



STAF - Implementierung und erste Erfahrungen

Dr. Michael Nordin und Petra Hess

Key Take-aways

- 1.** Der umfassende Handlungsspielraum der Kantone bei der Auswahl und Ausgestaltung der STAF-Massnahmen fördert den interkantonalen Steuerwettbewerb.
- 2.** Einige von den Kantonen beschlossene Übergangslösungen werfen rechtliche Fragen auf. Die betroffenen Gesellschaften sollten diese aktiv mit den Steuerbehörden diskutieren.
- 3.** Gesellschaften können von der STAF profitieren; dies gilt insbesondere auch für ehemalige Statusgesellschaften. Standortwahl, Struktur und Wertschöpfungsketten müssen kritisch überprüft werden.

1 Einleitung

Das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV Finanzierung ("STAF") ist am 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Die Kantone waren verpflichtet, ihre kantonalen Gesetzgebungen auf dieses Datum anzupassen. Rund drei Viertel aller Kantone haben die STAF-Massnahmen rechtzeitig per 1. Januar 2020 in kantonales Recht umgesetzt. Einige Kantone haben dies allerdings noch nicht geschafft und teilweise Übergangslösungen beschlossen. Gesellschaften mit Sitz in diesen Kantonen müssen prüfen, was dies für sie bedeutet.

Der vorliegende Newsletter behandelt die Umsetzung der STAF-Massnahmen auf kantonaler Ebene, welche insbesondere für Kapitalgesellschaften relevant sind.

2 Implementierung der STAF auf Kantonsebene

Auf kantonaler Ebene werden die gesetzlichen Bestimmungen der STAF im Steuerharmonisierungsgesetz ("StHG") vorgegeben. Das StHG gesteht den Kantonen bei der Umsetzung der Massnahmen Handlungsspielräume zu. Im Folgenden wird zusammengefasst, inwiefern auf kantonaler Ebene von diesem Handlungsspielraum bei der Umsetzung obligatorischer und fakultativer STAF-Massnahmen Gebrauch gemacht worden ist. Zudem haben praktisch alle Kantone mit der Gesetzesreform freiwillige Massnahmen ausserhalb der STAF eingeführt.

2.1 Obligatorische Massnahmen (inkl. Handlungsspielraum der Kantone)

- Abschaffung **kantonalen Steuerprivilegien für Statusgesellschaften** (d.h. Gesellschaften, welche als Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft privilegiert besteuert wurden).
- Einführung **kantonalen Patentboxen**. Mit einer Patentbox wird der Gewinn aus qualifizierenden Patenten und vergleichbaren Rechten ("**Patentboxgewinn**") vom übrigen Gewinn getrennt und reduziert besteuert. Der Umfang der Ermässigung des Patentboxgewinnes kann von den Kantonen bis zu einer maximal möglichen Ermässigung von 90% frei bestimmt werden. Knapp zwei Drittel der Kantone haben sich für die maximal mögliche Ermässigung entschieden, einige wenige sehen lediglich eine Ermässigung von 10% vor (GE, GL und LU). Die restlichen Kantone bewegen sich zwischen 20-50% Ermässigung (AI, AR, NE, SG, TG und UR).
- Einführung einer **Entlastungsbegrenzung**. Gemäss dieser dürfen die steuermindernden STAF-Massnahmen zu einer maximalen Reduktion des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung von höchstens 70% führen. Die Kantone können eine tiefere Entlastungsbegrenzung vorsehen. Nur eine Minderheit der Kantone hat sich für die maximale Entlastungsbegrenzung entschieden; die Mehrheit sieht eine tiefere Ermässigung vor, die Schlusslichter sind GE und GL mit 9% bzw. 10% Entlastungsbegrenzung.
- **Aufdeckung stiller Reserven bei Statuswechsel**. Beim Wegfall eines kantonalen Steuerstatus sieht das StHG vor, dass die stillen Reserven (inkl. Goodwill) bei der Realisation innert der nächsten fünf Jahre gesondert besteuert

werden. Die Kantone sind jedoch frei in der Festsetzung des Sondersatzes. Die einfachen Sondersätze bewegen sich hauptsächlich zwischen 0.5% (bspw. ZH und SG) und 4% (FR). Einige Kantone sehen zudem gestaffelte Sondersätze vor (AR, NW, OW und ZG).

- Erhöhung der **Teilbesteuerung von Dividenden** aus qualifizierenden Beteiligungen im Privat- und Geschäftsvermögen natürlicher Personen auf mindestens 50%. Rund zwei Drittel der Kantone (bspw. ZH, ZG und BE) besteuern solche Erträge im Umfang von 50% bis 60%, die restlichen im Umfang von 70% (FR, GE, GL, JU, SG, SO, TI und VD; BS gar 80%).
- Einführung einer **Rückzahlungs- und Teilliquidationsregel beim Kapitaleinlageprinzip** für Unternehmen, die an schweizerischen Börsen kotiert sind.

Beschluss fakultativer STAF-Massnahmen liegt nicht in der Kompetenz der Kantonsregierung.

2.2 Fakultative Massnahmen

- Einführung eines **zusätzlichen Abzugs für qualifizierende Forschungs- und Entwicklungsausgaben ("F&E")** im Umfang von maximal 50%. Mehr als die Hälfte der Kantone sehen einen maximalen zusätzlichen Abzug vor (bspw. ZH, ZG, SZ und BE). Einige Kantone (BS, GL, LU und UR) verzichten dagegen gänzlich auf einen zusätzlichen F&E-Abzug.
- Einführung eines **Abzugs für Eigenfinanzierung**. Basierend darauf besteht die Möglichkeit eines kalkulatorischen Zinsabzugs auf dem übermässigen Eigenkapital ("**Sicherheitseigenkapital**") einer Gesellschaft. Als Voraussetzung für die Einführung muss im Kanton eine totale effektive Gewinnsteuerbelastung von minimal 18.03% bestehen. Somit konnte der Abzug für Eigenfinanzierung nur im Kanton ZH umgesetzt werden. Gemäss Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung wurde der kalkulatorische Zinssatz für das Jahr 2020 auf 0% festgelegt. Soweit jedoch das Sicherheitseigenkapital auf Forderungen gegenüber Nahestehenden entfällt, kann ein kalkulatorischer Zinssatz angewendet werden, welcher einem Drittvergleich standhält.
- Einführung einer **Reduktion der Kapitalsteuerbasis** durch eine Ermässigung des Eigenkapitals, das auf Beteiligungsrechte, Patente und Konzerndarlehen entfällt. Diese Massnahme wurde von der Mehrheit der Kantone, jedoch in sehr unterschiedlichem Umfang umgesetzt. Einige Kantone sehen eine Reduktion von bis zu 100% vor (AG, GL und SG).

2.3 Massnahmen ausserhalb der STAF

- **Senkung der Gewinnsteuer**. Fast alle Kantone haben im Rahmen ihrer Tarifautonomie Anpassungen vorgenommen. Insbesondere haben die Westschweizer Kantone ihre Gewinnsteuersätze teilweise stark reduziert (v.a. GE). Immer-

hin drei Kantone (AG, LU, AI) haben auf eine Senkung der Gewinnsteuersätze gänzlich verzichtet bzw. die geplante Senkung wurde von der Bevölkerung abgelehnt (BE).

- **Senkung der Kapitalsteuer.** Die Senkung der Kapitalsteuer wurde von nur knapp der Hälfte der Kantone eingeführt. Die Kapitalsteuersatzsenkungen sind sehr unterschiedlich ausgefallen. Einige Kantone haben eine massive Senkung auf den anwendbaren Kapitalsteuersatz von Statusgesellschaften vorgenommen (bspw. AI, GE, GL und SH).

3 Übergangsfristen und -lösungen

Gemäss den STAF-Bestimmungen müssen Kantone ihre Gesetzgebung auf den Zeitpunkt der Inkraftsetzung der STAF, d.h. 1. Januar 2020, anpassen. Den Kantonen wird – was unüblich ist – dabei **keine Übergangsfrist** gewährt. Sieben Kantone konnten ihre Gesetzesreformen nicht per 1. Januar 2020 umsetzen. Dies sind die Kantone SO, TG, TI, NW, VS, BE und AI. Die Abstimmungen sollten in den meisten dieser Kantone noch im laufenden Jahr erfolgen. In den Kantonen BE und AI ist es jedoch fraglich, ob die Reformen im Jahr 2020 in Kraft gesetzt werden können.

Ab dem 1. Januar 2020 gelangen die zwingenden Normen des **StHG** aufgrund der derogatorischen Kraft des Bundesrechts **direkt zur Anwendung**, soweit ihnen das kantonale Steuerrecht widerspricht. Dies dürfte grundsätzlich dazu führen, dass sämtliche Massnahmen der STAF in maximaler Ausgestaltung auf kantonaler Ebene zur Anwendung gelangen. Um dies zu verhindern bzw. um Lücken und Widersprüche im Übergang zur kantonalen Steuerreform zu vermeiden, wurden die kantonalen Exekutivorgane verpflichtet, die erforderlichen **vorläufigen Vorschriften** zu erlassen, bis die Gesetzgebung im entsprechenden Kanton an die neuen Bestimmungen angepasst worden ist. Solche Übergangslösungen können unterschiedlich umgesetzt werden.

Einige der betroffenen Kantone (BE, SO und TG) haben die Bestimmungen mittels **rückwirkender Inkraftsetzung** der geplanten kantonalen Vorlagen (bzw. der zwingenden STAF-Massnahmen) per 1. Januar 2020 beschlossen. Die Rückwirkung tritt entsprechend ein, sobald die Umsetzungsvorlage formell rechtsgültig verabschiedet worden ist. Eine Übergangsverordnung erübrigt sich in diesem Fall nach Auffassung der Kantone. So wird bspw. im Kanton BE die Vorlage im Frühling 2020 vom Grossen Rat beraten. Wenn kein Referendum ergriffen wird, soll das neue Steuergesetz am 1. Januar 2021 in Kraft treten. Es ist vorgesehen, dass einzelne, zwingende Bestimmungen der STAF bereits rückwirkend auf 1. Januar 2020 in Kraft treten sollen. Die rückwirkende Inkraftsetzung zwingender Massnahmen ist grundsätzlich unter dem **Aspekt der Rechtssicherheit** zu betrachten und zulässig, wenn sie sich nicht belastend auswirkt und sich in zeitlicher Hinsicht als massvoll erweist.

Andere Kantone (NW und AI) haben vorläufige Bestimmungen im Rahmen eines **Exekutivbeschlusses** durch den Regierungsrat bzw. Ständekommission erlassen. Um Lücken und Widersprüche im Jahr 2020 zu verhindern, hat etwa die Ständekommission des Kantons AI vorläufige Bestimmungen im Rahmen eines Beschlusses erlassen, welcher inhaltlich mit der für die Landsgemeinde 2020 vorgesehenen Gesetzesvorlage identisch ist. Der Ständekommissionsbeschluss zur vorläufigen Umsetzung des Bundesgesetzes trat fristgerecht

am 1. Januar 2020 in Kraft. Das neue Steuergesetz soll sodann aber erst am 1. Januar 2021 in Kraft treten.

In den Kantonen TI und VS ist die Übergangslösung unklar. Mutmasslich werden auch sie die zwingenden STAF-Massnahmen rückwirkend in Kraft setzen.

Mit Blick auf das Legalitätsprinzip erscheinen beide **Übergangslösungen als rechtstaatlich nicht unbedenklich**. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Kantonsregierungen aufgrund der zeitlichen Dringlichkeit die zwingenden Massnahmen **ausserhalb eines ordentlichen Gesetzgebungsprozesses** erlassen dürfen. Für freiwillige STAF-Massnahmen verfügen die Kantonsregierungen aber über **keine Legiferierungskompetenz**, da in diesen Fällen das geltende kantonale Recht dem StHG nicht widerspricht. Dennoch hat bspw. der Kanton AI genau dies getan, indem er in seinem Ständekommissionsbeschluss den zusätzlichen F&E-Abzug von 50% vorsieht.

Es dürfte zudem im Kompetenzbereich der Kantonsregierungen liegen, in Bezug auf die zwingenden Massnahmen von den Massnahmen im StHG (z.B. 90% Ermässigung bei der Patentbox) zu Ungunsten der Steuerpflichtigen abzuweichen, da das StHG den Kantonen bei der Ausgestaltung einen entsprechenden **Spielraum** zugesteht. Doch auch dies ist in der Lehre nicht unbestritten.

Nach dem Gesagten ist es Gesellschaften mit Sitz in Kantonen mit solchen Übergangslösungen zu empfehlen, sich direkt an die kantonalen Steuerbehörden zu wenden und sich bspw. im Rahmen eines **Steuerrulings Rechtssicherheit** zu verschaffen.

4 Erste Erfahrungen

Auch wenn sich konkrete Auswirkungen der STAF erst noch erweisen müssen, ist bereits jetzt zu erkennen, dass die Kantone im Rahmen ihrer Möglichkeiten die Kompetenzen bei der Umsetzung weitgehend ausschöpfen. Diese **uneinheitliche Umsetzung** zeigt sich bspw. bei der Gestaltung der Patentbox. Ob sich die Patentbox als wirkungsvolle Massnahme erweist, hängt hauptsächlich von der jeweiligen kantonalen Ausgestaltung ab. Insbesondere in den Kantonen, welche lediglich eine minimale Ermässigung von 10% vorsehen, könnten die administrativen Aufwendungen zur Prüfung und Berechnung des Patentboxgewinnes die möglichen Steuerersparnisse übersteigen. Des Weiteren hat der Bund keine weiteren Bestimmungen erlassen betreffend die Definition der qualifizierenden F&E Aufwendungen für den zusätzlichen Abzug für F&E. Im StHG wird dabei auf das Bundesgesetz über die Förderung der Forschung und Innovation verwiesen. Grundsätzlich ist die Definition der qualifizierenden F&E Ausgaben breiter gefasst als unter der Patentbox. Der Kanton AG hat beispielsweise bereits vorgesehen, diesbezüglich ein umfassendes Merkblatt zu erlassen.

Berechnungen zeigen, dass ehemalige Statusgesellschaften in einigen Kantonen in Zukunft aufgrund der STAF, resp. der kantonalen Umsetzung, besser gestellt sein werden. Dies gilt insbesondere für reine Holdinggesellschaften, unter anderem dank des **weiterhin bestehenden Beteiligungszugs** sowie **tieferer Gewinn- und Kapitalsteuern**. Bei Holdinggesellschaften, welche hohe übrige Erträge erwirtschaften, muss jedoch künftig geprüft werden, ob Holdingstrukturen weiterhin wirtschaftlich sinnvoll sind.

5 Fazit und Ausblick

Die Kantone haben den ihnen zugestandenen Spielraum bei der Ausgestaltung der STAF-Massnahmen wahrgenommen. Während von einer Harmonisierung nicht die Rede sein kann, wurde der **interkantonale Steuerwettbewerb** dadurch weiter angekurbelt. Gesellschaften müssen gegebenenfalls ihre Standortwahl sowie die Strukturierung von Funktionen und Wertschöpfungsketten überdenken. Unklarheiten ergeben sich im Zusammenhang mit den **Übergangslösungen** verspäteter Kantone. Vor allem bei einer rückwirkenden Inkraftsetzung der kantonalen Vorlage mit grossem zeitlichen Abstand sowie den ausserhalb des ordentlichen Gesetzgebungsverfahrens per

Regierungsbeschluss erlassenen Übergangsbestimmungen besteht eine **Rechtsunsicherheit**, ob diese Erlasse korrekt beschlossen worden sind, insbesondere sofern damit nicht-obligatorische StHG-Massnahmen eingeführt wurden. Betroffene Gesellschaften sollten sich aktiv mit den Steuerbehörden in Verbindung setzen, um **Rechtssicherheit** zu erhalten.



Dr. Michael Nordin, LL.M.
Dipl. Steuerexperte
Partner Zürich
michael.nordin@swlegal.ch



Petra Hess
Dipl. Steuerexperte
Senior Associate Zürich
petra.hess@swlegal.ch



Pietro Sansonetti
Dipl. Steuerexperte
Partner Genf
pietro.sansonetti@swlegal.ch



Dr. Jean-Frédéric Maraia
Partner Genf
jean-frederic.maraia@swlegal.ch

Der Inhalt dieses Newsletter stellt keine Rechts- oder Steuerauskunft dar und darf nicht als solche verwendet werden. Sollten Sie eine auf Ihre persönlichen Umstände bezogene Beratung wünschen, wenden Sie sich bitte an Ihre Kontaktperson bei Schellenberg Wittmer oder an eine der oben genannten Personen.

Schellenberg Wittmer AG ist Ihre führende Schweizer Wirtschaftskanzlei mit mehr als 150 Juristinnen und Juristen in Zürich und Genf sowie einem Büro in Singapur. Wir kümmern uns um alle Ihre rechtlichen Belange – Transaktionen, Beratung, Prozesse.



Schellenberg Wittmer AG
Rechtsanwälte

Zürich
Löwenstrasse 19
Postfach 2201
8021 Zürich / Schweiz
T +41 44 215 5252
www.swlegal.ch

Genf
15bis, rue des Alpes
Postfach 2088
1211 Genf 1 / Schweiz
T +41 22 707 8000
www.swlegal.ch

Singapur
Schellenberg Wittmer Pte Ltd
6 Battery Road, #37-02
Singapur 049909
T +65 6580 2240
www.swlegal.sg