

## *Erste Erfahrungen bei der Umsetzung der STAF-Vorlage in der Nordwestschweiz*

### **1. Basel-Stadt**

#### a) Juristische Personen

Auf den 1. Januar 2020 sind die privilegierten Steuerstati (Holding-, Domizilgesellschaft etc.) weggefallen. Zur Vermeidung eines Fiskalschocks können die betroffenen Unternehmen unter anderem den Antrag auf die Anwendung des Sondersatzes bis zur Rechtskraft der Veranlagung für die Steuerperiode 2020 stellen. Dieser Sondersatz kann für längstens 5 Jahre (d.h. bis und mit der Steuerperiode 2024) zur Anwendung gelangen und beträgt 11.03 % (Gewinnsteuersatz effektiv Bund und Kanton).

Als weitere Massnahme wurde rückwirkend per 1. Januar 2019 der ordentliche Kapitalsteuersatz von 5.25 auf 1 Promille gesenkt. Eine zusätzliche Entlastung von 80% ist für das steuerbare Eigenkapital vorgesehen, das auf Beteiligungsrechte nach sowie auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt. Der Kapitalsteuersatz für Statusgesellschaften von 0.5 Promille blieb bis zur Abschaffung der Statusgesellschaften im Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) auf den 1. Januar 2020 bestehen.

Ebenfalls zur Abfederung des Fiskalschocks beitragen kann der Eintritt in eine Patentbox, sofern die Steuerpflichtige über ein dafür qualifizierendes Patent verfügt. Der Eintritt in die Patentbox-Lösung kostet etwas. Falls die Gesellschaft vor dem Boxeneintritt bisher ordentlich besteuert war, berücksichtigt die Steuerverwaltung Basel-Stadt 40% der Forschungs- und Entwicklungskosten der letzten 10 Jahre mit dem Faktor 0.5%. Falls die betroffene Gesellschaft ihren Steuerstatus verloren hat, wird bei dieser Berechnung lediglich die steuerbare Quote als Basis herangezogen mit dem Faktor 0.5%.

Gemäss Art. 24b StHG kann auf Antrag der steuerpflichtigen Person für deren Gewinnsteuer «der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten (...) im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder vergleichbares Recht (Nexusquotient) mit einer Ermässigung von 90 Prozent in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen» werden. Bei der Berechnung des Nexus-Quotienten werden Gesellschaften mit eigener Forschung oder mit Auftragsforschung durch Dritte aber ohne Forschung durch ausländische verbundene Unternehmen belohnt. Da KMU in der Regel keine wesentliche ausländische Struktur haben und selber Forschung betreiben, sind sie die Gesellschaften, welche gemäss den ersten Erkenntnissen der Steuerverwaltung Basel-Stadt am meisten von dieser Patentbox-Lösung profitieren können. Damit ein positiver Steuereffekt entsteht, sollte die Gesellschaft auf ihren Produkten aus dem Patent mindestens eine 5%-ige Marge haben. Bei eigener Forschung bzw. bei einem Nexus-Quotient von 100% kann die maximale Entlastung durch die Patentbox (und somit eine Reduktion der effektiven Steuerbelastung vom 13% auf 11%) bereits bei einer Marge 10% erreicht werden.

#### b) Natürliche Personen

Der untere Einkommenssteuersatz wird in drei Schritten gesamthaft um 0.75 Prozentpunkte gesenkt. Seit dem 1. Januar 2019 beträgt der Einkommenssteuersatz für die untere Tarifstufe 22 % (vorher 22.25 %). Die weitere Senkung auf 21.75 % und 21.50 % ist an gesetzlich vorgeschriebene Bedingungen geknüpft (Entwicklung des Bruttoinlandproduktes und Nettoschuldenquote). Die Senkung des Einkommenssteuersatzes gilt auch für die Quellensteuer und ist in den publizierten Tarifen berücksichtigt.

Der Versicherungsabzug wird ebenfalls in drei Schritten um gesamthaft CHF 1'200 für alleinstehende Personen bzw. um CHF 2'400 für verheiratete Personen erhöht. Seit dem 1. Januar 2019 beträgt er für

alleinstehende Personen CHF 2'400 (zuvor CHF 2'000) und verheiratete Personen CHF 4'800 (zuvor CHF 4'000).

Die weitere Erhöhung auf CHF 2'800 bzw. CHF 5'600 und auf CHF 3'200 bzw. CHF 6'400 ist von gesetzlich vorgeschriebenen Bedingungen wie die Entwicklung des Bruttoinlandproduktes und der Nettoschuldenquote geknüpft. Die Erhöhung des Versicherungsabzuges gilt auch für die Quellensteuer und ist in den publizierten Tarifen berücksichtigt.

Seit dem 1. Januar 2020 wurde die Teilbesteuerung von Erträgen aus Anteilsrechten von qualifizierten Beteiligungen (Dividenden) im Privat- und Geschäftsvermögen von 50 % auf 80 % erhöht.

Ebenfalls auf 1. Januar 2020 wurden die minimalen Familienzulagen um 75 Franken pro Monat auf 275 Franken Kinderzulage sowie 325 Franken Ausbildungszulage erhöht.

## **2. Basel-Landschaft**

### a) Juristische Personen

Im Unterschied zum Kanton Basel-Stadt setzte der Kanton Basel-Landschaft seine revidierten Bestimmungen zur Unternehmensbesteuerung auf den 1. Januar 2020 in Kraft. Das zentrale Element der Baselbieter Steuervorlage bildet die gestaffelte Senkung des Gewinnsteuersatzes bis ins Jahr 2025 auf 13,45 %. Weitere Massnahmen als Ersatz für den Wegfall der privilegierten Steuerstati wurden folgende Schritte für die juristischen Personen umgesetzt:

- Einführung einer Patentbox mit einer Entlastung von 90 Prozent;
- Einführung eines zusätzlichen Abzugs für Forschung und Entwicklung von 20 Prozent;
- Entlastungsbegrenzung von 50 Prozent;
- Senkung des Kapitalsteuersatzes auf 1,6 Promille;
- Entlastung bei der Kapitalsteuer für denjenigen Teil des Eigenkapitals, der auf Beteiligungen, Patente und Konzerndarlehen entfällt.

### b) Natürliche Personen

Die Teilbesteuerung bei Dividendenerträgen wurde per 1. Januar 2020 auf 60% erhöht. Als sozialpolitische Massnahmen wurden die individuellen Prämienverbilligungen erhöht (Mindestanspruch pro Kind von 50 auf 80% der Richtprämie). Zudem wurde der Steuerabzug für Kinderdrittbetreuungskosten erhöht (bisher CHF 5'500, neu CHF 10'000 pro Kind).

## **3. Solothurn**

### a) Juristische Personen

Der gesetzliche Gewinnsteuersatz beträgt neu 4.4% des Reingewinns für die kantonale Gewinnsteuer. Der maximale Gewinnsteuersatz von 8.5%, mit dem Gewinne über 100'000 Franken besteuert wurden, ist weggefallen. Die effektive gesamte Gewinnsteuerbelastung ist auf rund 16% gesunken (gerechnet über alle Steuerhoheiten und einem Gemeindesteuerfuss von 100%).

Der Kapitalsteuersatz blieb unverändert bei 0.8‰. Die neuen Instrumente des Bundes (Patentbox und Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungskosten) sind im Kanton Solothurn ebenfalls umgesetzt und voll ausgeschöpft worden. Dies insbesondere deshalb, weil im Vergleich zu anderen Kantonen der Gewinnsteuersatz nicht gleich stark gesenkt worden ist.

b) Natürliche Personen

Die Teilbesteuerung der Dividenden wurde per auf 70% erhöht (vormals: 60% im Privat- und 50% im Geschäftsvermögen). Die Vermögenssteuer für ein steuerbares Vermögen zwischen CHF 1 Mio. und CHF 2 Mio. wird neu von 1.0 Promille auf 1.6 Promille erhöht. Zudem wird der Vermögenssteuersatz ab einem Vermögen von CHF 3 Mio. von 1.0 ‰ auf 1.3 ‰ erhöht. Bis zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1 Mio. bleibt die Steuerbelastung im Vergleich zum bisherigen Recht unverändert.

Bei tiefen Einkommen wurde der Einkommenssteuertarif gesenkt. Für steuerbares Einkommen unter CHF 12'000 (vormals CHF 10'000) ist keine Steuer geschuldet. Zudem wird der Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten von CHF 6'000 auf CHF 12'000 pro Kind erhöht.

#### **4. Aargau**

a) Juristische Personen

Der Kanton Aargau hat auf eine Senkung des Gewinnsteuersatzes verzichtet, weil er mit den zusätzlichen Massnahmen sehr wettbewerbsfähig ist. Die Patentbox wurde ebenfalls eingeführt. Es besteht somit die Möglichkeit Einkünfte aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die auf qualifizierenden F&E-Aufwendungen basieren, mit einer Entlastung von 90 % in die Gewinnsteuer-Bemessungsbasis einzubeziehen. Bei Eintritt in die Patentbox werden frühere F&E-Aufwendungen während 5 Jahren mit Patentbox-Einkünften verrechnet. Damit wird ein sofortiger Liquiditätsabfluss vermieden und eine verzögerte Wirkung der Patentboxentlastung erreicht.

Der Kapitalsteuersatz wurde von 1.25 ‰ auf 0.75 ‰ gesenkt und weiterhin wird die Kapitalsteuer an die Gewinnsteuer angerechnet. Die Entlastungsbegrenzung wurde vom Kanton Aargau voll ausgeschöpft (70%). Bei Verlust eines privilegierten Steuerstatus kennt der Kanton Aargau ebenfalls die Sondersatzlösung. Stille Reserven und selbstgeschaffener Mehrwert, soweit sie bisher nicht steuerbar waren, werden ab deren Realisation während 5 Jahren zum Satz von 2.5 % besteuert. Ebenfalls zugelassen wird ein antragsweiser, zusätzlicher Abzug vom maximal 50 % auf in der Schweiz angefallene Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen.

b) Natürliche Personen

Bei der Dividendenbesteuerung wechselt der Kanton Aargau vom bisherigen Teilsatzverfahren mit einer 60 %-Befreiung zum Teileinkünfteverfahren und befreit 50% der Dividendenerträge.

## *Forschungs- und Entwicklungskosten im Besonderen*

Vor Inkrafttreten der Massnahmen aus der STAF-Vorlage war die Meinung verbreitet, dass der F&E-Abzug weniger Probleme in der Veranlagung bereiten wird, als die Patentbox. Mittlerweile muss diese Ansicht zumindest punktuell revidiert werden. Nachfolgende Aspekte gilt es zu berücksichtigen:

### **1. Allgemeines**

Der F&E-Abzug ist keine zwingende STAF-Massnahme, sondern die Kantone können diese freiwillig einführen. Der Kanton Basel-Stadt z.B. kennt keinen zusätzlichen F&E-Abzug. In der Nordwestschweiz hat sich der zusätzliche F&E-Abzug (Überabzug) wie folgt prozentual etabliert:

- AG: 150 %
- BL: 120 %
- SO: 150 %

Mit Blick auf die für den F&E-Überabzug qualifizierende unternehmerische Tätigkeit der Steuerpflichtigen herrscht Branchenneutralität. Klassisch fallen selbstredend Unternehmen aus der Pharma- und Medizinbranche darunter, gleichwohl ist der F&E-Abzug allen Branchen zugänglich, die Forschung, Entwicklung oder Verbesserung von Anwendungen, Produkten und Dienstleistungen betreiben. Keine Rolle spielt dabei die Form des Unternehmens, also eine selbständig erwerbstätige Person kann sowie ein KMU oder ein Grossunternehmen in den Genuss des F&E-Abzugs gelangen.

### **2. Voraussetzungen**

Damit für Tätigkeiten der F&E-Überabzug geltend gemacht werden kann, müssen diese folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllen:

- Die Tätigkeiten sind neuartig (neue Erkenntnisse werden gewonnen) und schöpferisch (basieren auf originären Konzepten und Hypothesen);
- der Ausgang des Endergebnisses ist ungewiss;
- sie folgen einem systematischen Plan und sind budgetiert;
- sie führen zu Ergebnissen, die reproduzierbar sind.

Daraus kann gefolgert werden, dass Markteinführungstätigkeiten (Umfragen, Verkaufsstrategien etc.) und Marktverwertung nicht für den F&E-Überabzug qualifizieren.

### **3. Würdigung**

Leider wird die Definition von Tätigkeiten, die für den F&E-Überabzug qualifizieren könnten von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) mit Anlehnung an das OECD-Frascati-Handbuch enger gefasst als es jene Definition in der Botschaft zum FIG (Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und Innovation) zulassen würde. Es bleibt deshalb zu hoffen, dass die Steuerbehörden einen offeneren Definitionsansatz zulassen.

Gemäss dem Titel von Art. 25a StHG ist der F&E-Abzug ein «zusätzlicher». Allgemeine Voraussetzung für die Gewährung des Abzugs ist das Vorliegen einer Gewinnsituation. Schreibt das Unternehmen in der entsprechenden Steuerperiode einen Verlust, kann kein zusätzlicher F&E-Abzug vorgenommen werden, der dann vorgetragen wird. Zudem ist der Abzug auf die Steuerperiode fixiert, in welcher er angefallen ist.

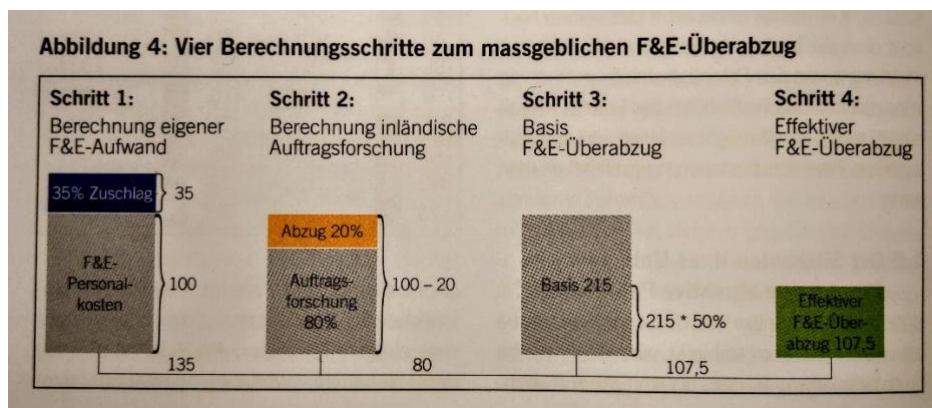
#### 4. Berechnung des F&E-Überabzugs

Zur Berechnung der für den F&E-Überabzug qualifizierenden Kosten wird in der Buchhaltung auf den entsprechenden Personalaufwand abgestellt, der direkt schweizerischen F&E-Tätigkeiten zuzuordnen ist (also Lohn- und Sozialversicherungskosten. Je nach Gliederung der Forschungsabteilungen und die entsprechende Payroll dürfte gegenüber den Steuerbehörden diesbezüglich mehr oder weniger Dokumentationsaufwand zu erwarten sein.

Aufwendungen für Material, Investitions- bzw. Abschreibungskosten, Miete und übrige Gemeinkosten stehen nach vorgenannter Auffassung des direkten Zusammenhangs in keinem direkten Bezug zu F&E-Tätigkeiten, weshalb sie lediglich mit einem Zuschlag von maximal 35 % auf dem Personalaufwand berücksichtigt werden (maximal im Umfang des gesamten Aufwands des Unternehmens).

Wenn inländische Auftragsforschung betrieben wird, ist diese mit 80 % des fakturierten Betrags für den F&E-Überabzug zu berücksichtigen.

Grafisch dargestellt ergeben sich folgende Berechnungsschritte:



Quelle: TREX 6/2020, S. 344

#### 5. Nachweis der F&E-Aufwendungen

Der F&E-Abzug ist eine steuermindernde Tatsache und deshalb aufgrund der allgemeinen Beweislastverteilung im Steuerrecht durch die steuerpflichtige Person beizubringen. Als Nachweis der F&E-Aufwendungen qualifiziert jedes taugliche Beweismittel, wie z.B. Auszüge von Personallisten mit Lohnangaben, Funktionsbeschreibungen, Tätigkeits- und Stellenprofile). Wenn ein Mitarbeiter mehrere Funktionen ausübt, von denen nur eine F&E-qualifizierende Tätigkeit ist, kann der Nachweis z.B. anhand von Stundenrapporten erbracht werden.

In Bezug auf Kosten aus der Auftragsforschung qualifizieren als Nachweis primär die entsprechenden Rechnungen. Aber auch Projektbeschreibungen der Ziele, der angewendeten Methoden, des Zeit- und Kostenrahmens können im Zusammenhang mit Zwischenabrechnungen oder Zwischen- und Endergebnissen als Nachweis akzeptiert werden.

Schliesslich gilt es zu berücksichtigen, dass dieser Nachweis für jede Steuerperiode neu zu erbringen und auch die Kosten neu zu berechnen sind. Eine gründliche, vorgängige Analyse der diversen Parameter lohnt sich deshalb.

## *Revision Quellenbesteuerung*

Es bestand auf Gesetzesstufe eine Ungleichbehandlung zwischen Quellenbesteuerten und den ordentlich besteuerten Personen in der Schweiz. In seiner Entscheidung vom 26. Januar 2010 stellte das Bundesgericht nämlich fest, dass die Quellenbesteuerung in gewissen Fällen gegen das mit der Europäischen Union abgeschlossene Personenfreizügigkeitsabkommen verstösst. Quellensteuerpflichtige ohne Wohnsitz in der Schweiz, die hier mehr als 90% ihrer weltweiten Einkünfte erzielen (Quasi-Ansässige), haben Anspruch auf die gleichen Abzüge wie in der Schweiz ordentlich besteuerte Personen.

Die Erhebung der Steuer an der Quelle bleibt trotz der Revision. Verankert wird allerdings für alle ansässigen Quellensteuerpflichtigen die Möglichkeit der nachträglichen ordentlichen Veranlagung. Ab CHF 120 000.– Erwerbseinkommen ist wie im geltenden Recht von Amtes wegen einer nachträglichen ordentlichen Veranlagung vorzunehmen. Alle anderen Steuerpflichtigen können eine nachträgliche ordentliche Veranlagung beantragen. Die sogenannte ergänzende ordentliche Veranlagung, mit welcher nicht quellensteuerpflichtige Einkünfte und Vermögen erfasst werden, soll ebenfalls durch die nachträgliche ordentliche Veranlagung (noV) ersetzt werden. Dies führt zu einer Vereinheitlichung der Verfahren bei den ansässigen Quellensteuerpflichtigen.

Eine wesentliche Neuerung des Quellensteuerrechts ist die Einführung des Begriffs der Quasi-Ansässigkeit (Art. 14 QStV) und deren Gleichstellung mit in der Schweiz Ansässigen. Sofern eine nicht in der Schweiz ansässige quellensteuerpflichtige Person einen wesentlichen Teil (90%) ihrer Einkünfte in der Schweiz erzielt, steht ihr die noV ebenfalls offen. Für alle übrigen Nichtansässigen ist die Quellensteuer definitiv. Sie tritt an die Stelle der im ordentlichen Verfahren zu veranlagenden Steuern auf dem unselbstständigen Erwerbseinkommen. Mit der Neugestaltung des Quellensteuerregimes werden Tarifkorrekturen zur nachträglichen Geltendmachung zusätzlicher Abzüge überflüssig werden.

Die Beseitigung von Ungleichbehandlungen zwischen quellenbesteuerten und ordentlich besteuerten Personen ist zu begrüessen, gleichwohl sollte der veranlagungsbedingte Mehraufwand für die kantonalen Steuerbehörden nicht unterschätzt werden. Aktuell werden ungefähr 760 000 unselbstständig Erwerbstätige ohne Niederlassungsbewilligung an der Quelle besteuert. Davon haben rund 490 000 Personen einen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz und gelten als Ansässige. Neu zu einer noV berechnete Quasi-Ansässige gibt es ca. 270 000. Sie bedeuteten einen Mehraufwand für die Veranlagung.

Die Änderungen des Quellensteuerrechts sind am 1. Januar 2021 in Kraft getreten.