesteuerung: 0

Restbetrag bisheriger F&E Aufwand: 0

Steuerperiode 1.1. – 31.12.2021 im Kanton B :

Der Eintritt in die Patentbox wurde im Kanton A per 1.1.2020 durch Verrechnung mit den stillen Reserven bzw. dem Boxengewinn in vollem Umfang besteuert. Der Kanton B wird somit in der Steuerperiode 2021 den steuerbaren Reingewinn unter Berücksichtigung des Reingewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten nach seinem kantonalen Recht besteuern.

Variante 2

In Abweichung zum Grundsachverhalt betragen die per 31. Dezember 2019 in der Steuerbilanz der ALPHA aufgedeckten stillen Reserven CHF 2 Mio. und der in den vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigte F&E-Aufwand CHF 4 Mio.

Lösungsansatz

Steuerperiode 1.1. – 31.12.2020 im Kanton A:

Vorliegend wird ALPHA vom bisher berücksichtigten F&E-Aufwand CHF 2.0 Mio. mit steuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven von CHF 2.0 Mio. und mit dem Boxengewinn von 1 Mio. per 1.1.2020 verrechnen. Für den Boxeneintritt verbleibt somit ein F&E Aufwand von CHF 1 Mio., welcher in Folgeperioden noch besteuert werden muss.

Wegzugskanton A			
Veranlagung 1.1. – 31.12.2020	Total	Ordentlich	Patentbox
Reingewinn lt. ER	5'000'000	4'000'000	1'000'000
F&E Aufwand (Eintritt Patent Box)	4'000'000	4'000'000	0
Verrechnung mit stillen Reserven aus Statusverlust	-2'000'000	-2'000'000	0
Verrechnung bisheriger F&E-Aufwand mit Boxengewinn	-1'000'000		-1'000'000
Vortrag Restbetrag bisheriger F&E-Aufwand auf Folgejahre	-1'000'000	-1'000'000	
Abschreibung stille Reserven aus Statuszeit	0	0	
	5'000'000	5'000'000	0
Ermässigung Patentbox (90%)	0	0	0
	5'000'000	5'000'000	0
Reingewinn Patentbox	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn	5'000'000	5'000'000	0

Restbetrag gewinnsteuerunwirksam aufgedeckte stille Reserven aus Statusbesteuerung: 0

Restbetrag bisheriger F&E Aufwand für Folgejahre: 1'000'000

Steuerperiode 1.1. – 31.12. 2021 im Kanton B:

Der Eintritt in die Patentbox gilt im Kanton A in der Steuerperiode 2020 noch nicht als erfolgt, weil der bisher berücksichtigte F&E-Aufwand nicht vollständig mit Boxengewinn verrechnet werden konnte. Vom bereits berücksichtigten F&E- Aufwand von CHF 4.0 Mio. wurden im Wegzugskanton A mittels Verrechnung mit den stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung CHF 2.0 Mio. und mittels Verrechnung mit dem Boxengewinn 2020 (ordentlich besteuert) CHF 1.0 besteuert. Der Zuzugskanton B kann bzw. muss somit in der Steuerperiode 2021 noch F&E Aufwendungen von CHF 1.0 Mio. besteuern.

Zuzugskanton B	Total
Veranlagung 1.1. – 31.12.2021	
Reingewinn lt. ER	5'000'000
Restbetrag bisher berücksichtigter F&E-Aufwand	1'000'000
	6'000'000
- darin enthalten:	
Reingewinn aus Patenten	-1'000'000
- a.o. Erfolg: Restbetrag bisher berücksichtigter F&E-Aufwand	-1'000'000
	4'000'000
+ Reingewinn Patentbox	1'000'000
./.. Ermässigung 70%	-700'000
+ a.o. Erfolg: Restbetrag bisher berücksichtigter F&E-Aufwand	1'000'000
Steuerbarer Reingewinn	5'300'000

EXKURS – Darstellung der Genfer Methode zur Teilwertbesteuerung

Sachverhalt

Die X AG möchte per 1. Januar 2020 in die Patentbox eintreten. Der Reingewinn beträgt CHF 5'000'000. Der für den Boxeintritt bereits berücksichtigte F&E Aufwand beträgt CHF 2'500'000. Die Ermässigung für die Patentbox beträgt 90%.

Reingewinn		5'000'000	
Bereits berücksichtigter F&E-Aufwand *		2'500'000	
Abschreibung Eintrittsbesteuerung **		-2'500'000	(100% von 2'500'000)
Gewinn Patentbox vor Abschreibung	1'000'000		
Abschreibung Eintrittsbesteuerung **	<u>-2'500'000</u>		
Verlustvortrag Patentbox	<u>-1'500'000</u>		
Ermässigung Patentbox 90%***		0	
Korrektur Gesamtentlastungsbegrenzung		0	
Steuerbarer Gewinn		5'000'000	
Verlustvortrag in die Patentbox ***		1'500'000	

* Der Kanton Genf besteuert die in den vergangenen Steuerperioden bereits berücksichtigten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen gemäss Art. 24b Abs. 3 StHG nach der Grundlösung (Der Gesamtbetrag wird bei Boxeneintritt steuerbar).

** Der Kanton Genf akzeptiert im Gegenzug eine sofortige Abschreibung im ersten Jahr nach Boxeneintritt. Diese sofortige Abschreibung reduziert den Gewinn der Patentbox um den gleichen Betrag. Infolgedessen weist das Ergebnis der Patentbox einen Verlust von CHF 1'500'000 aus.

*** Da das Ergebnis aus Patenten im Jahr 2020 negativ ist, wird keine Patentbox-Ermässigung gewährt. Dieser Verlust gilt als "echter" Verlust, der gemäss Art. 6 Abs. 2 der Patentbox-VO in der Höhe von CHF 1'500'000 auf nachfolgende Steuerperioden vorgetragen werden muss. Die Patentbox-Gewinne künftiger Jahre werden um den Verlust von CHF 1'500'000 reduziert.

Kommentar:

Durch die Sofortabschreibung wird die aufgezeigte Problematik bei Kantonswechseln vermieden. Es ist jedoch sicherzustellen, dass der Verlust im Zuzugskanton mit dem Boxenergebnis verrechnet werden kann.

2.11. Produktfamilien gemäss Art. 4 Patentbox-VO

Sachverhalt

Die X-AG mit Sitz in der Schweiz vertreibt weltweit die nachfolgenden Produktgruppen, welche laut internem Berichtswesen wie folgt zusammengefasst werden:

Gruppe-A

Die Produkte werden zur Behandlung von Muskel- oder Gelenkschmerzen angewendet und sind als Salbe, Spray, oder Pflaster erhältlich. Sämtliche Produkte enthalten entweder den Wirkstoff W+, welcher vor 30 Jahren patentiert oder den Wirkstoff W++, für welchen jedoch aus strategischen Überlegungen kein Patent mehr angemeldet wurde. Die Produkte sind trotzdem grösstenteils, beispielsweise durch die Patentierung des Dosierungsmechanismus oder Klebstoffe für die Pflaster, wie folgt patentgeschützt:

Produkt	Art	Produktion	Vertrieb	Patentschutz			Wirkstoff
				PW+	PP	PDS	W++
A-1	Salbe	China	Warenhäuser	X			
A-2	Salbe	Schweiz	Apotheken und Drogerien				X
A-3	Pflaster	China	Warenhäuser	X	X		
A-4	Pflaster	Schweiz	Apotheken und Drogerien		X		X
A-5	Spray	Schweiz	Apotheken und Drogerien			X	X

Patent PW+:

Das Patent zum Wirkstoff W+ wurde vor über 30 Jahren in der Schweiz eingetragen, womit der Patentschutz abgelaufen ist.

Patent PP:

Es handelt sich um ein Patent für den speziellen Klebstoff, welches am 6.6.2016 eingetragen und für 20 Jahre gültig ist. Die Kosten für die Entwicklung des Patents beliefen sich auf CHF 10 Mio. und entfielen im Umfang von CHF 7 Mio. auf die Geschäftsjahre 2010 bis 2019. Der Klebstoff kommt in der Grundvariante im Produkt A-3 zur Anwendung und in der äusserst hautschonenden Variante im Produkt A-4.

Patent PDS:

Das Patent für den Dosierungsmechanismus wurde am 7.7.2017 für 20 Jahre eingetragen. Die Forschungs- und Entwicklungsaufwand für das Patent belief sich in den Geschäftsjahren 2010 bis 2019 auf CHF 5 Mio.

Wirkstoff W++:

Wie einleitend erwähnt wurde aus strategischen Gründen auf eine Patentanmeldung für den Wirkstoff W++, eine Weiterentwicklung von W+, verzichtet. Der Aufwand für die Weiterentwicklung belief sich in den Geschäftsjahren 2010 bis 2019 auf rund CHF 25 Mio.

Forschungs- und Entwicklungsaufwand:

Zudem ist für die Produktgruppe A in den Geschäftsjahren 2010 bis 2019 rund CHF 12 Mio. allgemeiner Forschungs- und Entwicklungsaufwand angefallen, welcher weder den Patenten, dem Wirkstoff W++ oder den einzelnen Produkten direkt zugewiesen werden kann.

Gruppe-B

Diese Gruppe enthält sämtliche Produkte, welche in der Unfallchirurgie, Orthopädie und Sportmedizin als funktioneller Klebeverband verwendet werden. Sie führen zu einer Entlastung und Bewegungseinschränkung von Gelenken und können sowohl nach Verletzungen als auch präventiv eingesetzt werden. Je nach Produkt ist der Unterzug (Hauptschutz) , der Ankerstreifen (zur Bestimmung der Zugrichtung) oder der Zügel (Bestimmung der Bewegungseinschränkung) patentiert. Die Produkt-/Patentmatrix zeigt folgendes Bild:

Produkt	Art	Produktion	Vertrieb	Patentschutz		
				PH	PA	PZ
B-2	Klebeverband	Deutschland	Spitäler, Physiotherapeuten, Apotheken und Drogerien	X	X	X
B-1	Klebeverband	China	Sportfachgeschäfte	X		

Patent PH:

Das Patent für den Hauptschutz wurde am 3.3.2013 für 20 Jahre eingetragen. Der Aufwand für die Entwicklung belief sich in den Geschäftsjahren 2010 bis 2019 auf rund CHF 9 Mio.

Patente PA:

Die Patente für den Ankerstreifen und den Zügel wurden am 8.8.2018 für 20 Jahre eingetragen. Der Aufwand für die Entwicklung belief sich in den Geschäftsjahren 2010 bis 2019 auf rund CHF 4 Mio.

Patente PZ:

Die Patente für den Ankerstreifen und den Zügel wurden am 9.9.2019 für 20 Jahre eingetragen. Der Aufwand für die Entwicklung belief sich in den Geschäftsjahren 2010 bis 2019 auf rund CHF 3 Mio.

Gruppe-C

Diese elastischen Gummibänder werden als Trainingsbänder für das Ausdauer- oder Krafttraining zum gezielten Muskelaufbau eingesetzt. Sie sind in verschiedenen Stärken (leicht, mittel, stark) erhältlich und sind durch die Patente PL, PM, und PS geschützt. Das Patent PL (Gummiband leicht) wurde am 4.4.2004, das Patent PM (Gummiband mittel) am 5.5.2015 und das Patent PS (Gummiband stark) am 8.8.2018 in der Schweiz für 20 Jahre eingetragen. Die Trainingsbänder werden im Set oder einzeln und mit einer Trainingsanleitung (kein Patentschutz) in Apotheken, Drogerien oder Sportfachgeschäften verkauft. Zudem wird die Trainingsanleitung auch einzeln verkauft.

Antrag der Unternehmung: Besteuerung nach Art. 24b StHG / Bildung Produktfamilie

Die X-AG möchte für sämtliche Produktgruppen die Patentbox beantragen, wobei sie davon ausgeht, dass die einzelnen Produktgruppen als Produktfamilien i.S. von Art. 4 Patentbox-VO qualifizieren. In Bezug auf die Produktgruppen ergeben sich aus Sicht der Gesellschaft folgende Besonderheiten:

- Da für das Produkt A-1 kein Patentschutz mehr besteht und es sich beim Produkt A-3 um ein Billigprodukt mit sehr hohen Stückzahlen, aber einer äusserst tiefen Marge handelt, sollen diese zwei Produkte nicht für die Patentbox berücksichtigt werden.
- Auch beim Produkt B-1 handelt es sich um die „Billigversion“ mit hohen Stückzahlen und tiefer Marge. Aus diesem Grunde wird bei der Produktgruppe B auf die Bildung einer Produktfamilie verzichtet. Zudem ist die Gesellschaft der Auffassung, dass für den Eintritt in die Patentbox nur über die Forschungs- und Entwicklungskosten des Patents PZ abgerechnet werden muss.
- Bei der Produktfamilie C werden die Erträge aus dem Verkauf der Trainingsanleitung, unabhängig davon, ob diese zusammen mit den Gummibändern oder einzeln verkauft werden in der Patentbox berücksichtigt.

Fragen

Gruppe A:

1. Handelt es sich bei der Produktgruppe A um eine Produktfamilie im Sinne von Art. 4 der Patentboxverordnung, bzw. können die Produktarten Salbe, Pflaster und Spray für steuerliche Zwecke in einer Produktfamilie zusammengefasst werden?
2. Wenn ja, welche Produkte müssen zwingend in der Produktfamilie enthalten sein, über welche Forschungs- und Entwicklungskosten ist beim Eintritt in die Patentbox abzurechnen, und für welche Dauer ist die Besteuerung in der Patentbox möglich?

Variante 1:

Ändert sich etwas in der Beurteilung in Bezug auf die Fragen 1 und 2, wenn es sich beim Produkt A-5 nicht um einen Spray, sondern um ein Pflaster handelt?

Variante 2:

Die X-AG hat den Wirkstoff W++ patentieren lassen. Ändert dieser Sachverhalt etwas in Bezug auf die Bildung einer Produktfamilie?

Variante 3:

Die X-AG hat den Wirkstoff W++ patentieren lassen. Dieser ist ebenfalls im Produkt A3 enthalten, und beim Produkt A-5 handelt es sich um ein Pflaster. Kann die X-AG eine Produktfamilie ohne Einbezug des Produkts A-3 bilden?

Gruppe B:

3. Ist es möglich bei der Produktgruppe B nur das Produkt B-2 für die Patentbox zu berücksichtigen und beim Boxeneintritt nur über den Forschungs- und Entwicklungsaufwand des Patents PZ abzurechnen?

Gruppe C:

4. Ist die Bildung einer Produktfamilie im Sinne von Art. 4 der Patentboxverordnung für die Produktgruppe C möglich und wenn ja, für welche Dauer ist die Besteuerung in der Patentbox zwingend?
5. Können die Erlöse aus dem Verkauf der Trainingsanleitungen vollumfänglich in der Patentbox berücksichtigt werden?

Hinweise zum Patentrecht

- Gemäss Art. 14 des Patentgesetzes (PatG) beträgt die Laufzeit eines Patents – ohne Möglichkeit der Verlängerung – längstens 20 Jahre seit dem Datum der Anmeldung. Im Bereich pharmazeutischer Produkte (Arzneimittel) kann die Patentlaufdauer durch ein ergänzendes Schutzzertifikat um max. 5 Jahre verlängert werden (vgl. Art. 140e PatG).
- Betrifft die Erfindung respektive das Patent einen Herstellungsprozess, erstreckt sich die Wirkung des Patents auch auf die unmittelbaren Erzeugnisse des Verfahrens (Art. 8a PatG).
- Laut Botschaft zur SV17 Ziffer 1.2.2.2 (S. 23) qualifiziert für die Patentbox auch im Ausland patentierte Software, da die Steuerbehörde nicht über das nötige Fachwissen verfügt, um bei ausländischen Patenten mit Softwarebezug zwischen computerimplementierten Erfindungen oder reiner Software zu unterscheiden. Diese Ausführungen sind in Zusammenhang mit Software erfolgt, da diese in der Schweiz nicht patentierbar ist; sie gelten sinngemäss aber auch für andere Patente.

Hinweise zu den OECD-Grundlagen / Patentboxverordnung

- Die Anwendung der ermässigten Besteuerung erfolgt grundsätzlich für Patente und vergleichbare Rechte. Nur wenn diese Patente oder vergleichbaren Rechte in einem Produkt enthalten sind, wird die Berechnung anhand des Reingewinns aus dem Produkt und, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind, nach Produktfamilien vorgenommen.
- In der Praxis dürfte der Grundsatz keine grosse Bedeutung erlangen und die Berechnung für die ermässigte Besteuerung nach Produkten bzw. Produktfamilien und unter Anwendung der Residualmethode erfolgen.
- Aufgrund von Art. 3 der Patentbox-Verordnung
„Soweit die Patente und vergleichbaren Rechte in einem Produkt enthalten sind, ermittelt sich der ermässigte steuerbare Reingewinn aus diesen Rechten anhand des Reingewinns aus dem Produkt vor Steueraufwand.“
ist die Berechnung nach Produkten zwingend vorzunehmen, wenn die Patente oder vergleichbaren Rechte in den Produkten enthalten sind (keine Verrechnung von Lizenzen in eine Patentbox im Rahmen der patentbezogenen Betrachtung).

Lösungsansatz

Zu Frage 1:

Laut Art. 3 der Patentbox-Verordnung ermittelt sich der ermässigte steuerbare Reingewinn für Patente oder vergleichbare Rechte, welche in einem Produkt enthalten sind, anhand des Reingewinns aus dem Produkt. Somit qualifizieren für die ermässigte Besteuerung nach Art. 24b StHG nur Produkte mit mindestens einem qualifizierenden Patent.

Im vorliegenden Fall ist der Patentschutz für das Produkt A-1 abgelaufen, und für das Produkt A-2 wurde nie ein Patent eingetragen. Aus diesem Grunde qualifizieren diese zwei Produkte nicht für die ermässigte Besteuerung.

Gemäss Art. 4 Abs. 1 der Patentbox-Verordnung kann die Berechnung nach Art. 3 der Patentbox-Verordnung für Produkte, denen dieselben Patente oder vergleichbaren Rechte zugrunde liegen und welche nur geringe Abweichungen voneinander aufweisen (Produktfamilien), pro Produktfamilie vorgenommen werden.

Den Produkten A-3 und A-4 liegt das Patent PP zugrunde, und es handelt sich bei beiden Produkten um ein Pflaster. Einzig der Wirkstoff ist nicht der gleiche. So beinhaltet das Produkt A-3 den Wirkstoff W+, während dem das Produkt A-4 den Wirkstoff W++ enthält, welcher auf Basis des Wirkstoffs W+ weiterentwickelt wurde. Die Anwendung (Behandlung von Muskel- oder Gelenkschmerzen) ist ebenfalls vergleichbar. Aus diesen Gründen ist die Bildung einer Produktfamilie (enthaltend A-3 und A-4) für die Berechnung zulässig.

Dem Produkt A-5 liegt das Patent PDS und nicht PP zugrunde. Zudem handelt es sich nicht um ein Pflaster, sondern um einen Spray. Einzig die Anwendung (Behandlung von Muskel- oder Gelenkschmerzen) ist identisch, und der im Produkt enthaltene Wirkstoff W++ entspricht demjenigen im Produkt A-4. Das Produkt A-5 qualifiziert somit für die ermässigte Besteuerung. Es ist aber eine separate Berechnung gemäss Art. 3 der Patentbox-Verordnung zu erstellen. Eine Integration in die Produktfamilie, enthaltend A-3 und A-4, ist nicht möglich.

Zu Frage 2:

Laut Art. 4 Abs. 2 der Patentbox-Verordnung ist die Berechnung nach Produktfamilien für die gesamte Laufzeit der zugrunde liegenden Rechte beizubehalten. Zudem bezieht sich die Hinzurechnung des F&E-Aufwandes gemäss Art. 24b Abs. 3 StHG laut Erläuterungen zur Patentbox-Verordnung auf die Produktfamilie.

In den Produkten A-3 und A-4 ist das Patent PP enthalten, womit die Berechnung für die ermässigte Besteuerung für die Produktfamilie A bis ins Jahr 2036 erfolgen kann. Für den Boxeneintritt per 1.1.2020 muss der F&E-Aufwand des Patents PP der letzten 10 Jahre von CHF 7 Mio. sowie der anteiligen F&E-Aufwand für die Entwicklung des Wirkstoffes W++ von total CHF 25 Mio. per 1.1.2020 der Gewinnbesteuerung zugeführt werden, obwohl für den Wirkstoff W++ kein Patentschutz beantragt worden ist. Auch ist über den allgemeinen Forschungs- und Entwicklungsaufwand anteilig abzurechnen. Dies ist insofern gerechtfertigt, als auch der Ertrag, welcher aus dem bereits berücksichtigten F&E-Aufwand für den Wirkstoff W++ resultiert, inskünftig der ermässigten Besteuerung unterliegt. Sofern der Verkehrswert des Produkts A4 tiefer ist als der beim Boxeneintritt zu berücksichtigende F&E Aufwand, ist dieser Verkehrswert für die Eintrittsbesteuerung massgebend.

Sollte die X-AG, wie im Sachverhalt erwähnt, für das Produkt A-3 die Besteuerung nach Art. 24b StHG nicht geltend machen, erfolgt die Berechnung der Ermässigung nach Art. 3 der Patentbox-Verordnung für das Produkt A-4. Diesfalls wäre über den F&E Aufwand für das Patent PP und den Wirkstoff W++ und den allgemeinen Forschungs- und Entwicklungsaufwand von CHF 12 Mio. nur anteilig für das Produkt A-4 abzurechnen.

Für das Produkt A-5 kann ebenfalls die ermässigte Besteuerung gemäss Art. 24b Abs. 1 und 2 StHG geltend gemacht werden. Die Berechnung hat im Rahmen der produktbezogenen Betrachtung separat gemäss Art. 3 der Patentbox-Verordnung zu erfolgen. Zudem ist für den Boxeneintritt über den F&E-Aufwand des Patents PDS von CHF 5 Mio. und anteilig über den F&E-Aufwand für die Entwicklung des Wirkstoffes W++ von total CHF 25 Mio. und den allgemeinen Forschungs- und Entwicklungsaufwand von CHF 12 Mio. per 1.1.2020 abzurechnen.

Da die Gesellschaft für das Produkt A-3 die Patentbox nicht beantragen möchte, wird sie sehr wahrscheinlich auf die Bildung einer Produktfamilie verzichten und die Berechnung für die Produkte A-4 und A-5 nach Art. 3 der Patentbox-Verordnung beantragen. In der Konsequenz muss bei Eintritt in die Patentbox auch über den F&E Aufwand des Patents PP von CHF 7 Mio. anteilig abgerechnet werden.

Variante 1

Aufgrund der Formulierung Art. 4 der Patentbox-Verordnung „dieselben“ ist es zwingend erforderlich, dass alle Produkte einer Produktfamilie zumindest ein gleiches Patent oder ein gleiches vergleichbares Recht enthalten. Aus diesem Grund kann in Variante 1 keine Produktfamilie gebildet werden, da jedem Produkt ein anderes Patent zugrunde liegt. Zudem qualifizieren nur vergleichbare Rechte gemäss Art. 24a Abs. 2 StHG.

Variante 2

Die Produkte A-2, A-4 und A-5 beinhalten nun das gleiche Patent (Wirkstoff W++). Auch werden sämtliche drei Produkte über den gleichen Vertriebskanal (Apotheken und Drogerien) angeboten, und die Anwendung zur Behandlung von Muskel- und Gelenkschmerzen ist ebenfalls identisch. Die Form der Anwendung (Salbe, Pflaster, Spray) weicht voneinander ab, womit die Bildung einer Produktfamilie nur möglich ist, wenn trotzdem von Produkten mit nur geringen Abweichungen gesprochen werden kann.

Variante 3

Im Unterschied zur Variante 2 enthält das Produkt A-3 ebenfalls das Patent für den Wirkstoff W++ und würde somit für die Patentbox qualifizieren. Auch die Form der Anwendung (Pflaster) ist identisch mit den Produkten A-4 und A-5, womit diese drei Produkte sicher für die Berechnung nach Art. 4 der Patentboxverordnung qualifizieren. Da es der X-AG frei steht, die Berechnung nach Art. 3 der Patentbox-Verordnung für einzelne Produkte zu beantragen, müsste dies auch bei der Berechnung nach Art. 4 der Patentbox-Verordnung möglich sein, da es sich hierbei um eine Vereinfachung handelt. D.h. es sind nicht zwingend sämtliche Produkte, welche das gleiche Patent enthalten und nur geringe Abweichungen voneinander aufweisen, zwingend in die Produktfamilie aufzunehmen. Mit anderen Worten können die Produkte, welche in die Produktfamilie eingebracht werden, frei gewählt werden (unter der Voraussetzung, dass die Produkte das gleiche Patent enthalten und nur geringe Abweichungen voneinander aufweisen), aber mit der Konsequenz, dass auch der zugehörige bisherige F&E-Aufwand beim Boxeneintritt zu besteuern ist.

Zu Frage 3

Gemäss Erläuterungen zur Patentbox-Verordnung (Art. 4) handelt es sich bei der Berechnung nach Produktfamilien um eine Ausnahme.

Für die X-AG ist es möglich nur für das Produkt B-2 die ermässigte Besteuerung nach Art. 24b Abs. 1 und 2 StHG zu beantragen. In Bezug auf die Eintrittskosten kann auf die Ausführungen unter Frage 2 verwiesen werden, wonach die Hinzurechnung des F&E Aufwandes gemäss Art. 24b Abs. 3 StHG auf Stufe Produktfamilie und somit in der logischen Konsequenz auf Stufe Produkt zu erfolgen hat. Somit muss beim Eintritt in die Patentbox per 1.1.2020 über den F&E Aufwand des Patents PH von CHF 9 Mio. anteilmässig und über den F&E-Aufwand der Patente PA und PZ von CHF 4 respektive CHF 3 Mio. vollständig abgerechnet werden.

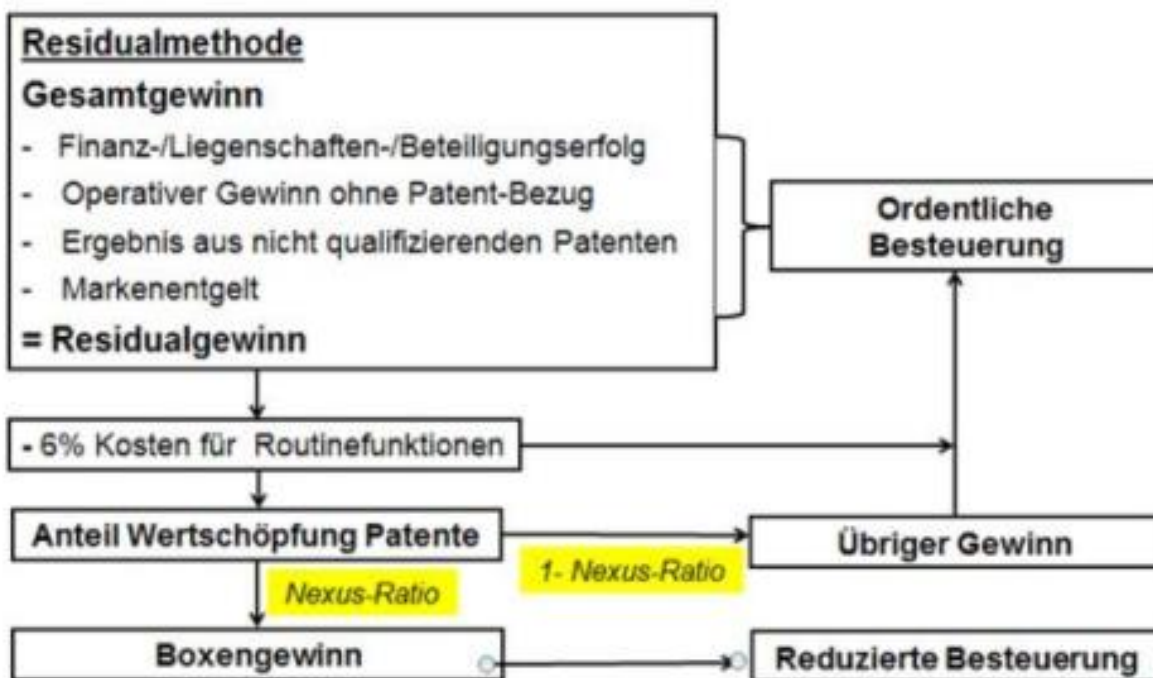
Zu Frage 4:

Sämtliche Trainingsbänder beinhalten ein Patent und qualifizieren somit für die ermässigte Besteuerung nach Art. 24b Abs. 1 und 2 StHG. Für die Besteuerung nach Art. 4 der Patenbox-Verordnung sind für die Berechnung nach Produktfamilien folgende Fragen zu klären:

1. Weisen die Produkte nur geringe Abweichungen voneinander auf? Die Anwendung für das Ausdauer- oder Krafttraining zum gezielten Muskelaufbau ist identisch und es handelt sich um Gummibänder. Die Voraussetzung ist somit erfüllt.
2. Liegen den Produkten dieselben Patente zugrunde? Vorliegend werden die Produkte nicht durch ein einziges Patent geschützt, womit diese Voraussetzung nicht erfüllt ist.
3. Liegen den Produkten (dieselben) vergleichbaren Rechte zugrunde? Den Produkten liegt nicht dasselbe vergleichbare Recht gemäss Art. 24a Abs. 2 StHG zugrunde, womit diese Voraussetzung ebenfalls nicht erfüllt ist

Zu Frage 5:

Werden die Trainingsanleitungen zusammen mit einem Trainingsband im Set verkauft, qualifizieren sie für die ermässigte Besteuerung. Als Einzelprodukt haben sie aber keinen Patentschutz, womit sie ordentlich zu besteuern sind.



3. Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

3.1. Beteiligungsabzug im Zusammenhang mit Art. 61a DBG / Art. 24c StHG

Sachverhalt

Beim Zuzug aus dem Ausland können nach Art. 61a DBG bzw. Art. 24c StHG die stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Goodwills aufgedeckt werden.

Fragestellung

Werden die stillen Reserven bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs mitberücksichtigt?

Lösungsansatz

Die bei Zuzug aufgedeckten stillen Reserven unterliegen zufolge Erhöhung der Gewinnsteuerwerte auch der Kapitalsteuer, womit das gleiche Ergebnis wie bei einer buchmässigen Aufwertung dieser Reserven erzielt wird. Massgebend sind somit die Gewinnsteuerwerte der einzelnen Aktiven nach Aufdeckung und unter Berücksichtigung allfälliger Abschreibungen in den Folgejahren. Dieser Grundsatz gilt trotz der abweichenden Behandlung der stillen Reserven auf Beteiligungen, welche nach Art. 61a DBG bzw. Art. 24c StHG nicht aufgedeckt werden dürfen, da ein allfälliger Kapitalgewinn inskünftig dem Beteiligungsabzug unterliegt. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten dieser Beteiligungen beim Zuzug entsprechen somit deren Buchwert.

Illustration:

Berechnung Anteil Finanzierungsaufwand

Aktiven gemäss Bilanz zu Buchwerten		3'500	
Als Gewinn besteuerte stille Reserven total (nach Zuzug)	500		
Gewinnsteuerunwirksam aufgedeckte stille Reserven bei Zuzug in die Schweiz	2'000	2'500	
Total Aktiven zu Gewinnsteuerwerten		6'000	
Qualifizierte Beteiligungen gemäss Bilanz zu Buchwerten		600	
Als Gewinn besteuerte Wertberichtigungen (nach Zuzug)	100		
Gewinnsteuerunwirksam aufdeckbare stille Reserven bei Zuzug in die Schweiz	0	100	
Total Beteiligungen zu Gewinnsteuerwerten		700	11.66%

Kommentar:

Gemäss Botschaft zur SV17 (BBI 2018, S. 56) dürfen stille Reserven auf Beteiligungen nach Art. 69 Bst. a und b DBG nicht aufgedeckt werden. Dies führt bei Einbezug der aufgedeckten stillen Reserven dazu, dass mit Ausnahme der Beteiligungen sämtliche Aktiven zum Verkehrswert bewertet werden, wobei der darin enthaltene Mehrwert durch die lineare Abschreibung über 10 Jahre und die Einhaltung des Niederstwertprinzips – auch in der Steuerbilanz – sukzessive vermindert wird und die Bewertung der Beteiligungen in den Gesamtktiven ebenfalls zu Gewinnsteuerwerten erfolgt.

Für den Beteiligungsabzug auf Dividenden und auf Kapitalgewinnen muss der anteilige Finanzierungsaufwand, welcher auf qualifizierte Beteiligungen entfällt, ermittelt werden (Art. 70 DBG); Gemäss Kreisschreiben ESTV 2009 Nr. 27 erfolgt dies grundsätzlich im Verhältnis der Gewinnsteuerwerte der qualifizierten Beteiligungen zum Gewinnsteuerwert der gesamten Aktiven. Demnach sind für die Berechnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinnen gemäss Art. 70 Abs. 4 DBG

- die im Rahmen von Art. 61a DBG resp. Art. 24c StHG aufgedeckten stillen Reserven (inkl. Goodwills) zu berücksichtigen, da die bei Zuzug aufgedeckten stillen Reserven zufolge Erhöhung der Gewinnsteuerwerte auch der Kapitalsteuer unterliegen. Damit wird das gleiche Ergebnis erzielt, wie wenn die stillen Reserven buchmässig aufgedeckt würden. Das heisst, es ist bei der Berechnung des Beteiligungsabzuges vom Gewinnsteuerwert der Gesamtktiven auszugehen;
- entspricht der Gewinnsteuerwert der qualifizierenden Beteiligungen für den Beteiligungsabzug dem Buchwert, da die stillen Reserven auf qualifizierenden Beteiligungen nach Art. 61a DBG resp. Art. 24c StHG nicht aufgedeckt werden dürfen;
- entsprechen die Gestehungskosten beim Zuzug dem Buchwert gemäss Handelsbilanz der Schweiz („Eröffnungsbilanz“). Bei buchmässigen Aufwertungen vor dem Zuzug gelten ebenfalls die Buchwerte gemäss Eröffnungsbilanz als Gestehungskosten;
- beginnt die für die Geltendmachung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinnen massgebende Besitzesdauer gemäss Art. 70 Abs. 4 Buchstabe b DBG im Zeitpunkt des Zuzugs.

Bei Zuzügen aus dem Ausland führt das Abstellen auf die Gewinnsteuerwerte für die Schätzung des Finanzierungsaufwandes dazu, dass man die qualifizierenden Beteiligungen und die Gesamtktiven ungleich bewertet, was zu einem ungenügenden Finanzierungsaufwand führen würde. Indes nimmt der Gewinnsteuerwert des Mehrwertes mit zunehmender Abschreibungsdauer ab, sodass sich die Bewertungsmassstäbe mit der Zeit angleichen. Ferner kann davon ausgegangen werden, dass die Unternehmen ihre Aktiven inklusive Beteiligungen buchmässig aufwerten, soweit dies handelsrechtlich möglich ist.

3.2. Zuzug aus dem Ausland gemäss Art. 24c StHG: Kapitalsteuer

Sachverhalt

Art. 24c StHG und 61a DBG behandeln die Aufdeckung der stillen Reserven bei Zuzug in die Schweiz. Im Gegensatz zu den Umstrukturierungsnormen, welche bei Entnahmetatbeständen die Geltendmachung einer als Gewinn versteuerten Reserve im Fall des nachträglichen Dahinfallens der Voraussetzungen zur Gewährung der Steuerneutralität explizit normiert, fehlt ein Hinweis zur Technik der Erhöhung bei den gewinnsteuerlich massgebenden Vorschriften von Art. 24c StHG und 61a DBG. Weiter wurde mit der STAF Art. 29 Abs. 2 Bst. b StHG, welche eine Aufrechnung im Kapital derjenigen stillen Reserven, welche im Fall der Gewinnbesteuerung aus versteuertem Gewinn gebildet worden wären, aufgehoben.

Es bestand bisher Einigkeit, dass die gewinnsteuerunwirksame Aufdeckung von stillen Reserven beim Zuzug, welche aus steuersystematischen Gründen durch Erhöhung der Gewinnsteuerwerte der individuellen Aktiven und des selbst geschaffenen Mehrwerts erfolgt, auch zu einer Aufrechnung im steuerbaren Eigenkapital führen muss. Damit wird eine Gleichstellung erreicht mit jenen Unternehmen, welche ihre Reserven beim Zuzug buchmässig offenlegen.

Die zuziehende Unternehmung kann die stillen Reserven auf den einzelnen materiellen und immateriellen Aktiven (inkl. Markenrechte) nur bis zu den OR-Höchstwerten buchmässig offenlegen, nicht aber jene auf dem selbstgeschaffenen Mehrwert. Insofern bezieht sich unsere Begründung mit der Gleichstellung der buchmässigen Aufdeckung nur auf einzelne Aktiven, nicht aber auf Goodwill, der buchmässig nicht offengelegt werden kann.

Ermittlung der Aufdeckungsbeträge wie folgt:

Schritt 1	Schritt 2	Schritt 3	Schritt 4	Schritt 5
Unternehmenswert	Abzüglich Beteiligungen	Abzüglich Liegenschaften	Abzüglich Übrige Vermögenswerte	= Goodwill
Bestimmung Unternehmenswert	Abzug Beteiligungen zum Verkehrswert	Abzug Liegenschaften zum Verkehrswert	Abzug übriger materieller und immaterieller Vermögenswerte (inkl. Markenrechte) zum Verkehrswert („Step-up“ auf Einzelaktiven)	Goodwill als Residualgrösse

Fragestellung

Ist trotzdem eine Aufrechnung im steuerbaren Eigenkapital auch auf Goodwill möglich?

Lösungsansatz

In Anlehnung an die jüngste Rechtsprechung des BGer (Urteil vom 14.11.2019, 2C_119/2018) könnte eine Aufrechnung im steuerbaren Kapital aus steuersystematischen Gründen mangels expliziter Korrekturvorschrift in Art. 24c und Art. 29 Abs. 3 StHG und Art. 61a DBG nur bis zu den OR-Höchstwerten geltend gemacht werden. Dem ist entgegenzuhalten, dass

- die Aufhebung von Art. 29 Abs. 2 lit. b StHG in Zusammenhang mit der Abschaffung der kantonalen Steuerstatus steht und nicht die Kapitalaufrechnung bei Erhöhung von Gewinnsteuerwerten in Frage stellt;
- mit der bloss steuerbilanziell vorzunehmenden Aufdeckung durch Erhöhung der Gewinnsteuerwerte (auch des selbst geschaffenen Mehrwertes) Abschreibungssubstrat geschaffen wird, was auch zu einer Erhöhung des steuerbaren Eigenkapitals führt;
- eine Kapitalaufrechnung auch in Fällen erfolgt, in denen beim nachträglichen Dahinfallen der Voraussetzungen für die Steuerneutralität von Umstrukturierungen gemäss Art. 24 Abs. 3^{ter} und 3^{quinquies} StHG als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend gemacht werden.

Bei der Bewertung, insbesondere des selbst geschaffenen Mehrwerts, ist bei Anwendung der DCF-Methode der finanzmathematische Zusammenhang zwischen Kapitalisierungszinssatz, Einbezug des terminal Value und Abschreibungsdauer zu berücksichtigen.

4. Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Noch nicht behandelt.

5. Zusatzabzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

5.1. Umfang des Zusatzabzugs beim Auftragnehmer

Sachverhalt

Der Auftraggeber hat seinen Sitz in einem Kanton, welcher den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand im Umfang von 20% gewährt. Der Sitzkanton des Auftragnehmers gewährt einen höheren Zusatzabzug von 50%. Der Auftraggeber kann somit auf 80% des in Rechnung gestellten Betrages einen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand von 20% geltend machen.

Fragestellung

Kann und wenn ja in welchem Umfang der Auftragnehmer einen Zusatzabzug geltend machen?

Lösungsansatz

Aufgrund des Wortlauts im Gesetz (Art. 25a Abs. 4 StHG) ist das so nicht vorgesehen. Somit kann der im Sitzkanton des Auftraggebers nicht beanspruchte Teil des Zusatzabzuges von 30% nicht vom Auftragnehmer in Anspruch genommen werden.

5.2. Weiterverrechnung von Produktkosten im Konzern mit der Kostenaufschlagsmethode

Sachverhalt

Die DISTRI SA ist verantwortlich für den Verkauf, das Marketing und die Marktbearbeitung von Uhren, welche sie von ihrer Schwestergesellschaft der PRODUCT SA bezieht. Die PRODUCT SA ist verantwortlich für die Produktion sowie die Forschung und Entwicklung der Uhren. Die F&E Aufwendungen belaufen sich jährlich auf CHF 5.0 Mio. Der Preis für die Uhren entspricht den Produktionskosten zuzüglich eines Aufschlags von 13%.

Fragestellung

Welche Gesellschaft kann den Zusatzabzug nach Art. 25a StHG geltend machen?

Lösungsansatz

Zwischen den beiden Gesellschaften DISTRI SA und PRODUCT SA besteht kein Auftragsverhältnis (Auftragsgeber-Auftragsnehmer) für die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich Forschung und Entwicklung. Die Uhren werden zu Cost+ (welcher einer marktmässigen Entschädigung entspricht) weiterverrechnet und die F&E Aufwendungen zulasten der Erfolgsrechnung der PRODUCT SA verbucht, womit diese den Zusatzabzug nach Art. 25a StHG geltend machen kann.

5.3. Qualifizierende Tätigkeiten

Sachverhalt 1

Die Bank AG beauftragt die Inno AG, ihr Produkt „Roboassistance“ für Funktionen im Zusammenhang mit den Kundenbeziehungen der Bank, unter gewissen Anpassungen, zu implementieren (Sprachassistenz für telefonische Kontakte sowie weitere Funktionen für die Unterstützung der Compliance der Bank).

Fragestellung

Kann die Bank AG den von der Inno AG in Rechnung gestellten Aufwand für die Implementierung von „Roboassistance“ als Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung geltend machen?

Lösungsansatz

Der Kauf von „Roboassistance“ durch die Bank AG stellt keine Forschung dar. Drei Kriterien des Frascati-Handbuchs – Neuartigkeit, schöpferische Tätigkeit und Ungewissheit – sind nicht erfüllt. Die Suche nach zuvor unentdeckten Phänomenen, Strukturen und Zusammenhängen als Hauptkriterium der wissenschaftlichen Forschung und der wissenschaftsbasierten Entwicklung ist nicht gegeben. Es wird bloss das bereits verfügbare Wissen mit einer Anpassung resp. durch kundenspezifische Gestaltung vermittelt, ohne eine Erweiterung des Kenntnisstandes (Frascati-Handbuch, Kapitel 2, Ziffer 2.21, Tabelle 2.1).

Mit der Implementierung eines der bestehenden Produkte der Inno AG unter Vornahme von gewissen Anpassungen liegt zwar Prozess-Innovation vor, da die Prozesse verändert, die Kosten gesenkt, die Dienstleistungen verbessert (Telefonkontakt rund um die Uhr) und die Compliance unterstützt werden. Der Kaufpreis qualifiziert aber nicht für den Zusatzabzug für Forschung.

Variante

Die Bank AG entwickelt selber eine Software, die dazu dient, ihren Kunden Werbung für individuell zusammengestellte Derivate anzubieten. Die kundenspezifische Zusammenstellung der Derivate erfolgt mittels einem von der Bank entwickelten Algorithmus, der auf die Daten im Zahlungsverkehr der Kunden zugreift.

Fragestellung

Qualifizieren die Aufwendungen für die Entwicklung des Algorithmus für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung?

Lösungsansatz

Die Eigenentwicklung des Algorithmus stellt Forschung dar. Die fünf Kriterien nach Frascati-Handbuch – Neuartigkeit, schöpferische Tätigkeit, Ungewissheit, systematisches Vorgehen und Übertragbarkeit und/oder Reproduzierbarkeit – sind erfüllt.

Die Software-Entwicklung der Bank AG ist eine Marketing-Innovation, die nach Oslo-Handbuch 2005 zwar als Forschung und Entwicklung qualifiziert. Gemäss Botschaft STAF können aber Innovationen im Marketingbereich nie für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung qualifizieren, weshalb dies auch auf den vorliegenden Aufwand zutrifft.

Fall 5.3 Qualifizierende Tätigkeiten: Sachverhalt 2

Die Waschmaschinen AG entwickelt selber eine Software, welche eine Sprachsteuerung von Waschmaschinen ermöglicht und insbesondere für behinderte oder ältere Menschen einen einfacheren Bedienkomfort der Waschmaschine erlaubt.

Fragestellung

Qualifiziert der Aufwand für die Entwicklung der Sprachsteuerung für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung?

Lösungsansatz

Alle fünf Kriterien nach Frascati-Handbuch – Neuartigkeit, schöpferische Tätigkeit, Ungewissheit, systematisches Vorgehen und Übertragbarkeit und/oder Reproduzierbarkeit – sind erfüllt.

Nach Oslo-Handbuch 2005 handelt es sich um eine Produkt-Innovation mit wesentlicher Verbesserung der bisherigen technischen Möglichkeiten.

Alle Voraussetzungen sind erfüllt, sodass der für die Entwicklung der Sprachsteuerung direkt aufgewendete Personalaufwand für Forschung und Entwicklung plus einen Zuschlag von 35% für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung qualifiziert.

Variante

Die Waschmaschinen AG hat ihre Waschmaschinen-Sprachsteuerung zum vermarktungsreifen Produkt entwickelt. Sie verkauft es unter Anpassung an die spezifischen Kundenbedürfnisse an ein Schweizer Konkurrenz-Unternehmen. Die Käuferin implementiert das Produkt nach dem Kauf in ihre Software der Waschautomatik.

Fragestellungen

- a. Unterliegt der Aufwand für die Anpassung der Sprachsteuerung an die Bedürfnisse der Käufer dem Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung?
- b. Kann die Käuferin den Kaufpreis als Forschung und Entwicklung geltend machen?

Lösungsansatz

- a. Anpassungen bei der Implementierung stellen weder Forschung noch Entwicklung i.S. des Frascati- oder des Oslo-Handbuchs dar. Die fünf Kriterien des Frascati-Handbuchs sind nicht kumulativ erfüllt. Es liegen weder Neuartigkeit noch Ungewissheit oder Übertragbarkeit vor.
- b. Bei der Käuferin liegt keine Produkt- oder Prozess-Innovation im Sinn einer wesentlichen Produktverbesserung vor. Eine Qualifikation als Forschung und Entwicklung ist damit ausgeschlossen. Der Kauf von Produkten, dazu zählen beispielsweise auch die Lizenzaufwendungen, stellt nie Forschung und Entwicklung dar.

Fall 5.3 Qualifizierende Tätigkeiten: Sachverhalt 3

Die IT AG entwickelt auf eigenes Risiko hin eine Informatik-Applikation zur Unterstützung von mündlichen Prüfungen an Schulen und Universitäten (Spracherkennungs-App mit der Möglichkeit, Prüfungsschema und Antworten abzugleichen und zu bewerten).

Fragestellung

Qualifiziert der Personalaufwand für die Entwicklung der Prüfungs-App für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung?

Lösungsansatz

Es handelt sich um eine Neuentwicklung. Die fünf Kriterien nach Frascati-Handbuch (neuartig, schöpferisch, ungewiss, systematisch und reproduzierbar) sind erfüllt. Im Ergebnis liegt eine Produkt-Innovation vor und der direkte Personalaufwand in der Forschung und Entwicklung qualifiziert für den Zusatzabzug.

Variante

Die Abendschule AG beauftragt die IT AG, eine Informatik-Applikation zur Unterstützung von mündlichen Prüfungen an ihrer Schule zu entwickeln.

Fragestellung

Qualifiziert der Entwicklungsaufwand der IT AG für die Entwicklung der Prüfungs-App für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung?

Lösungsansatz

Die Fragestellung entspricht dem Grundsachverhalt. Forschung nach den fünf Kriterien des Frascati-Handbuchs und Innovation liegen vor. Deshalb kann die Abendschule AG den Aufwand zu 80 % für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung beanspruchen.

Fall 5.3 Qualifizierende Tätigkeiten: Sachverhalt 4

Die Mode AG beschäftigt eine Designerin, die halbjährlich neue Designs für Modekollektionen entwirft.

Fragestellung

Kann die Mode AG für den Personalaufwand der Designerin den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung geltend machen?

Lösungsansatz

Einerseits sind die fünf Kriterien nach Frascati-Handbuch nicht erfüllt und andererseits sind nach Oslo-Handbuch 2005 (Ziffer 203) routinemässige und zyklische Erscheinungen keine Marketing-Innovationen. Marketing würde nach Botschaft STAF nie für Forschung und Entwicklung qualifizieren.

Variante 1

Die Mode AG möchte sich der nachhaltigen Modeproduktion und dem entsprechenden Vertrieb verschreiben und lässt in der Schweiz eine neue auf pflanzlicher Basis gewobene Naturtextilie entwickeln. Ein Drittunternehmen entwickelt eine neue als Stoff verwendbare natürliche Substanz, die sich weben, verarbeiten und tragen lässt. Der neue Stoff wird von der Designerin in die neue Kollektion aufgenommen.

Fragestellung

Kann die Mode AG den Entwicklungsaufwand für die Naturtextilien als Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung geltend machen?

Lösungsansatz

Die fünf Kriterien nach Frascati-Handbuch für Forschung sind erfüllt. Zudem handelt es sich gemäss Oslo-Handbuch 2005 um eine Produktinnovation. Dieser erstmalige Entwicklungsaufwand des Stoffes für die Mode AG berechtigt zum Zusatzabzug von 80 % für Forschung und Entwicklung bei der Mode AG.

Variante 2

Die Mode AG entwickelt ihren bereits bestens im Markt eingeführten und in der Schweiz produzierten bekannten Laufschuh "Runner" exklusiv für einen Kreis von 1'000 Kunden in einer frei wählbaren Farbe gegen kleinen Aufpreis weiter.

Fragestellung

Stellen die Entwicklungsaufwendungen (Umrüsten der Maschinen und das Einrichten für die Farbgestaltung) Forschung und Entwicklung dar?

Lösungsansatz

Die fünf Kriterien nach Frascati-Handbuch sind nicht kumulativ erfüllt. Es handelt sich weiter weder um eine Produkt- noch um eine Prozessinnovation. Der Exklusivschuh ist eine Marketing-Innovation, die aber als Routineveränderung am Schuh nicht als solche qualifiziert. Letztlich kann aber gemäss Botschaft STAF Marketing-Innovation nie für Forschung und Entwicklung qualifizieren.

Fall 5.3 Qualifizierende Tätigkeiten: Sachverhalt 5

Die Pharma AG erwirbt ein neuartiges Molekül, in der Hoffnung, daraus ein marktfähiges Produkt für die Medizin entwickeln zu können.

Fragestellung

Qualifizieren die Aufwendungen für den Erwerb des Moleküls für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung?

Lösungsansatz

Der Kauf von Substanzen zur Forschung und Entwicklung qualifiziert nie für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung. Vorliegend kauft die Pharma AG ein Molekül mit der Erwartung gewisser Eigenschaften resp. Wirkungen. Der Kauf erfolgte am freien Markt ohne einen Auftrag der Pharma AG und somit liegt auch keine Auftragsforschung vor.

Variante 1

Die Pharma AG testet und entwickelt das erworbene Molekül und gewinnt im Zusammenspiel mit anderen Substanzen eine neue medizinische Wirksubstanz.

Fragestellung

Qualifiziert der für die Entwicklung der neuen Substanz angefallene Aufwand für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung?

Lösungsansatz

Die fünf Kriterien nach Frascati-Handbuch sind erfüllt (neuartig, schöpferisch, ungewiss, systematisch und reproduzierbar). Im Ergebnis liegt ein neues Produkt vor. Möglicherweise kann die Entwicklung sogar zu neuen Verfahren oder Prozessen geführt haben. Die neue Wirksubstanz ist durch Grundlagenforschung oder durch experimentelle Entwicklung entstanden. Der direkt zurechenbare Personalaufwand für Forschung und Entwicklung qualifiziert für den Zusatzabzug.

Variante 2

Die Pharma AG meldet die neue Substanz bei der Swissmedic zur Zulassung an. Die von Swissmedic verrechneten Zulassungskosten betragen CHF 250'000.

Fragestellung

Qualifizieren die Swissmedic-Kosten für die Zulassung des Medikamentes für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung?

Lösungsansatz

Bei den Swissmedic-Kosten handelt es sich nicht um Personalaufwand. Dieser Aufwand ist im Gemeinkostenaufschlag von 35% auf dem qualifizierenden Personalaufwand für Forschung und Entwicklung enthalten. Ein Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung ist dafür nicht möglich.

Variante 3

Die Pharma AG hat der Subpharma AG den Auftrag erteilt, mittels des Moleküls nach einer neuen Wirksubstanz zu forschen. Die Subpharma AG entwickelt erfolgreich eine neue Substanz und erledigt die ganzen klinischen Tests und das Zulassungsverfahren bei Swissmedic. Sie stellt der Pharma AG eine Gesamtrechnung (inkl. Administrativaufwand für das Zulassungsverfahren bei der Swissmedic).

Fragestellung

Kann die Pharma AG für die Gesamtrechnung der Subpharma AG den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung beanspruchen?

Lösungsansatz

Grundsätzlich qualifiziert die Auftragsforschung und -Entwicklung für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung (vgl. Würdigung zu Variante 1). Der Aufwand qualifiziert allerdings nur zu 80% für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung. Behördliche Zulassungskosten sind auf der Rechnung der Subpharma AG normalerweise separat ausgewiesen. Diese gehören nicht zur Forschung und Entwicklung und qualifizieren nicht. Sind die behördlichen Zulassungskosten in der Rechnung enthalten, sind sie für die Zwecke des Zusatzabzuges für Forschung und Entwicklung zu eliminieren.

Fall 5.3 Qualifizierende Tätigkeiten: Sachverhalt 6

Die Food AG beauftragt die Consulting AG mit einer Strategieberatung. Ziel der Beratung soll eine Analyse sein, in der aufgezeigt wird, in welchen Geschäftsbereichen sich die Food AG besonders positiv entwickeln kann. Für die Erstellung der Analyse untersucht die Consulting AG die internen und externen Prozesse und nimmt eine umfassende Marktanalyse vor.

Fragestellung

Qualifizieren die Beratungs-Aufwendungen der Consulting AG bei der Food AG für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung?

Lösungsansatz

Die Beratung und Marktanalyse der Consulting AG stellen keine Forschung nach den fünf Kriterien des Frascati-Handbuchs dar. Es fehlen die Neuartigkeit, die Reproduzierbarkeit und die Ungewissheit.

Die Consulting AG vermittelt nur bestehendes Wissen, das keine Forschung darstellt (Frascati-Handbuch, Kapitel 2, Ziffer 2.21, Tabelle 2.1). Die Feststellungen wie die Organisationsstruktur der Food AG verbessert werden kann entspricht den üblichen Methoden der Betriebswirtschaft und die blosser Analyse oder die Formulierung neuer Management-Strategien stellen auch keine Innovation der Organisation dar, sondern erst die Umsetzung anhand von neuer Technologien (Oslo-Handbuch, Ziffer 179). Die Marktanalyse stellt keine Marketing-Innovation dar. Marketing-Innovation qualifiziert auch nach Botschaft STAF nicht für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung. Im Ergebnis qualifiziert die ganze Strategieberatung mit der Prozess- und Marktanalyse nicht für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung.

Variante

Die Food AG entwickelt einen neuen Süsstoff für Joghurts. Der Personalaufwand beträgt bis zur Rezeptur mit erfolgreichen Geschmacksproben CHF 150'000.

Fragestellung

Qualifiziert der Personalaufwand für die Entwicklung der Rezeptur des Joghurts für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung?

Lösungsansatz

Die Food AG ersetzt nicht bloss gängigen Kristallzucker gegen andere gängige Zuckerarten, sondern entwickelt einen neuen bisher nicht bekannten oder zumindest nicht angewendeten Austauschstoff. Das blosser Ersetzen von Zucker gegen andere Zuckerarten ist reine Marketing-Innovation, welche als Routineveränderung nach Oslo-Handbuch 2005 gerade nicht für Marketing-Innovation qualifiziert. Nach Botschaft STAF qualifizieren Marketing-Innovationen aber ohnehin nicht für Forschung und Entwicklung.

Vorliegend handelt es sich aber um Forschung einerseits, weil die fünf Kriterien nach Frascati-Handbuch erfüllt sind (neuartig, schöpferisch, ungewiss, systematisch und reproduzierbar) und andererseits um eine Produkt-Innovation, d.h. um eine wesentliche Neuerung oder Anpassung eines Produktes. Damit qualifizieren die direkt zurechenbaren Personalaufwendungen aus der Forschung und Entwicklung für die Entwicklung des neuen Süsstoffs für den Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung.

6. Abzug auf Eigenfinanzierung

Noch nicht behandelt.

7. Entlastungsbegrenzung

7.1. Berechnung Entlastungsbegrenzung in einem monistischen Kanton bei einem Wertzuwachsgegninn aus Liegenschaftenverkauf

Sachverhalt

Die GENIAL-IMMOB AG erzielt einen Reingewinn von CHF 100'000, welcher einen Wertzuwachsgegninn aus dem Verkauf einer Liegenschaft von CHF 40'000 (keine wiedereingebrachten Abschreibungen) beinhaltet. Dieser Wertzuwachsgegninn wird mit der Grundstückgegninnsteuer erfasst. Die Gesellschaft macht zudem einen Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand von CHF 50'000 geltend, welcher mit 70% des steuerbaren Gegninns vor Verlustverrechnung begrenzt wird.

Fragestellung

Wie ist die Entlastungsbegrenzung Art. 25b StHG zu berechnen.

Lösungsansatz

Gemäss Wortlaut Art. 25b Abs. 1 StHG bezieht sich die Gesamtentlastungsbegrenzung auf den « steuerbaren Reingewinn ». Massgebend ist das kantonale Recht, das laut Art. 12 Abs. 4 StHG beide Grundstückgegninnsteuersysteme zulässt, mithin auch die als Objektsteuer ausgestaltete Grundstückgegninnsteuer auch für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Konsequenterweise reduziert sich auch der steuerbare Reingewinn um die der Grundstückgegninnsteuer unterliegende Differenz zwischen Veräusserungserlös und Anlagewert.

Da es sich vorliegend der Wertzuwachsgegninn mit der Grundstückgegninnsteuer erfasst wird, beträgt der steuerbare Gegninn CHF 60'000 und der maximal zulässige Zusatzabzug für den Forschungs- und Entwicklungsaufwand CHF 42'000 (70% von CHF 60'000).

8. Steuerermässigung Eigenkapital

8.1. Patente / Darlehen im Konzern: Steuerermässigung auf Eigenkapital (Art. 29 Abs. 3 StHG)

Sachverhalt

Neu kann die Ermässigung beim Kapital nicht nur anteilmässig auf den verbuchten Beteiligungen beantragt werden, sondern auch auf den verbuchten Patenten und konzerninternen Darlehen.

Fragestellungen

- a. Müssen die bei Eintritt in die Patentbox besteuerten stillen Reserven für die Berechnung der Ermässigung der Kapitalsteuer berücksichtigt werden?
- b. Welche Darlehen sind konzerninterne Darlehen?
- c. Können die Aktiv- und Passivdarlehen miteinander verrechnet werden?

Lösungsansatz

- a. Da das StHG kein Abstellen auf die Gewinnsteuerwerte vorschreibt besteht hier ein kantonaler Freiraum.
- b. Gemäss Art. 959a Abs. 4 OR müssen nicht nur Konzerndarlehen, sondern auch kurzfristige Forderungen gegenüber beteiligungsmässig verbundenen Gesellschaften separat bilanziert werden. Aus Optik Praktikabilität wäre somit ein Einbezug möglich (kantonaler Freiraum).
- c. Eine Verrechnung widerspricht dem Finanzierungsgedanken. Finanzwirtschaftlich betrachtet müssen auch Konzerndarlehen mit Eigenkapital unterlegt sein.

9. Übergangsbestimmungen

9.1. Fusion von zwei Statusgesellschaften mit unterschiedlicher Besteuerungsquote

Sachverhalt

Die TRADING SA mit Sitz im Kanton VD wird bis Ende der Steuerperiode 2019 als gemischte Gesellschaft besteuert. In der Steuerperiode 2020 unterliegen 90% des Reingewinns von CHF 3.0 Mio. der Sondersteuer bzw. werden 10% ordentlich besteuert.

Die PROD&TRADE SA mit Sitz im Kanton GE wird bis Ende der Steuerperiode 2019 als gemischte Gesellschaft besteuert. In der Steuerperiode 2020 unterliegen 70% des Reingewinns von CHF 6.0 Mio. der Sondersteuer bzw. werden 30% ordentlich besteuert.

In der Steuerperiode 2021 fusionieren die beiden Gesellschaften, wobei der Sitz im Kanton GE verbleibt und im Kanton VD neu eine Betriebsstätte besteht. Der gesamte Reingewinn nach Fusion beträgt CHF 9.0 Mio. Die interkantonale Ausscheidung erfolgt indirekt nach Erwerbsfaktoren, womit der Kanton GE 80% und der Kanton VD 20% besteuern können.

Fragestellungen

- a. Wie hoch ist der der Sondersteuer unterliegende Reingewinn im Kanton GE?
- b. Wie hoch ist der der Sondersteuer unterliegende Reingewinn im Kanton VD?

Lösungsansatz

- a. Der Kanton GE kann CHF 7.2 Mio. (80% von CHF 9.0 Mio.) besteuern, wobei 76.67% oder CHF 5'520'240 der Sondersteuer unterliegen.
- b. Der Kanton VD kann CHF 1.8 Mio. (20% von CHF 9.0 Mio.) besteuern, wobei 76.67% oder CHF 1'380'060 der Sondersteuer unterliegen.

9.2. Bilanzstichtag in der Steuerperiode 2020 vor dem 31. Dezember

Sachverhalt

Das Geschäftsjahr der ordentlich besteuerten Gesellschaft umfasst 12 Monate, wobei der Bilanzstichtag nicht dem 31. Dezember des Kalenderjahrs entspricht (bspw. 1.4.2019 bis 31.3.2020).

Frage

In welchem Umfang kann die Gesellschaft in der Steuerperiode 2020 (1.4.2019 bis 31.3.2020) von den STAF-Massnahmen profitieren? Sind die Ermässigungen laut Art. 24b bzw. 25a StHG für zwölf Monate oder pro rata temporis zu gewähren.

Lösungsansatz

Massgebend ist das Recht des Kalenderjahres in welchem die Steuerperiode endet. Die Ermässigungen können somit in der Steuerperiode 2020 für 12 Monate – unabhängig vom Bilanzstichtag- gewährt werden.

10. Interkantonale Steuerauscheidung

10.1. Entlastungsbegrenzung beim Nebeneinander vom monistischen und dualistischen Grundstückgewinnsteuer-System

Sachverhalt

Die X-AG erzielt im Geschäftsjahr 2020 einen Reingewinn von CHF 200'000, welcher im Kanton C (monistisch) einen Wertzuwachsge Gewinn von CHF 70'000 und Mieteinnahmen von CHF 10'000 beinhaltet. Der Betriebsge Gewinn von CHF 120'000 wird zu 30% in den Kanton A und zu 70% in den Kanton B ausgeschieden, wobei für den Sitzkanton A ein Vorausanteil von 20% gewährt wird. Der Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand beträgt CHF 100'000. Die Entlastungsbegrenzung beträgt 70% für die drei Kantone.

Frage

Wie ist die Entlastungsbegrenzung Art. 25b StHG zu berechnen.

Lösungsansatz

Grundlage für die interkantonale Steuerauscheidung ist der Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung (+/- allfällige steuerliche Korrekturen), aber inklusive Wertzuwachsge Gewinn von CHF 70'000 (BGE 13.3.2014, 2C_319_2014, Erw. 2.1).

Interkantonale Steuerauscheidung aus Sicht des Sitzkantons A (dualistisches System):

Steuerperiode 2020 – Reingewinn	Total	Kantone		
		A	B	C
Wertzuwachsge Gewinn	70'000			70'000
Mietertrag	10'000			10'000
Vorausanteil 20% von CHF 120'000	24'000	24'000		
Betriebsge Gewinn 30% / 70% von CHF 96'000	96'000	28'800	67'200	
Reingewinn vor Zusatzabzug F&E	200'000	52'800	67'200	80'000
in % von CHF 120'000		44%	56%	
Zusatzabzug F&E Aufwand	-100'000	-44'000	-56'000	
Kompensation Entlastungsbegrenzung 70%	0	7'040	8'960	16'000
Steuerbarer Reingewinn	100'000	15'840	20'160	64'000

Gesamtentlastungsbegrenzung: 70% von CHF 200'000 = CHF 140'000; keine Auswirkung

Interkantonale Steuerauscheidung aus Sicht des Liegenschaftenkantons C (monistisches System):

Steuerperiode 2020 - Reingewinn	Total	Kantone		
		A	B	C
Wertzuwachsgegninn	70'000			70'000
Mietertrag	10'000			10'000
Vorausanteil 20% von CHF 120'000	24'000	24'000		
Betriebsgegninn 30% / 70% von CHF 96'000	96'000	28'800	67'200	
Reingewinn vor Zusatzabzug F&E	200'000	52'800	67'200	80'000
Wertzuwachsgegninn	-70'000			-70'000
Reingewinn ohne Wertzuwachsgegninn	130'000			10'000
in % von CHF 120'000		44%	56%	
Zusatzabzug F&E Aufwand	-100'000	-44'000	-56'000	
Entlastungsbegrenzung 70%	9'000	3'960	5'040	
Kompensation Entlastungsbegrenzung 70%	0	3'080	3'920	-7'000
Steuerbarer Reingewinn	39'000	15'840	20'160	3'000
Wertzuwachsgegninn (Grundstückgegninnsteuer)				70'000

Gesamtentlastungsbegrenzung: 70% von CHF 130'000 = CHF 91'000; Korrektur CHF 9'000

11. Verlustverrechnung

11.1. STAF-Ermässigungen mit Verlustverrechnung und Entlastungsbegrenzung

Sachverhalt

Die STAF-Ermässigungen (Patentboxgewinn, Abzug auf Eigenfinanzierung, Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung sowie die Abschreibung Step up) unterliegen der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b in Verbindung mit Art. 78g Abs. 3 StHG. Die Beispiele 1 bis 4 weisen folgende Geschäftsergebnisse, Verlustvorträge bzw. STAF-Ermässigungen aus:

Steuerbarer Gewinn 2020 – Verlustvortrag 2021	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3	Beispiel 4
Jahr 2020: Geschäftsergebnis	100	-150	100	100
Jahr 2019: Verlustvortrag	-150	---	-80	-5
STAF-Ermässigungen (Total)	80	80	80	80

Fragestellung

Ausgehend vom Reingewinn/Verlust 2020 sind unter Berücksichtigung der STAF-Ermässigungen der steuerbare Reingewinn 2020 und ein allfälliger Verlustvortrag 2021 zu ermitteln.

Lösungsansatz

Steuerbarer Gewinn 2020 – Verlustvortrag 2021	Beispiel 1	Beispiel 2	Beispiel 3	Beispiel 4
Jahr 2020: Reingewinn	100	-150	100	100
STAF-Ermässigungen vor Verlustverrechnung nach Art. 25b Abs. 1 StHG	-80	-80	-80	-80
Korrektur Entlastungsbegrenzung 70 %	10	---	10	10
Reingewinn vor Verlustverrechnung	30	-230	30	30
Verlustverrechnung 2019	-150	---	-80	-5
Steuerbarer Gewinn 2020	0	0	0	25
Verlustvortrag 2021 vor Korrekturen	-120	-230	-50	0
Korrektur des Ergebnis aufgrund von Art. 25b Abs. 3 StHG	70	+80	50	
Verlustvortrag 2021 nach Korrektur	-50	-150	0	0

Die Lösung kann wie folgt zusammengefasst werden:

- In einem Geschäftsjahr mit Verlust können in diesem Geschäftsjahr keine STAF-Ermässigungen steuermindernd geltend gemacht werden. Der Verlust wird unverändert vorgetragen.
- Sofern die Vorjahresverluste den Reingewinn des laufenden Jahres übersteigen, können keine STAF-Ermässigungen steuermindernd geltend gemacht werden. Der Verlustüberhang wird unverändert vorgetragen auch wenn die Gesellschaft für STAF-Ermässigungen qualifizieren würde.
- Sofern nach Berücksichtigung der Vorjahresverluste ein steuerbarer Reingewinn verbleibt, können die STAF-Ermässigungen – maximal im Umfang des verbleibenden steuerbaren Reingewinns dieser Steuerperiode unter Berücksichtigung der Wirkung der Gesamtentlastungsbegrenzung – geltend gemacht werden. Grundsätzlich kann somit im Folgejahr nie ein Vorjahresverlust geltend gemacht werden, sofern und soweit im Laufjahr STAF-Ermässigungen geltend gemacht werden konnten.

12. STAF-Ermässigungen für selbständig erwerbende Steuerpflichtige

12.1. Auswirkungen der STAF Ermässigungen und des Methodenwechsels der Teilbesteuerung der Dividenden bei Abzügen von Selbständigerwerbenden

Sachverhalt

Durch die STAF-Ermässigungen, welche auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wirken (Zusatzabzug F&E; Patentbox), und durch den Methodenwechsel bei der Teilbesteuerung der Dividenden auf qualifizierten Beteiligungen des Geschäftsvermögens ergeben sich Auswirkungen auf den

- Abzug für Beiträge an die Säule 3a;
- Sonderabzug bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten.

Grund: Die Wirkung der STAF-Ermässigungen ist auf die Kantonssteuern begrenzt und führt zu unterschiedlichen Berechnungsbasen für die beiden Abzüge. Dieser Aspekt ist in allen bisherigen materiell-rechtlichen Diskussionen schlicht untergegangen.

Fragestellung

Auswirkung auf die Abzüge.

Lösungsansatz

- Miterwerbsabzug:
Der Abzug ist für die Staats- und die direkte Bundessteuer auch ohne Berücksichtigung der STAF-Ermässigungen unterschiedlich ausgestaltet. Die STAF-Ermässigungen werden auf die Erwerbseinkommen der einzelnen Ehegatten zugeordnet und reduzieren deren Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Damit ist die unterschiedliche Behandlung Staatssteuer/dBSt sichergestellt.
- Beiträge Säule 3a:
Die Beiträge an die Säule 3a werden nach dem für die direkte Bundessteuer massgebenden Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bemessen. Massgebend ist das AHV-pflichtige Erwerbseinkommen. Gemäss Wegleitung über die Beiträge der Selbständigerwerbenden des BSV (Stand: 1. Januar 2020, Ziffer 1089.3) sind Einkünfte aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens nach Art. 18b DBG in vollem Umfang beitragspflichtig. Die Steuerbehörden melden diese Einkünfte ohne steuerrechtliche Bemessungskorrekturen.
Dies steht in Einklang mit der bisherigen Praxis zur Behandlung von Wertzuwachsgewinnen aus der Veräusserung von Liegenschaften, welche klarerweise Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellen, in Kantonen mit monistischem Grundstückgewinnsteuersystem aber einer separaten Objektsteuer unterliegen. Sie sind auch Gegenstand der Bemessungsgrundlage für die AHV-Beiträge. Damit ist das für die direkte Bundessteuer massgebende Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Grundlage für die Berechnung des Maximalbetrages für den Abzug für Beiträge in die Säule 3a und auch für Bestätigungen für überhöhte, steuerlich nicht abzugsfähige Beiträge. Dies kann im Ergebnis aber dazu führen, dass diese Beiträge 20% des staatssteuerlich massgebenden Erwerbseinkommens überschreiten.

12.2. STAF Ermässigungen bei Einzelfirmen und Personengesellschaften

Fall 1: Einzelunternehmung

Adrian Abt mit Wohnsitz in der Stadt St. Gallen betreibt in einem Aussenquartier von St. Gallen eine Einzel-firma, welche elektrische und elektronische Messgeräte entwickelt, herstellt und vertreibt. Zwei Ingenieure erforschen zusammen mit einem Institut an der ETH Verfahren zur Messung von elektromagnetischen Fel-dern. Als Geschäftsführer ist Adrian Abt nicht an den Entwicklungsaktivitäten beteiligt. Der diesbezügliche F&E-Aufwand, welcher unbestrittenermassen für den Zusatzabzug nach Art. 10a StHG (mit Verweis auf Art. 25a StHG) qualifiziert, beträgt im Geschäftsjahr 2020 CHF 900'000.

Weitere veranlagungsrelevante Daten:

- Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach steuerlichen Korrekturen: CHF 300'000
- Übriges Einkommen (Lohn Partnerin, Wertschriftenertrag, Liegenschaftsertrag, wobei es sich bei allen Einkommen um das Nettoeinkommen nach allen damit zusammenhängenden Abzügen handelt): CHF 100'000
- Parameter STAF-Ermässigungen:
 - Kanton SG: Zusatzabzug F&E-Aufwand 40%
 - Entlastungsbegrenzung 40%
- Sozialabzug CHF 10'000

Fragestellungen

1. Gilt die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 85^{ter} StG-SG auch für Einzelfirmen und Personen-gesellschaften?
2. Wenn ja: Welches ist die Basis für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung? Einkommen aus selb-ständigiger Erwerbstätigkeit oder Reineinkommen?

Wie hoch sind das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und das Reineinkommen?

3. Auf welcher Grundlage werden die Sozialabzüge gewährt? Ist das Einkommen gemäss Frage 2 mit oder ohne STAF-Ermässigungen Grundlage für die Ermässigung?

Variante

Adrian Abt hat seinen Wohnsitz im Kanton St. Gallen, betreibt seine Einzelfirma wegen der Nähe zur ETH aber in Kloten ZH.

- Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach steuerlichen Korrekturen: CHF 300'000
- Übriges Einkommen (Lohn Partnerin, Wertschriftenertrag, Liegenschaftsertrag nach organischen Abzügen): CHF 100'000
- Parameter STAF-Ermässigungen:
 - Kanton ZH: Zusatzabzug F&E-Aufwand 50%; Entlastungsbegrenzung 70%
 - Kanton SG: Zusatzabzug F&E-Aufwand 40%; Entlastungsbegrenzung 40%
 - Sozialabzüge im Kanton St. Gallen und Zürich betragen total je CHF 10'000

Fragestellung

Wie lautet die interkantonale Steuerauscheidung aus der Sicht des Wohnsitzkantons St. Gallen und des Geschäftsortes Zürich.

Fall 2: Personengesellschaft

Adrian Abt und Bruno Bachmann, beide mit Wohnsitz in St. Gallen, sind mit je 50% an der Kollektivgesellschaft Abt & Bachmann, St. Gallen, beteiligt:

- Reingewinn gemäss ER: CHF 500'000
- Verbuchte Saläre Abt und Bachmann: je CHF 200'000
- Übriges Einkommen von Adrian Abt CHF 120'000
- Kein Zins auf Eigenkapital
- F&E-Aufwand nach Art. 41^{bis} bzw. Art. 85^{bis} StG-SG: CHF 1'200'000
- Sozialabzug Kanton St. Gallen CHF 10'000
- Parameter STAF-Ermässigungen:
 - Kanton SG: Zusatzabzug F&E-Aufwand 40%; Entlastungsbegrenzung 40%

Fragestellungen

- Welches Einkommen ist bei Herrn Abt Grundlage für die Berechnung des Zusatzabzuges für F&E-Aufwendungen? Ist es das Reineinkommen oder das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, resp. der Reingewinn der Erfolgsrechnung vor oder nach Abzug der Saläre?
- Wie berechnet sich für Adrian Abt das steuerbare Reineinkommen, wenn im Kanton St. Gallen 40% der anrechenbaren F&E-Aufwendungen zum STAF-Abzug berechtigen und die Entlastungsbegrenzung auf 40% festgelegt worden ist.

Variante

Adrian Abt wohnt in St. Gallen, sein Geschäftspartner Bruno Bachmann in Glattfelden ZH. Sie sind mit zu je 50% an der Kollektivgesellschaft Abt & Bachmann, Kloten ZH, beteiligt:

- Reingewinn gemäss ER: CHF 500'000, davon CHF 100'000 Beteiligungsertrag (Teilbesteuerung)
- Verbuchte Saläre Abt und Bachmann: je CHF 200'000
- Kein Zins auf Eigenkapital
- Übriges Einkommen Adrian Abt (ohne Salär Kollektivgesellschaft): CHF 300'000
- F&E-Aufwand nach Art. 41^{bis} bzw. Art. 85^{bis} StG-SG: CHF 1'000'000
- Sozialabzüge im Kanton St. Gallen und Zürich je total CHF 10'000
- Parameter STAF-Teilbesteuerung:
 - Kanton SG: Teilbesteuerung 70%
 - Kanton ZH: Teilbesteuerung 50%
- Parameter STAF-Ermässigungen:
 - Kanton SG: Zusatzabzug F&E-Aufwand 40%; Entlastungsbegrenzung 40%
 - Kanton ZH: Zusatzabzug F&E-Aufwand 50%; Entlastungsbegrenzung 70%

Fragestellung

Folgende Fragen sind aus der Sicht von STAF relevant:

- Wie lautet bei Adrian Abt die interkantonale Steuerauscheidung aus der Sicht des Wohnsitzkantons St. Gallen und des Geschäftsortes Zürich?
- Welcher Lohn muss für die interkantonale Steuerauscheidung berücksichtigt werden und welche Auswirkungen hat das erstens auf die interkantonale Ausscheidung und zweitens auf die Berechnung der STAF-Abzüge?
- Ist das übrige Einkommen auch für die Berechnung der STAF-Abzüge heranzuziehen?

Lösungsansatz

Fall 1: Einzelunternehmung

1. Für das Einkommen aus Patenten und vergleichbaren Rechten verweist Art. 8a StHG auf die diesbezüglichen Bestimmungen zur Besteuerung von juristischen Personen (Art. 24a und 24b StHG). Das gleiche gilt für den Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (Art. 10a StHG; Verweis auf Art. 25a StHG).

Innerhalb der juristischen Personen bezieht sich die Bestimmung zur Entlastungsbegrenzung von Art. 25b ausschliesslich auf die die juristischen Personen betreffenden STAF-Ermässigungen (Art. 24b, 25a und 25a^{bis} StHG), ohne Nennung von natürlichen Personen.

Aus den Materialien ergeben sich somit keinerlei Hinweise auf die Anwendbarkeit der Entlastungsbegrenzung auch für natürliche Personen, aber es müssen folgende Überlegungen angestellt werden:

- Gemäss Art. 8a und 10a StHG gelten bei Personenunternehmen Art. 24a/b und 25a StHG «sinngemäss». Mit diesem sinngemässen Anwendungsverweis der Bestimmungen der juristischen Personen für Personenunternehmen gilt (zunächst einmal) der Grundsatz, dass der Umfang der Patentboxermässigung bzw. die Höhe des F&E-Zusatzabzuges bei Personen- und Kapitalunternehmen nach gleichen Grundsätzen zu ermitteln ist. Dies steht in Übereinstimmung mit dem unbestrittenen Grundsatz, dass auch der Reingewinn von Personen- und Kapitalunternehmen nach den gleichen Grundsätzen zu ermitteln ist.
- Gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG darf die gesamte steuerliche Ermässigung nach den Art. 24b Abs. 1 und 2, 25a und 25a^{bis} StHG nicht höher sein als 70% des steuerbaren Gewinns vor [...]. Aufgrund von Art. 25b StHG werden die grundsätzlich zulässigen STAF-Ermässigungen also (wieder) eingeschränkt, indem die Gesamtentlastung auf 70% des massgeblichen (Unternehmens-) Gewinns beschränkt wird. Wenn also die Summe der zulässigen STAF-Entlastungen die zulässige Gesamtentlastung überschreitet, müssen die einzelnen STAF-Entlastungen wahlweise, sofern im Gesetz nicht eine Kürzungsreihenfolge festgelegt wird, was momentan z.B. in den Kantonen GR, SH, TI und ZG der Fall ist, gekürzt werden. Dieser gekürzte Gesamtbetrag kann alsdann vom massgeblichen Gewinn (für die Entlastungsbegrenzung) abgezogen werden.
- Art. 25b StHG ist also nicht «isoliert» als (steuerbegründende) Gewinnerhöhung zu verstehen, sondern als Einschränkung der geschäftsmässigen Begründetheit der einzelnen STAF-Entlastung zu verstehen. Mit anderen Worten kann aufgrund von Art. 25b StHG «nur» der Umfang der Patentboxermässigung bzw. die geschäftsmässige Begründetheit des F&E-Zusatzabzuges (wiederum) eingeschränkt werden. Insbesondere hat Art. 25b StHG hat nicht zur Folge, dass der steuerbare Gewinn im Umfang des Betrags, welcher die zulässige Entlastung überschreitet, erhöht wird, sondern dass die steuerlich geltend gemachten Abzüge der Höhe nach beschränkt werden. Diese Einschränkung der STAF-Abzüge gilt sowohl für die Kapitalgesellschaften als auch für die Personen- und Einzelunternehmungen.

Zusammengefasst heisst das, dass Art. 25b StHG – aufgrund des Verweises von Art. 8a und 10a StHG auf Art. 24a/b und 25a StHG – nicht nur für Kapitalunternehmen, sondern sinngemäss auch für Einzel- und Personenunternehmen zur Anwendung kommt. Diese gesetzgeberische Lücke kann mit dieser Herleitung gefüllt werden.

2. Wenn die Wirkung der Entlastungsgrenze auch für natürliche Personen bejaht wird, bezieht sie sich nach übereinstimmender Auffassung der AGUN (Sitzung vom 16.6.2021) auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und nicht auf das Reineinkommen. Damit wird der mögliche Zusatzabzug, gestützt auf die Verhältnisse im Kanton SG von CHF 360'000 (= 40% von CHF 900' 000) zufolge Entlastungsgrenze gekürzt, sodass das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit CHF 180'000 (= 60% von CHF 300'000) beträgt. Unter Einschluss des übrigen Einkommens von CHF 100'000 ergibt sich ein Reineinkommen von CHF 280'000, welches nach Berücksichtigung der Sozialabzüge zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 270'000 führt. Das übrige Einkommen wird für die Berechnung der STAF-Abzüge weder herangezogen noch muss sich dieses überschüssende STAF-Abzüge anrechnen lassen.

Das führt zu folgender Berechnung des steuerbaren Einkommens von Adrian Abt:

Reingewinn der Einzelunternehmung:	CHF	300'000	
./. STAF-Abzug (40% von CHF 900'000)	CHF	-360'000	
+ Korrektur wegen Entlastungsbegrenzung	CHF	<u>240'000</u>	
Steuerbarer Reingewinn der Einzelunternehmung	CHF	180'000	(60% von CHF 300'000)
+ übriges Einkommen	CHF	100'000	
Steuerbares Reineinkommen	CHF	280'000	
./. Sozialabzüge	CHF	<u>-10'000</u>	
Steuerbares Einkommen	CHF	270'000	

3. Die Sozialabzüge werden – wie unter Lösung 2 – auf dem Reineinkommen von CHF 280'000 gewährt.

Variante

Wenn man die Anwendung der Entlastungsbegrenzung gestützt auf den Fundamentalgrundsatz im schweizerischen Unternehmenssteuerrecht – Einheitlichkeit des steuerlich massgebenden Gewinnbegriffs für Personenunternehmen und für juristische Personen – abstützt, dann muss sich die Frage der Partizipation des Wohnsitzkantons an der Wirkung der Entlastungsgrenze auch nach der für juristische Personen geltenden Grundsätze richten (Kreisschreiben SSK 2020 Nr. 34). Zudem wird nur das Einkommen aus selbständiger Geschäftstätigkeit in die Berechnung der STAF-Ermässigungen miteinbezogen. Das übrige Einkommen von Adrian Abt wird durch diese Massnahmen somit nicht tangiert und kann vom Wohnsitzkanton uneingeschränkt besteuert werden.

Lösung aus der Sicht des Wohnsitzkantons St. Gallen

Obwohl der Wohnsitzkanton St. Gallen keine STAF-Massnahmen berücksichtigen muss, ist der Kanton St. Gallen von den STAF-Massnahmen dennoch betroffen, da die Sozialabzüge basierend auf dem Reineinkommen verteilt werden.

	Total	SG	ZH
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	300'000		300'000
Einkommen aus übrigen Einkommen	100'000	100'000	
./.. STAF-Massnahme (40% von CHF 900'000)	-360'000		-360'000
Korrektur Entlastungsbegrenzung auf 40%	240'000		240'000
Steuerbares Reineinkommen (in %)	280'000	100'000 (35.71%)	180'000 (64.29%)
./.. Sozialabzüge (in %)	-10'000	-3'571 (35.71%)	-6'429 (64.29%)
Steuerbares Einkommen aus Sicht SG	270'000	96'429	173'571

Lösung aus der Sicht des Geschäftskantons Zürich

Die interkantonale Steuerausscheidung präsentiert sich aus der Sicht des Geschäftskantons Zürich danach wie folgt, wobei gemäss den bisher gültigen Ausscheidungsregeln, welche durch STAF nicht geändert wurden, der Gewinn der Einzelunternehmung vollumfänglich dem Geschäftsort zur Besteuerung zugewiesen wird:

	Total	SG	ZH
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	300'000		300'000
Übriges Einkommen	100'000	100'000	
./.. STAF-Massnahme (50% von CHF 900'000)	-450'000		-450'000
Korrektur Entlastungsbegrenzung auf 70%	240'000		240'000
Steuerbares Reineinkommen (in %)	190'000	100'000 (52.63%)	90'000 (47.37%)
./.. Sozialabzüge (in %)	-10'000	-5'263 (52.63%)	-4'737 (47.37%)
Steuerbares Einkommen aus Sicht ZH	180'000	94'737	85'263

Fall 2: Personengesellschaft

Bezüglich der Ausführungen, wo und in welchem Umfang die STAF-Abzüge und die Entlastungsbegrenzung im Bereich der Personengesellschaft angewendet werden kann, verweisen wir auf die Ausführungen zur Einzelunternehmung, wobei noch folgende Spezialitäten zu beachten sind:

- Gemäss AGUN (Sitzung 16.6.2021) gilt das Massgeblichkeitsprinzip. Grundlage für Entlastungsgrenze ist der ausgewiesene Reingewinn der Personengesellschaft gemäss Erfolgsrechnung, d.h. verbuchte Salär für die Gesellschafter werden für die Ermittlung der Basis der Entlastungsgrenze mit Ausnahme der untenstehenden Überlegungen nicht hinzugerechnet, sofern diese geschäftsmässig begründet sind.
- Im Rahmen der interkantonalen Ausscheidung muss aber der Verteilung Gewinn/Lohn/Zins Beachtung geschenkt werden, indem trotz dem oben erwähnten Massgeblichkeitsprinzip in diesen Fällen aus steuerlicher Sicht eine Korrektur vorgenommen wird, um eine konforme Verteilung des Gewinnes der Personenunternehmung und des Lohnes aus der Sicht der Personenunternehmung erreichen zu können. Als Grundlage dazu dienen die interkantonalen Vereinbarungen (Bodenseekonferenz, Konferenz der Nordwestschweizerkantone).
- Diese interkantonal festgelegte Aufteilung zwischen Gewinn, Lohn und Zins der Personenunternehmung wird unter STAF nicht verändert. Im Sinne einer einheitlichen Berechnung der Steuerfaktoren ist der steuerbare Gewinn der Personenunternehmung um diese Aufteilung zu korrigieren. Somit bildet der Gewinn der Personenunternehmung nach Anpassung des Lohns aufgrund der interkantonalen Vereinbarung die Grundlage für die STAF-Abzüge.

Somit ist bei Personengesellschaften ohne interkantonale Steuerauscheidung der Reingewinn der Personengesellschaft nach Abzug der ausbezahlten Saläre an die beiden Gesellschafter Grundlage für die Berechnung des Zusatzabzuges für F&E-Aufwendungen, wobei dieser Gewinn allenfalls noch korrigiert wird, um eine konforme Verteilung des Gewinnes und des Lohnes der Gesellschafter zu erhalten. Im vorliegenden Beispiel beträgt die Grundlage für den F&E-Abzug somit nicht CHF 500'000, sondern unter Beachtung dieser Verteilung Gewinn / Lohn / Zins beträgt der steuerlich errechnete Lohn von Adrian Abt "nur" noch CHF 153'000. Dies ergibt sich aus der Berechnung des anteiligen Gewinnes von Adrian Abt von CHF 250'000 und seinem verbuchten Lohn von CHF 200'000. Diese Summe aus Gewinn und Lohn von total CHF 450'000 ergibt gemäss den Tabellen der Vereinbarung der Kantone einen konformen Lohn von CHF 153'000 und einen anteiligen Gewinn von CHF 297'000. Somit erhöht sich der Gewinn für die Berechnung des STAF-Abzuges um diese Differenz von CHF 47'000 auf CHF 297'000.

Somit setzt sich für Adrian Abt das steuerbare Einkommen wie folgt zusammen.

Anteiliger Reingewinn von Adrian Abt	CHF 250'000	50% von CHF 500'000
Korrektur Aufteilung Gewinn / Lohn / Zins	<u>CHF 47'000</u>	Lohn CHF 153'000
Korrigierter anteiliger Reingewinn von Adrian Abt	CHF 297'000	
./ STAF-Abzug (40% von CHF 600'000)	CHF -240'000	
+ Korrektur wegen Entlastungsbegrenzung	<u>CHF 121'200</u>	
Steuerbarer Reingewinn von Adrian Abt	CHF 178'200	(60% von CHF 297'000)
+ Salär aus der Personenunternehmung	CHF 153'000	statt CHF 200'000
+ übriges Einkommen Adrian Abt	<u>CHF 120'000</u>	
Steuerbares Reineinkommen	CHF 451'200	
./ Sozialabzüge	<u>CHF -10'000</u>	
Steuerbares Einkommen	<u>CHF 441'200</u>	

Kommentar zu dieser Lösung

Bei den Personenunternehmungen wird seit jeher aus steuerlicher Sicht ungeachtet der entsprechenden Verbuchung eine adäquate Aufteilung zwischen Gewinn / Lohn / Zins vorgenommen. Dies entgegen dem Massgeblichkeitsprinzip, welches ansonsten ein fester Grundstein in der Ermittlung des steuerbaren Gewinnes darstellt. Die Aufteilung erfolgt dabei aufgrund der von der Verwaltung festgelegten Aufteilung Gewinn / Lohn / Zins (Bodenseekonferenz, siehe StB-SG 16, Nr. 3 / Konferenz der Nordwestschweizerkantone). Aus der Sicht der Kantone wird dieser Lohn als sachgerecht erachtet.

Dieser Eingriff in die Steuerplanung ist aus unserer Sicht notwendig, wird doch so – ungeachtet des verbuchten Lohnes der Gesellschafter – eine für alle involvierten Parteien nachvollziehbare und einheitliche Aufteilung des Steuersubstrates auf die Kantone erzielt.

Wenn – wie oben dargelegt – die Wirkung der Entlastungsgrenze auch für natürliche Personen bejaht wird, dann bezieht sie sich nach übereinstimmender Auffassung der AGUN (Sitzung vom 16.6.2021) auf das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (hier CHF 297'000) und nicht auf das Reineinkommen. Daher wird im obenstehenden Beispiel der mögliche STAF-Abzug von CHF 240'000 um CHF 121'200 gekürzt.

Variante

Neu in dieser Variante ist der Beteiligungsertrag, welcher bei natürlichen Personen im Rahmen der Teilbesteuerung in einem bestimmten Umfang von der Besteuerung freigestellt wird. Alle Kantone haben hier unterschiedliche Prozentsätze und aus diesem Grund hat diese Teilbesteuerung auch Auswirkungen auf die STAF-Abzüge im Zusammenhang mit der interkantonalen Ausscheidung.

Die Zuteilungsregeln im Hinblick auf die Ausscheidung von Personenunternehmungen haben sich unter den STAF-Bestimmungen nicht verändert. Nach wie vor gelten die vom Bundesgericht aufgestellten Grundsätze, indem der Gewinn der Personenunternehmung sowie der Zins auf dem investierten Kapital dem Geschäftsort, der Lohn des Gesellschafters hingegen seinem Wohnsitz zugeteilt werden. Bei der Aufteilung Gewinn, Lohn und Zins haben die Kantone Vereinbarungen erstellt (Bodenseekonferenz, Konferenz der Nordschweizerkantone), damit für die interkantonale Ausscheidung ein angemessenes Verhältnis zwischen dem Lohn des Gesellschafters und dem Gewinn der Personenunternehmung erreicht wird.

Wie bei der Einzelunternehmung schon ausgeführt, wird das übrige Einkommen der Gesellschafter erstens nicht in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung miteinbezogen und zweitens wird derjenige Teil des STAF-Abzuges, der infolge Entlastungsbegrenzung nicht beansprucht werden kann, nicht mit dem übrigen Einkommen der Gesellschafter verrechnet.

In der Folge wird in einem ersten Schritt der verbuchte Lohn / Gewinn / Zins korrigiert. Das führt aufgrund des ausgewiesenen, anteiligen Gewinnes von Adrian Abt und seinem Lohn von CHF 200'000 zu einem Gewinn vor Lohn von CHF 450'000. Bezogen auf die erwähnte interkantonale Vereinbarung entspricht dies einem Lohn von CHF 153'000. Somit wird im Rahmen der interkantonalen Ausscheidung der Lohn von CHF 153'000 dem Wohnsitzkanton zugewiesen und der korrigierte steuerliche Gewinn der Personenunternehmung beträgt neu CHF 297'000. Dieser Gewinn der Personenunternehmung ist in der Folge neu Grundlage für die Berechnung der STAF-Korrekturen.

Lösung aus der Sicht des Wohnsitzkantons St. Gallen

Aus der Sicht des Wohnsitzkantons St. Gallen berechnet sich das steuerbare Einkommen von Adrian Abt wie folgt:

	Total	SG	ZH
Gewinn der Personenunternehmung (50%)	250'000		250'000
Erhaltenes Salär von der Personenunternehmung	200'000	200'000	
Korrekturaufteilung Lohn/Gewinn	0	-47'000	+47'000
Korrigierter Gewinn/Lohn der Personenunternehmung		153'000	297'000
Abzug Teilbesteuerung (70% von 50'000)	-15'000		-15'000
Steuerbares Einkommen vor STAF-Ermässigung	435'000	153'000	282'000
./. STAF i.S. Entlastungsbegrenzung (40%)	-112'800	0	-112'800
Übriges Einkommen	300'000	300'000	
Steuerbares Reineinkommen	622'200	453'000	169'200
(in %)		(72.8%)	(27.2%)
./. Sozialabzüge	-10'000	-7'280	-2'720
(in %)		(72.8%)	(27.2%)
Steuerbares Einkommen aus Sicht SG	612'200	445'720	166'480

Lösung aus der Sicht des Geschäftskantons Zürich

Unter der Prämisse, dass die interkantonale Vereinbarung auch unter STAF fortgeführt wird, berechnet sich das steuerbare Einkommen von Adrian Abt aus der Sicht des Kantons Zürich wie folgt:

	Total	SG	ZH
Gewinn der Personenunternehmung (50%)	250'000		250'000
Erhaltenes Salär von der Personenunternehmung	200'000	200'000	
Korrekturaufteilung Lohn/Gewinn	0	-47'000	+47'000
Korrigierter Gewinn / Lohn der Personenunternehmung		153'000	297'000
Abzug Teilbesteuerung (50% von 50'000)	-25'000		-25'000
Steuerbares Einkommen vor STAF-Ermässigung	425'000	153'000	272'000
./. STAF i.S. Entlastungsbegrenzung (70%)	-190'400	0	-190'400
Übriges Einkommen	300'000	300'000	
Steuerbares Reineinkommen	534'600	453'000	81'600
(in %)		(84.73%)	(15.27%)
./. Sozialabzüge	-10'000	-8'473	1'527
(in %)		(84.73%)	(15.27%)
Steuerbares Einkommen aus Sicht ZH	524'600	444'527	80'073