

Unternehmenssteuerreform (STAF)

Praxiskommentar

Pascal Hinny

Dr. iur., LL.M. (Tax LSE)

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

Ordentlicher Professor an der

Universität Freiburg i. Ue.

Partner, Lenz & Staehelin, Zürich

Mitarbeiter:

Lukas Aebi

MLaw, LL.M. (Harvard)

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

Associate, Lenz & Staehelin, Zürich



**EXPERT
SUISSE**

Wirtschaftsprüfung
Steuern
Treuhand

Inhaltsübersicht

Teil I

Einführung: Anpassung der Gewinnbesteuerung im Rahmen des STAF	1
1 Internationaler Kontext	2
2 STAF und USRG III: Gesetzgebungsverfahren	4
3 Anpassungen Gewinn-, Einkommens-, Kapital- und Vermögensbesteuerung im Rahmen des STAF	5
4 Auslegung der STAF-Normen	9
5 Umsetzung der STAF-Massnahmen in den Kantonen	18

Teil II

Aufhebung Statusgesellschaften, Inkrafttreten und Übergangsbestimmungen	21
1 Übergangsregelungen in a nutshell	23
2 Wegfall der Besteuerung der Statusgesellschaft mit Inkrafttreten des STAF	24

Teil III

Ersatzmassnahmen	41
1 Patentbox	44
2 F&E-Sonderabzug	102
3 Abzug auf Eigenfinanzierung	131
4 Entlastungsbegrenzung	169
5 Entlastung bei der Vermögens- und Kapitalsteuer	180

Teil IV

Gegenfinanzierung	193
1 Anpassung Teilbesteuerungsverfahren	195
2 Anpassung Kapitaleinlageprinzip	199
3 Anpassung Transponierung	229

Teil V

Zuzug in die Schweiz und Wegzug aus der Schweiz	233
1 Zuzug und Wegzug in a nutshell	234
2 Einführung	235
3 Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht	242
4 Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht	254
5 Zusammenfassung/Fazit	268

Teil VI

Anhang: Gesetzliche Grundlagen, Materialien, SSK-KS/Analyse	271
1 Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) vom 28. September 2018, AS 2019 2395, D, F, I	273
2 Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox-Verordnung) vom 13. November 2019, SR 642.142.1	327
3 Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen vom 13. November 2019, SR 642.142.2	341
4 Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV 17) vom 21. März 2018 BBI 2018 2527 ff. (Auszug)	353
5 Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage über das Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III) vom 19. September 2014 (Auszug)	421
6 Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIFG) vom 14. Dezember 2012, SR 420.1 (Auszug)	431
7 Botschaft zur Totalrevision des Forschungs- und Innovationsförderungsgesetzes vom 9. November 2011, BBI 2011 8827 (Auszug)	433
8 Joint Statement EU – Switzerland	453
9 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project , Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2015 Final Report (Auszug)	455
10 Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), KS Nr. 34 vom 15. Januar 2020, Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen	483
11 Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern, Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach Art. 10a und Art. 25a Steuerharmonisierungsgesetz vom 4. Juni 2020	519

Teil VII

Gesamtliteraturverzeichnis	537
-----------------------------------	------------

Teil VIII

Stichwortverzeichnis	545
-----------------------------	------------

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	IV
Abkürzungsverzeichnis	XVI
Materialienverzeichnis	XXI
Teil I	
Einführung: Anpassung der Gewinnbesteuerung im Rahmen des STAF	1
1 Internationaler Kontext	2
2 STAF und USRG III: Gesetzgebungsverfahren	4
3 Anpassungen Gewinn-, Einkommens-, Kapital- und Vermögensbesteuerung im Rahmen des STAF	5
3.1 Anpassungen auf Bundes- und Kantonebene	5
3.2 Anpassungen nur auf Kantonebene	5
3.3 Freiraum der Kantone bei der Umsetzung	7
3.4 Direkte Anwendung des StHG bei fehlender, nicht zeitgerechter oder vom STAF abweichender Umsetzung	7
4 Auslegung der STAF-Normen	9
4.1 Ausgangslage	9
4.2 Hintergrund und Ziele des STAF	10
4.3 Auslegung von StHG-Normen im Allgemeinen	11
4.4 Berücksichtigung der bundesrätlichen Patentbox-VO und Eigenfinanzierungsabzug-VO im Besonderen	12
4.5 Relevante Materialien	13
4.6 Relevanz von SSK-Kreisschreiben und SSK-Analysen	14
4.7 Relevanz der OECD-BEPS-Action-Berichte im Besonderen	15
4.8 Fazit	17
5 Umsetzung der STAF-Massnahmen in den Kantonen	18

Teil II	
Aufhebung Statusgesellschaften, Inkrafttreten und Übergangsbestimmungen	21
1 Übergangsregelungen in a nutshell	23
2 Wegfall der Besteuerung der Statusgesellschaft mit Inkrafttreten des STAF	24
2.1 Gesonderte Besteuerung gemäss Art. 78g Abs. 1 und 2 StHG	25
2.1.1 Gesetzgebungsprozess	25
2.1.2 Subjektiver Anwendungsbereich	26
2.1.3 Umfang der festzustellenden stillen Reserven	27
2.1.4 Gesonderte Besteuerung der stillen Reserven bei deren Realisation	30
2.1.5 Behandlung von Verlustvorträgen	32
2.1.6 Anwendbarer Steuersatz für gesonderte Besteuerung	33
2.1.7 Verfügung über Umfang der stillen Reserven	34
2.2 Entfall der Besteuerung als Statusgesellschaft durch freiwillige Aufgabe (sog. [altrechtlicher] Step-up)	35
2.2.1 Anspruch auf Step-up trotz fehlender gesetzlicher Grundlage?	36
2.2.2 Step-up im Rahmen des STAF	37
2.2.3 Geltendmachung und Wirkungsweise des altrechtlichen Step-up	38
Teil III	
Ersatzmassnahmen	41
1 Patentbox	44
1.1 Gesetzliche Grundlage	44
1.2 Patentbox in a nutshell	49
1.3 Gesetzgebungsprozess	50
1.4 Systematik und Gesetzgebungstechnik	52
1.4.1 Patentbox-Verordnung des Bundesrats im Besonderen	53
1.4.2 Erläuterungen zur Patentbox-Verordnung	54
1.5 Regelungskompetenzen des Bundesrats und der Kantone	54
1.5.1 Abschliessende Kompetenz des Bundesrats	54
1.5.2 Regelungskompetenz der Kantone	55
1.6 Qualifizierendes Steuersubjekt	56
1.7 Qualifizierende Patente und vergleichbare Rechte	57
1.7.1 Art. 24a StHG	57
1.7.2 Exkurs: Patente und vergleichbare Rechte gemäss OECD	58
1.7.3 Patent gemäss Schweizer Patentgesetz und Patente nach Europäischem Patentübereinkommen	59
1.7.4 Rechtliches vs. wirtschaftliches Eigentum	60
1.7.5 Beginn und Ende der ermässigten Besteuerung; Sonderfragen zu pendentem und entfallendem Patentschutz	61
1.7.6 Zusammenfassung: Qualifizierende Patente und vergleichbare Rechte	63

1.8	Substanzanforderung: Nexus-Ansatz	64
1.8.1	Neuer gesetzlicher Ansatz im STAF	64
1.8.2	OECD/G20-BEPS-Projekt: Nexus-Ansatz und DEMPE-Funktionen	64
1.8.3	Nexus-Ansatz gemäss OECD	65
1.8.4	Kritik am Nexus-Ansatz	67
1.8.5	Nexusquotient gemäss STAF	69
1.8.5.1	Zähler des Nexusquotienten	69
1.8.5.2	Qualifizierende(r) F&E-Aufwand bzw. F&E-Tätigkeit	70
1.8.5.3	Tracking und Tracing	71
1.8.5.4	«Up-lift»	72
1.8.5.5	Konzerngesellschaften gemäss Art.963 OR	72
1.8.5.6	F&E-Aufwand in in- und ausländischen Betriebsstätten	73
1.8.5.7	Bisher angefallener Aufwand	74
1.8.5.8	Nenner des Nexusquotienten	76
1.9	Berechnung des Reingewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten	76
1.9.1	Allgemeines	76
1.9.2	Gesetzgebung	77
1.9.3	Residualmethode	78
1.9.4	Ermittlung des Netto-Patentgewinns pro Patentbox	80
1.9.4.1	Produktgewinn ist bekannt	81
1.9.4.2	Produktgewinn ist nicht bekannt	82
1.9.5	Produkte und Produktfamilien	84
1.9.6	Verluste	86
1.9.7	Fazit: Berechnung des Residualgewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten	89
1.10	Höhe der Ermässigung	89
1.11	Boxeneintritt und Boxenaustritt	90
1.11.1	Ratio: Steuersystematische Realisation stiller Reserven im Zuge des Boxeneintritts	91
1.11.2	Aufrechnung bisher steuerlich berücksichtigter F&E-Aufwendungen	93
1.11.3	«Steuersystematische Realisation» beim Boxeneintritt: Kantonale Regelungen	95
1.11.4	«Step-up» bei Boxenaustritt: Kaum kantonale Regelungen	97
1.11.5	Fazit	98
1.12	Dokumentationspflichten	99
1.13	Auswirkung der Patentbox auf den steuerbaren Reingewinn	99
2	F&E-Sonderabzug	102
2.1	Gesetzliche Grundlage	102
2.2	F&E-Sonderabzug in a nutshell	103
2.3	Gesetzgebungsprozess	104
2.4	Systematik und Gesetzgebungstechnik	105
2.5	Persönlicher Anwendungsbereich	106
2.5.1	Grundsatz: Beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige juristische Personen und selbstständig Erwerbende	106
2.5.2	Auftragsforschung	107

2.6	Territorialer Anwendungsbereich: Ort der qualifizierenden F&E-Tätigkeit	109
2.7	Qualifizierende F&E-Tätigkeiten bzw. -Aufwendungen	110
2.7.1	Wissenschaftliche Forschung und wissenschaftsbasierte Innovation gemäss FIFG	110
2.7.1.1	Wortlaut von Art. 2 FIFG	111
2.7.1.2	Botschaft FIFG	112
2.7.1.3	Systematik von Art. 2 FIFG folgt den Forschungsaufträgen von SNF und Innosuisse	112
2.7.1.4	Begriff der Forschung und Innovation gemäss FIFG	113
2.7.1.5	Botschaft SV 17	114
2.7.1.6	Parlamentarische Debatte zum STAF	114
2.7.2	Ausführungsvorschriften des SNF und der Innosuisse (ehemals KTI)	115
2.7.2.1	Kriterien des SNF	115
2.7.2.2	Kriterien der Innosuisse	116
2.7.2.3	SNF Forschungsgebiete und Disziplinen	117
2.7.2.4	Kriterien für nichtkommerzielle Forschungsstätten ausserhalb des Hochschulbereichs	119
2.7.2.5	Fazit: Kriterien für wissenschaftliche Forschung und wissenschaftsbasierte Innovation gemäss SNF und Innosuisse	119
2.7.3	Zusammenfassung: Qualifizierende F&E-Tätigkeit i. S. v. Art. 25a StHG	120
2.7.3.1	Allgemeines	120
2.7.3.2	Einzelne relevante Elemente qualifizierender F&E-Tätigkeit	121
2.7.3.3	Nicht qualifizierende Tätigkeiten	124
2.7.4	OECD-Frascati- und -Oslo-Manuale sind nicht relevant für Auslegung von Art. 25a StHG	124
2.8	Umfang des F&E-Sonderabzugs	126
2.8.1	Eigene F&E-Tätigkeit	127
2.8.2	Auftragsforschung	130
3	Abzug auf Eigenfinanzierung	131
3.1	Gesetzliche Grundlage	131
3.2	Abzug auf Eigenfinanzierung in a nutshell	135
3.3	Regelungstechnik und Systematik	135
3.4	Gesetzgebungsprozess	136
3.5	Bundesrechtliche Vorgaben zur Einführung des Abzuges auf Eigenfinanzierung	138
3.6	Zweck des Abzuges auf Eigenfinanzierung	139
3.7	Subjektiver Anwendungsbereich	140
3.8	Berechnung des Abzuges auf Eigenfinanzierung	141
3.8.1	Begriff des gesamten steuerlich massgeblichen Eigenkapitals	142
3.8.2	Begriff und Ermittlung des Kerneigenkapitals	145
3.8.2.1	Begriff des Kerneigenkapitals	145
3.8.2.2	Ermittlung des Kerneigenkapitals: Eigenkapitalunterlegungssätze im Allgemeinen	148
3.8.2.3	Ermittlung des Kerneigenkapitals: Eigenkapitalunterlegungssätze einzelner Aktiven	153
3.8.3	Begriff und Bestimmung des Sicherheitseigenkapitals	160

3.9 Anwendung kalkulatorischer Zinssatz	163
3.9.1 Ermittlung anwendbarer Zinssätze	163
3.9.2 Berechnung Eigenfinanzierungsabzug	166
3.9.3 Anwendung kantonaler Entlastungsbegrenzung	166
3.10 Verfahrensrecht	166
3.11 Würdigung	167
4 Entlastungsbegrenzung	169
4.1 Gesetzliche Grundlage	169
4.2 Entlastungsbegrenzung in a nutshell	170
4.3 Gesetzgebungsprozess	171
4.4 Steuersubjekt	172
4.5 Berechnung der Entlastungsbegrenzung	173
4.5.1 Ermittlung der maximalen Entlastung des steuerbaren Gewinns	173
4.5.2 Erhöhung des steuerbaren Gewinns durch Reorganisationen	175
4.5.3 Verlustvortrag aus überschüssender altrechtlicher Step-up-Abschreibung	175
4.5.4 Ermittlung des steuerbaren Gewinns bei Vorliegen von Vorjahres- verlustvorträgen	178
5 Entlastung bei der Vermögens- und Kapitalsteuer	180
5.1 Gesetzliche Grundlage	180
5.2 Entlastung bei der Vermögens- und Kapitalbesteuerung in a nutshell	180
5.3 Gesetzgebungsprozess	181
5.4 Systematik und Gesetzgebungstechnik	182
5.5 Steuersubjekt	183
5.6 Steuerobjekt	183
5.6.1 Relevantes Eigenkapital und relevante Aktiven	183
5.6.2 Mechanik der Ermässigung	184
5.6.3 Beteiligungsrechte, Patente und Konzerndarlehen	186
5.6.3.1 Beteiligungsrechte nach Art. 28 Abs. 1 StHG	186
5.6.3.2 Patente und vergleichbare Rechte gemäss Art. 24a StHG	187
5.6.3.3 Darlehen an Konzerngesellschaften	187
5.6.3.3.1 Darlehen	188
5.6.3.3.2 Konzerngesellschaft	189
5.7 Steuerermässigung	189
 Teil IV	
Gegenfinanzierung	193
1 Anpassung Teilbesteuerungsverfahren	195
1.1 Gesetzliche Grundlage	195
1.2 Anpassung Teilbesteuerungsverfahren in a nutshell	196
1.3 Gesetzgebungsprozess	197

2 Anpassung Kapitaleinlageprinzip	199
2.1 Gesetzliche Grundlage	199
2.2 Anpassungen Kapitaleinlageprinzip in a nutshell	203
2.3 Regelungstechnik und Systematik	203
2.4 Gesetzgebungsprozess	204
2.5 Regelungszweck	205
2.6 Anwendungsbereich	205
2.6.1 Subjektiver Anwendungsbereich	205
2.6.2 Zeitlicher Anwendungsbereich	206
2.7 Besteuerung Ausschüttungen aus Kapitaleinlagereserven	207
2.7.1 Bisherige Rechtslage	207
2.7.2 Ausschüttungsregel	207
2.7.2.1 Grundsatz	207
2.7.2.2 Weitere Steuerfolgen bei Verletzung der Ausschüttungsregel	210
2.7.2.3 Ausnahmen von der Ausschüttungsregel	212
2.7.2.3.1 Ausland-KER	212
2.7.2.3.2 Qualifizierte Beteiligungen	217
2.7.2.3.3 Liquidation und Sitzverlegung	221
2.7.2.4 Anwendung der Ausschüttungsregel auf Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen	221
2.7.3 Teilliquidationsregel	222
2.7.4 Umstrukturierungen/Neues Kreisschreiben Nr. 29b	223
2.8 Verbuchung von KER/Verfahren	227
2.9 Würdigung	228
3 Anpassung Transponierung	229
3.1 Gesetzliche Grundlage	229
3.2 Anpassung Besteuerung der Transponierung in a nutshell	229
3.3 Gesetzgebungsprozess	230
3.4 Transponierungsbesteuerung gemäss STAF	231
Teil V	
Zuzug in die Schweiz und Wegzug aus der Schweiz	233
1 Zuzug und Wegzug in a nutshell	234
2 Einführung	235
2.1 Systematik und Gesetzgebungstechnik	235
2.2 Relevante Materialien	237
2.2.1 Botschaft des Bundesrates und parlamentarische Debatte	237
2.2.1.1 Art. 61a und 61b DBG: Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven	237
2.2.1.2 Art. 61a DBG: Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht	238
2.2.1.3 Art. 61b DBG: Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht	239
2.2.2 Vernehmlassung zur Steuervorlage 17	239
2.2.3 Verhältnis zu den im USRG III vorgeschlagenen Regelungen	240
2.3 Spiegelbildlichkeit der Zu- und Wegzugsbesteuerung?	240

3 Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht	242
3.1 Gesetzliche Grundlage	242
3.2 Steuerliche Behandlung beim Zuzug gemäss Art. 61a DBG	243
3.3 Abweichungen vom Massgeblichkeitsprinzip im Rahmen des STAF	243
3.4 Bisherige Rechtslage	244
3.5 Steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht	244
3.5.1 Regelungsinhalt	244
3.5.2 Beginn der Steuerpflicht i. S. v. Art. 61a Abs. 2 DBG	247
3.5.3 Umfang und Zeitpunkt der Aufdeckung stiller Reserven	250
3.6 Abschreibung aufgedeckter stiller Reserven	252
4 Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht	254
4.1 Gesetzliche Grundlage	254
4.2 Regelungsinhalt und Abweichung gegenüber der bisherigen Norm	255
4.3 Ende der (Schweizer) Steuerpflicht gemäss Art. 61b Abs. 2 DBG	256
4.3.1 Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben und Funktionen in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder eine ausländische Betriebsstätte	257
4.3.1.1 Verlegung von Vermögenswerten	259
4.3.1.2 Verlegung von Betrieben und Teilbetrieben	260
4.3.1.3 Verlegung von Funktionen	260
4.3.1.4 Exkurs: Besteuerung der Funktionsverlagerung auch bei gruppeninternen Übertragungen?	264
4.3.2 Verlegung der steuerlichen Ansässigkeit	264
4.3.3 Übergang zur Steuerbefreiung	265
4.4 Umfang und Zeitpunkt der besteuerten stillen Reserven	265
5 Zusammenfassung/Fazit	268
Teil VI	
Anhang: Gesetzliche Grundlagen, Materialien, SSK-KS/Analyse	271
1 Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) vom 28. September 2018, AS 2019 2395	273
1.1 Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) du 28 septembre 2018, RO 2019 2395	291
1.2 Legge federale concernente la riforma fiscale e il finanziamento dell'AVS (RFFA) del 28 settembre 2018, RU 2019 2395	309
2 Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox-Verordnung) vom 13. November 2019, SR 642.142.1	327
2.1 Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox-Verordnung), Erläuternder Bericht vom 13. November 2019	331

3 Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen vom 13. November 2019, SR 642.142.2	341
3.1 Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen, Erläuterungen vom 13. November 2019	345
4 Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV 17) vom 21. März 2018 BBl 2018 2527 ff. (Auszug)	353
5 Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage über das Bundesgesetz über steuerliche Massnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmensstandorts Schweiz (Unternehmenssteuerreformgesetz III) vom 19. September 2014 (Auszug)	421
6 Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und der Innovation (FIFG) vom 14. Dezember 2012, SR 420.1 (Auszug)	431
7 Botschaft zur Totalrevision des Forschungs- und Innovationsförderungsgesetzes vom 9. November 2011, BBl 2011 8827 (Auszug)	433
8 Joint Statement EU – Switzerland	453
9 OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5: 2015 Final Report (Auszug)	455
10 Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), KS Nr. 34 vom 15. Januar 2020, Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen	483
11 Schweizerische Steuerkonferenz (SSK), Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern, Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach Art. 10a und Art. 25a Steuerharmonisierungsgesetz vom 4. Juni 2020	519
Teil VII	
Gesamtliteraturverzeichnis	537
Teil VIII	
Stichwortverzeichnis	545