



ZUGER TREUHÄNDERVEREINIGUNG - FRÜHSCHOPPEN 24. SEPTEMBER 2019 STAF - TEIL 2

Tom Kaufmann / Cyrill Habegger

Prüfung | Treuhand | Steuern | Beratung

BDO

STAF: DAS MUSS MAN WISSEN!

Eine Übersicht aus ersten Praxiserfahrungen, um gewappnet zu sein.



BETEILIGUNGSABZUG UND STAF

DBG Art. 62 Absatz 4!

DBG ARTIKEL 62 ABSATZ 4

⁴ Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen, welche die Voraussetzungen nach Artikel 70 Absatz 4 Buchstabe b erfüllen, werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.

DAS PROBLEM...

- ✓ Kein Beteiligungsabzug auf Werterholungen gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG.
- ✓ Heute bei Holding nur steuerbar im Umfang Bundessteuern.
- ✓ Nach Umsetzung STAF steuerbar auf Bundesebene **und** kantonaler Ebene.

LÖSUNGEN / TO DO...

- ✓ Gestehungskosten - Buchwerte - Verkehrswerte prüfen im Abschluss und/oder STE 2019 (siehe nachfolgende Folien).
- ✓ «5% sparen» (Kt. LU) und dafür einen unmittelbaren Geldabfluss (Steueraufwand) haben?
- ✓ Nichts tun und hoffen ...? NO WAY!



STEP-UP UND STAF

Beispiel Kanton Schwyz

STEP UP ALTRECHTLICH (KT. SCHWYZ)

- ✓ Statuswechsel (Austritt Sonderstatus / Zuzug)
- ✓ Gewinnsteuerunwirksame Bildung versteuerter Reserven
- ✓ Aufgedeckte Reserven = steuerbares Kapital (Grundsatz)
- ✓ Vorgehen: Ruling
- ✓ Zeitpunkt: mit STE 2019
- ✓ Umsetzung: ordentliche Besteuerung jedoch Abschreibung versteuerte Reserven über 5 Jahre
- ✓ Entlastungsbegrenzung STAF greift

STEP UP NEU (KT. SCHWYZ)

- ✓ Statuswechsel (Wegfall Sonderstatus)
- ✓ Gewinnsteuerunwirksame Bildung versteuerter Reserven
- ✓ Aufgedeckte Reserven = **kein** steuerbares Kapital
- ✓ Vorgehen: Feststellungsverfügung
- ✓ Zeitpunkt: mit STE 2019
- ✓ Umsetzung: 2-Satzverfahren für Gewinne ordentlich vs. Realisation aufgedeckte Reserven (5 Jahre)
- ✓ Entlastungsbegrenzung STAF greift nicht

LÖSUNGEN / TO DO...

- ✓ In casu konkrete Berechnung notwendig.
- ✓ In einigen Kantonen ist auch eine Mischform aus den beiden Step-ups möglich (z.B. ZH).
- ✓ Kein absolutes Richtig oder Falsch.



STEP-UP UND STAF

Holdingsgesellschaften

UMFANG DER AUFDECKUNG

- ✓ Gewinnsteuerunwirksame Aufdeckung der stillen Reserven (inkl. Goodwill), welche zwischen Beginn und Ende des Status entstanden sind (steuersystematische Realisation).

STEP-UP BEI HOLDINGSSELSCHAFTEN

- | | |
|----------------------|--|
| ✓ Immobilien: NEIN | ✓ Beteiligungen >10%: siehe unten * |
| ✓ Wertschriften: JA | ✓ Verlustverrechnung: nein (steuerunwirksam) |
| ✓ Übrige Aktiven: JA | |

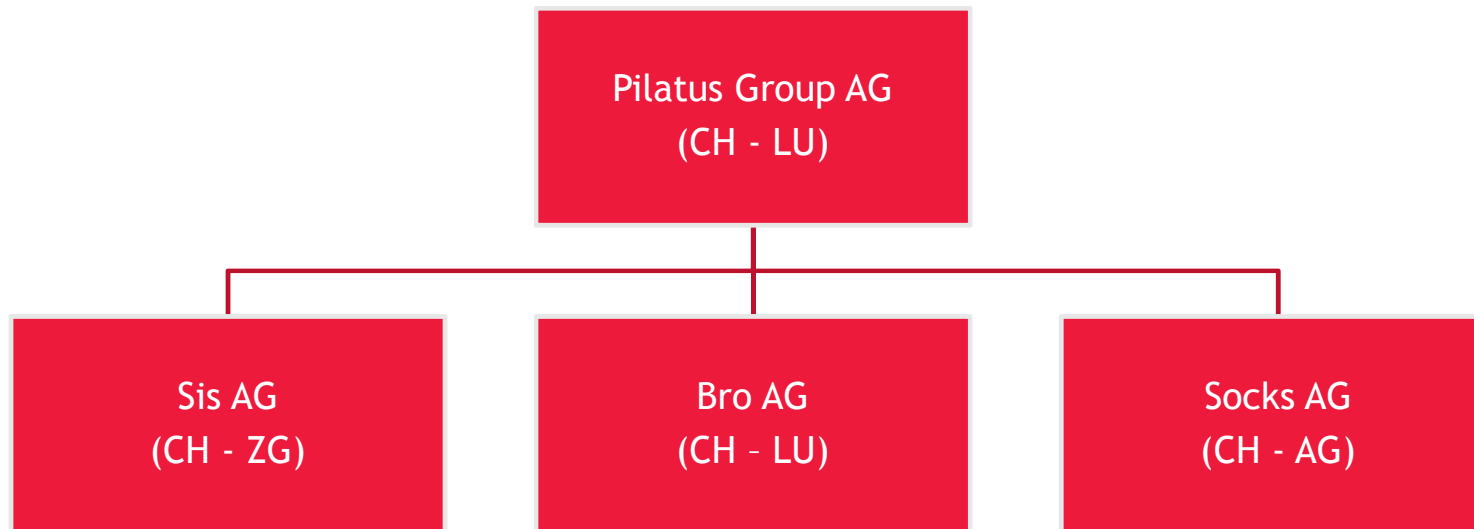
BETEILIGUNGEN IM DETAIL ZU PRÜFEN...

- ✓ Verkehrswert > Gestehungskosten: Ja, im Umfang der Differenz Gestehungskosten - Buchwert.
- ✓ Verkehrswert < Gestehungskosten: Herabsetzung der Gestehungskosten auf den Verkehrswert.
- ✓ Bei künftiger Veräußerung: Beteiligungsabzug auf Differenz Gestehungskosten - Veräußerungserlös.



BEISPIEL

Pilatus Group



BEISPIEL

Pilatus Group

Pilatus Group AG			
<i>vereinfachte Bilanz in TCHF</i>			
Flüssige Mittel	2'500	Fremdkapital kfr	500
Wertschriften	2'500	Fremdkapital lgf	4'500
<i>Umlaufvermögen</i>	<i>5'000</i>	<i>Fremdkapital</i>	<i>5'000</i>
Beteiligung SIS	1'000	Aktienkapital	3'000
Beteiligung BRO	2'000	Gesetzliche Reserven	1'500
Beteiligung SOCKS	5'000	übrige Gewinnreserven	3'500
<i>Anlagevermögen</i>	<i>8'000</i>	<i>Eigenkapital</i>	<i>8'000</i>
AKTIVEN	13'000	PASSIVEN	13'000
Weitere Angaben	Buchwert	Verkehrswert	Gestehungskosten
Wertschriften	2'500	5'000	Streubesitz
Beteiligung SIS	1'000	2'000	1'000
Beteiligung BRO	2'000	1'500	2'500
Beteiligung SOCKS	5'000	7'500	6'000

FRAGEN

- ✓ Was ist mit den Wertschriften zu machen?
- ✓ Was ist mit den einzelnen Beteiligungen zu tun?
- ✓ Gibt es Handlungsalternativen?
- ✓ Was ist hinsichtlich der Kapitalsteuer zu beachten? Gibt es Optimierungsmöglichkeiten diesbezüglich? *Achtung: Annahme Pilatus Group AG hat den Sitz in einer Luzerner Gemeinde.*

BEISPIEL

Pilatus Group - Lösung Wertschriften

WERTSCHRIFTEN

✓ Variante A: Handelsrechtliche Aufwertung

- ✓ Handelsrechtliche Aufwertung auf TCHF 5'000 im letzten Jahr des Privilegs (2019)
- ✓ Gewinn von TCHF 2'500 wird realisiert und steuerwirksam bei DBST
- ✓ Aufwertung auf Stufe SGST «steuerneutral»
- ✓ Höherer Buchwert für Zukunft (Abschreibungssubstrat) - aber Cash-Abfluss für Steuern (DBST)

✓ Variante B: Step-up altrechtlich

- ✓ Aufwertung TCHF 2'500 auf Wertschriften nur in Steuerbilanz SGST - keine Anpassung handelsrechtlich
- ✓ Aufgedeckte Reserven unterliegen Kapitalsteuer (versteuerte stille Reserve)
- ✓ Grundsatz: Abschreibung versteuerte stille Reserve bei SGST über 5 Jahre (TCHF 500 pro Jahr)
- ✓ Entlastungsbegrenzung berücksichtigen (min. 30% des ausgewiesenen Gewinnes muss versteuert werden)
- ✓ Beteiligungsabzug ohnehin 100%?
- ✓ Nicht konsumierte aufgedeckte stille Reserven verfallen nach fünf Jahren
- ✓ Worst case: fünf Jahre Kapitalsteuer bezahlt (rund CHF 4'600 pro Jahr) ohne Nutzen
- ✓ Keine Auswirkungen auf DBST



BEISPIEL

Pilatus Group - Lösung Wertschriften

WERTSCHRIFTEN

- ✓ **Variante C: Step-up neurechtlich**
 - ✓ Stille Reserven TCHF 2'500 werden in Verfügung festgehalten
 - ✓ Keine Anpassungen handelsrechtlich - keine Kapitalsteuer
 - ✓ Zukünftige Gewinne SGST - nach Beteiligungsabzug unterliegen Sondersatz (Luzern 1.48%)
 - ✓ Entlastungsbegrenzung muss **nicht** berücksichtigt werden
 - ✓ Nicht konsumierte aufgedeckte stille Reserven verfallen nach fünf Jahren
 - ✓ Keine Auswirkungen auf DBST
 - ✓ Worst case:
keine steuerbaren Gewinne innert den nächsten fünf Jahren - nicht konsumierte aufgedeckte stille Reserven verfallen nach fünf Jahren - ausser Spesen nichts gewesen



BEISPIEL

Pilatus Group - Lösung Beteiligungen

BETEILIGUNG SIS

- ✓ Aufwertung handelsrechtlich ausgeschlossen - damit auch steuerlich keine Anpassungen (Massgeblichkeitsprinzip)
- ✓ Gestehungskosten SGST und DBST unverändert TCHF 1'000

BETEILIGUNG BRO

- ✓ Abschreibung von TCHF 500 nötig - diese wird steuerlich grundsätzlich akzeptiert
- ✓ Gestehungskosten SGST neu 1'500 (bisher TCHF 2'500)
- ✓ Gestehungskosten DBST unverändert bei TCHF 2'500; Vorbehalt Zukunft Art. 62 Abs. 4 DBG

BETEILIGUNG SOCKS

- ✓ Handelsrechtlich Aufwertung auf TCHF 6'000 prüfenswert; TCHF 1'000 steuerwirksam bei DBST
- ✓ TCHF 1'000 können auf Stufe SGST «steuerneutral» aufgewertet werden
- ✓ Sofern handelsrechtlich keine Anpassung erfolgt «droht» Aufrechnung steuerlich aufgrund von Art. 62 Abs. 4 DBG
- ✓ Gestehungskosten SGST und DBST unverändert TCHF 6'000
- ✓ Kein Risiko mehr bezüglich Art. 62 Abs. 4 DBG bei zukünftiger Werterholung

BEISPIEL

Pilatus Group - Lösung Kapitalsteuern (Annahme: Sitz Luzern)

STEUERBARES EIGENKAPITAL TCHF 8'000

Kapitalsteuerfolgen heute	CHF	500
Kapitalsteuerfolgen ohne Ermässigungen	CHF	14'800
Steuerliche Mehrbelastung (pro Jahr)	CHF	14'300

LUZERNER-LÖSUNG KAPITALSTEUER

- ✓ Einführung feste Kapitalsteuer von 0.001% für Eigenkapitalanteile, die für qualifizierte Beteiligungen, Patente und Konzernforderungen entfallen
- ✓ Massgebend für die Ermittlung dieses Anteils ist das Verhältnis der Beteiligungen, der Patente sowie des Aktivenüberschusses von Konzernforderungen und Konzernschulden zu den um die verrechneten Konzernschulden verringerten Aktiven.
- ✓ Vorliegend stammen 61.5% der Aktiven aus Beteiligungen (TCHF 8'000 in Prozent von TCHF 13'000)

	<i>Kapital</i>	<i>Steuersatz</i>	<i>Kapitalsteuer</i>
ordentlicher Satz 38.5% des Kapitals	CHF 3'080'000	$\times 0.05\% \times 3.7 =$	CHF 5'700
reduzierter Satz 61.5% des Kapitals	CHF 4'920'000	$\times 0.001\% =$	CHF 50
	<u>CHF 8'000'000</u>		<u>CHF 5'750</u>

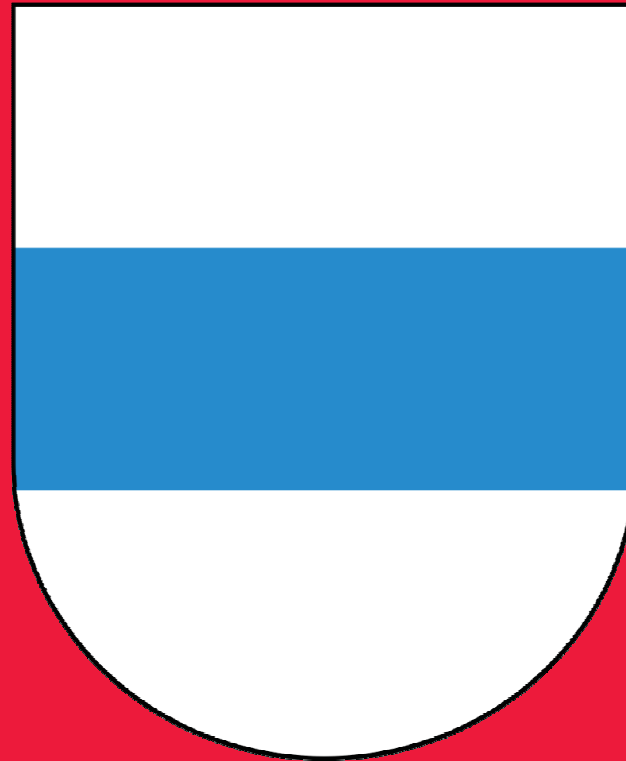
STEP-UP UND SONDERSATZBESTEUERUNG IM VERGLEICH

Grundsätze/Überblick

	Step-UP (Aufdeckungslösung)	Sondersatzmodell
Rechtliche Grundlage	Verwaltungspraxis basierend auf Rechtsprechung, kantonale Verlautbarungen, zusätzlich kantonale Regelungen zur STAF Umsetzung	Art. 78g StHG, zusätzlich kantonale Regelungen zur STAF Umsetzung
Ansatz/Verfahren	Steuerunwirksame Aufdeckung in Steuerbilanz bei Statusverlust, Verfahren: Antrag mit letzter StE vor oder erster StE nach Statusaustritt	Festsetzung in Verfügung, gesonderte Besteuerung bei Realisation, Verfahren: Antrag mit erster StE nach Statusaustritt
Umfang	Stille Reserven/Goodwill (soweit unter Status entstanden) im Umfang der bisherigen Steuerfreistellung («Auslandquote»); nicht auf Liegenschaften und Beteiligungen (ggf. Aufwertung bis zum Verkehrswert/max. zu den Gestehungskosten)	Stille Reserven/Goodwill (soweit unter Status entstanden) im Umfang der bisherigen Steuerfreistellung («Auslandquote»); nicht auf Liegenschaften und Beteiligungen
Gewinnsteuer	Abschreibung reduziert Bemessungsgrundlage	Besteuerung mit (tiefem) Sondersteuersatz
Zeitdauer	Über entsprechende Abschreibungsdauer (i.d.R. 5-10 Jahre)	Limitiert auf 5 Jahre (2020-2024)
Entlastungsbegrenzung STAF	Greift	Greift nicht
Kapitalsteuer	I.d.R. Aufdeckung Bestandteil steuerbares Eigenkapital	Kein Bestandteil steuerbares Eigenkapital
Latente Steuern	Deferred Tax Asset	Kein Deferred Tax Asset

PRAXIS KANTON ZUG

Unser Kenntnisstand...





PRAXIS/UMSETZUNG KANTON ZUG

Step-Up/Aufdeckungslösung (1)

Praxis zum Step-Up der Kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Zug

Grundsatz:

- Gewinnsteuerunwirksame Aufdeckung der stillen Reserven (inkl. Goodwill), welche zwischen Beginn und Ende des Status entstanden sind
- **Holdingsgesellschaften:**
 - Immobilien: Nein
 - Beteiligungen: max. bis Gestehungskosten
 - Übrige: Vollständig
- **Domizil- und gemischte Gesellschaften:**
 - Inlandsbezogene Aktiven und Immobilien: Nein
 - Auslandsbezogene Aktiven: Im Umfang der steuerfreien Quote
- **Verfahren:**
 - Deklaration spätestens in der ersten Steuerperiode nach Statusverlust





PRAXIS/UMSETZUNG KANTON ZUG

Step-Up/Aufdeckungslösung (2)

Vorjahresverluste

- **Holdingsgesellschaften:**

- Steuerunwirksame Aufdeckung der stillen Reserven → Kein Vortrag nicht verrechneter Vorjahresverluste

- **Domizil- und gemischte Gesellschaften:**

- Beschränkung der Aufdeckung auf den steuerfreien Teil der auslandsbezogenen stillen Reserven → Kein Vortrag der auslandsbezogenen Vorjahresverluste im Umfang der steuerfreien Quote

- Beispiel:

- Steuerbare Quote auslandsbezogenes Ergebnis 15%

- 15% der nicht verrechneten (auslandsbezogenen) Vorjahresverluste können vorgetragen werden

- 85% verfallen steuerunwirksam





PRAXIS/UMSETZUNG KANTON ZUG

Step-Up/Aufdeckungslösung (3)

Bewertungsansätze/Abschreibungen

- **Bewertung:**

- Alle anerkannten Bewertungsmethoden zulässig (inkl. DCF-Methode)
 - Kapitalisierter Ertrag: Finanzwirtschaftlicher Zusammenhang zwischen
 - a) Bewertung Goodwill → Steuerwirksamkeit der Abschreibungen
 - b) Kapitalisierungszinssatz und Abschreibungsdauer:
Abschreibungsdauer 5 Jahre → Kapitalisierungszinssatz 10%
(Erfahrung aus bisherigen Bewertungen: 7-8% realistisch)
- Plausibilitätschecks:
 - Bewertung nach Wegleitung Vermögenssteuer
 - DCF-Methode mit Daten aus der Zeit der Statusbesteuerung

- **Abschreibungen:**

- Aufgewertete Aktiven individuell nach jeweiligen Abschreibungssätzen
- Goodwill innert 5 Jahren



PRAXIS/UMSETZUNG KANTON ZUG

Step-Up/Aufdeckungslösung (4)

Kapitalsteuer

- **Vor Inkrafttreten STAF:**

- Reduzierter Kapitalsteuertarif bei (freiwilligem) Statusverzicht bei Gewinnsteuer
- Voraussetzungen zur Besteuerung nach § 68 oder § 69 StG ZG gewinnseitig weiterhin erfüllt
- Gewinnsteuerlich → Statusverzicht:
 - Steuerunwirksame Aufdeckung stiller Reserven auf Antrag der Gesellschaft
 - Kapital: Als Gewinn versteuerte stille Reserve

- **Nach Inkrafttreten STAF:**

Bemessungsgrundlage wird erhöht, jedoch 98% Ermässigung auf aufgedeckten stillen Reserven, keine Schattenrechnung notwendig





PRAXIS/UMSETZUNG KANTON ZUG

Step-Up/Aufdeckungslösung (5)

Neuere Praxisfestlegungen

- Grundsatz:

- Steuerunwirksame Aufdeckung der stillen Reserven (inkl. Goodwill), welche zwischen Beginn und Ende des Status steuerfrei entstanden sind
- Bei Zuzug aus dem Ausland: Steuerunwirksame Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven (inkl. Goodwill), auch jener, die vor Zuzug entstanden sind

- Abschreibungen:

- Individuelle Abschreibungssätze: Keine Aufteilung der stillen Reserven auf einzelne Positionen notwendig (nur eine Position «Goodwill»)
- «Dynamische» Abschreibung (d.h. Höhe der Abschreibung kann jährlich frei gewählt werden)
→ Entlastungsbegrenzung beachten)
- Nach Inkrafttreten STAF: keine Schattenrechnung notwendig
- Abschreibungsdauer bis spätestens 31. Dezember 2024 → limitiert auf fünf Jahre ab Inkrafttreten der STAF
- Konzernmarken sind im Zusammenhang mit dem Statuswechsel - wie Goodwill - über fünf Jahre abzuschreiben



PRAXIS/UMSETZUNG KANTON ZUG

Sondersatzmodell

Übergangsbestimmungen

- **Sondersteuersatz:**

- Ansteigender einfacher Sondersteuersatz (0.8% im 2020, 1.0% im 2021, 1.2% im 2022, 1.4% im 2023 und 1.6% im 2024)

- **Verfahren:**

- Antrag auf Feststellungsverfügung (spätestens) mit StE 2019

- **Auslegungsfragen:**

- Stille Reserven (inkl. Goodwill), «soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären» → analog zur Step-Up / Aufdeckungslösung
- Isolation der stillen Reserven vom steuerbaren Reingewinn im Zeitpunkt der echten, buchmässigen oder steuersystematischen Realisation → Sondersteuer, Beschränkung auf 5 Jahre, Rest verfällt

- **Konsequenz auf Vorjahresverluste:**

- Vorjahresverluste nur im Umfang der bisherig steuerbaren Quote vortragbar



ZWEI PRAXISFRAGEN



PRAXISFRAGE

Unterjähriger Abschluss

Beispiel:

Die gemischte Gesellschaft A-AG schliesst ihr Geschäftsjahr per 31. März ab.

Frage:

Auf welchen Zeitpunkt hin hat die A-AG ihren Steuerstatus aufzugeben (Inkrafttreten STAF per 1.1.2020)?





PRAXISFRAGE

Unterjähriger Abschluss - Lösung

Praxis Kanton Zug:

- Grundsätzlich per 31. März 2020/1. April 2020
- Kalenderjahr und Geschäftsjahr (= Steuerperiode) nicht übereinstimmend:
 - Kein Zwischenabschluss per 31. Dezember 2019 möglich; ausser bei formeller Anpassung Geschäftsjahr (überlanges Geschäftsjahr 2019/2020)
 - Grundsatz: Besteuerung gesamte Steuerperiode vom 1. April 2019 bis 31. März 2020
 - Aber: Besteuerung der Gewinne vom 1. April 2019 bis 31. Dezember 2019 und vom 1. Januar 2020 bis 31. März 2020 mit jeweils massgebenden Steuerarten/-sätzen
 - Für Kapitalsteuer ist der 31. März 2020 relevant.





PRAXISFRAGE

Abschreibungshöhe und Realisation

Beispiel:

- Die Holdinggesellschaft H-AG zeigt per Statusaustritt folgende konstante Ertragslage:
 - Nettobeteiligungsertrag (qualifizierende Beteiligungen) 120
 - Nettolizenertrag (Marke) 20
 - Nettofinanzertrag 20
 - Steueraufwand implizit berücksichtigt
 - Reingewinn folglich = 160
 - Die Marke wird mit $(20/7\% =)$ 285 bewertet, Buchwert 33, stille Reserven → 252.

Fragen:

1. Step-Up: wie hoch ist die maximale/jährliche steuerliche Abschreibung?
2. Sondersatzmodell: wieviel Gewinn wird dem Sondersatz zugeführt (Realisation)?





PRAXISFRAGE

Abschreibungshöhe und Realisation - Lösung

Praxis Kanton Zürich und Kanton Zug:

- Frage 1:

- Zulässige (dynamische) Abschreibung: $70\% * 40 = 28$ (pro Jahr)
- Abschreibung nicht auf Nettolizenertrag beschränkt
- Kanton Zürich: dynamische Abschreibung über 10 Jahre (nach 9 Jahren Step-Up «aufgebraucht»)
- Kanton Zug: Abschreibung limitiert auf 5 Jahre, Restbetrag von $(252-140 =) 112$ verfällt

Noch keine Praxis Kanton Zürich; Praxis Kanton Zug:

- Frage 2:

- «Realisation» nicht auf Markenertrag beschränkt
- D.h. im gegebenen Fall (Holdinggesellschaft) 100% von 40 (Nettolizenertrag und Nettofinanzertrag) unterliegen der Sondersatzbesteuerung



DIE PATENTBOX

...in aller Kürze...



ART. 24B PATENTE UND VERGLEICHBARE RECHTE; BESTEUERUNG

- ¹ Der Reingewinn aus **Patenten** und vergleichbaren Rechten wird auf Antrag der steuerpflichtigen Person im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder vergleichbarem Recht (Nexusquotient) mit einer Ermässigung von **90 Prozent** in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen. Die Kantone können eine geringere Ermässigung vorsehen.
- ² Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die in **Produkten** enthalten sind, ermittelt sich, indem der Reingewinn aus diesen Produkten jeweils um 6 Prozent der diesen Produkten zugewiesenen Kosten sowie um das Markenentgelt vermindert wird.
- ³ Wird der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten erstmals ermässigt besteuert, so werden der in vergangenen Steuerperioden **bereits** berücksichtigte **Forschungs- und Entwicklungsaufwand** sowie ein allfälliger Abzug nach Artikel 25a zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet. Im Umfang des hinzugerechneten Betrags ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. Die Kantone können diese Besteuerung innert fünf Jahren ab Beginn der ermässigten Besteuerung auf andere Weise sicherstellen.
- ⁴ Der Bundesrat erlässt weiterführende Bestimmungen, insbesondere:

 - a. zur Berechnung des ermässigt steuerbaren Reingewinns aus Patenten und vergleichbaren Rechten, namentlich zum Nexusquotienten;
 - b. zur Anwendung der Regelung auf Produkte, die nur geringe Abweichungen voneinander aufweisen und denen dieselben Patente und vergleichbaren Rechte zugrunde liegen;
 - c. zu den Dokumentationspflichten
 - d. zum Beginn und Ende der ermässigten Besteuerung; und
 - e. zur Behandlung der Verluste aus Patenten und vergleichbaren Rechten.

QUALIFIZIERENDE IMMATERIALGÜTERRECHTE

Qualifizierende Rechte

- ▶ Patente, die im Inland oder Ausland registriert sind
- ▶ Vergleichbare Rechte
 - ▶ Ergänzende Schutzzertifikate nach Patentgesetz
 - ▶ Topographien nach Topographiegesetz
 - ▶ Pflanzensorten nach Sortenschutzgesetz
 - ▶ Etc.
 - ▶ Ausländische vergleichbare Rechte
- ▶ Software, sofern in einem patentgeschützten Produkt enthalten
- ▶ Software, für die im Ausland ein Patent erteilt wurde

Nicht qualifizierende Rechte

- ▶ Marken (Zeichen)
- ▶ Handelsnamen
- ▶ Designs
- ▶ Geschäftsgeheimnisse
- ▶ Abgelaufene Patente
- ▶ Software ohne Patentschutz
- ▶ Keine KMU-Regelung (Registrierung immer notwendig)

BERECHNUNG DES PRIVILEGIERT STEUERBAREN GEWINNS

Top-down Approach (Residualgewinn)	Modifizierter Nexus-Ansatz	
Gesamtgewinn		
./ . Gewinne aus Finanzierungstätigkeit ./ . Gewinne aus nicht qualifizierenden IP ./ . Gewinne aus Routinefunktion ./ . Gewinne aus dem IP-Marketing	qualifizierende F&E-Aufwendungen (+ Up-lift von max. 30 %) (200 + 60 = 260)	(=87) Privilegiert steuerbarer Gewinn
nicht-qualifizierend	x Residualgewinn (100)	=
qualifizierend	gesamt F&E-Aufwendungen (300)	
→ Anteilsmässiger Gewinn * → Netto-Ertrag aus Lizenzen		
Steuerpflichtige haben die Möglichkeit zu belegen, dass mehr Gewinn der Patentbox zugeordnet werden soll (wenn ein direkter Zusammenhang zwischen dem betreffenden Gewinn und den qualifizierenden F&E-Aufwendungen angezeigt wird)		

* Bei der Berechnung von in Produkten enthaltenen Patenten ist ein Abzug von 6% der zugehörigen Kosten sowie um das Markenentgelt vorzunehmen

Steuerbarer Gesamtgewinn	Up-lift		
Gesamte F&E Aufwendungen	300		
Gesamtgewinn	120		
Residualgewinn (top-down):	100		
Jährlicher Boxengewinn (260/300 x 100)	87		
Befreiter Boxengewinn (90 %)	-78		
Steuerbarer Boxengewinn (87 ./ . 78)	9		
Nicht für die Box qualifizierende Gewinne (120 - 100)	20		
(100 - 87)	13		
Steuerbarer Gesamtgewinn	42		
Up-lift			
Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz	Bsp. 1	Bsp. 2	
Qualifizierende F&E Aufwendung	200	200	
Max. Up-lift (200 x 30%)	60	60	
F&E Aufwand ausländischer Gruppengesellschaften	80	30	
Erwerb von IP	20	5	
Total	100	35	
Max. Up-lift	60	60	
Qualifizierende F&E-Aufwendungen	260	235	

EINTRITT IN DIE PATENTBOX

KONZEPT GEMÄSS StHG

- Patente/Produkte mit Patenten können in die Patentbox eingebracht und von einer tieferen Besteuerung profitieren.
- Die bisher für die Entwicklung dieser Patente steuerlich berücksichtigten Kosten müssen aber aufgerechnet werden (Periodisierung sämtlicher Aufwand- und Ertragskomponenten).
- Die Kantone könne diese Besteuerung innert 5 Jahren ab Beginn der ermässigten Besteuerung auf andere Weise sicherstellen.

BEISPIELE

Beispiel 1:

- ▶ Berücksichtigung der F&E Kosten im Jahr des Boxeneintritts (Standard StHG)
- ▶ Bildung einer versteuerten stillen Reserve mit darauf folgender Auflösung in der Box
- ▶ Kantone AI, BE, BL, FR, GE, LU, SG, SO, SZ, TG, UR
- ▶ Nachteil: Liquiditätsabfluss

Beispiel 2:

- ▶ Verrechnung der F&E Kosten mit zukünftigen Patentboxengewinn
- ▶ Kantone ZH, AG, AR, JU, NW, SH, ZG
- ▶ Vorteil: keine Liquiditätsabfluss, dafür späterer Effekt der Patentbox

Beispiel 3:

- ▶ Besteuerung der bisherigen F&E Kosten zu einem Sondersatz:
- ▶ Kantone BS, OW

Eintrittsregelung, zusätzlicher Abzug für F&E sowie künftiger kant. Gewinnsteuersatz sind die massgeblichen steuerlichen Faktoren zur Analyse, ob sich eine Patentbox lohnt.

PATENTBOX NACH PATENT - PRODUKTEN - PRODUKTFAMILIEN

BERECHNUNG

Box für jedes einzelnen Patent:	50 Boxen / Berechnungen
Box für jedes Produkt:	10 Boxen / Berechnungen
Box für ganze Produktgruppen:	3 Boxen / Berechnungen

- ▶ Je nach Situation kann sich lohnen statt für jedes Patent einzeln eine Berechnung für den steuerbefreiten Gewinn zu machen, diese in Produkte oder ganzen Produktfamilien vorzunehmen

Einflussfaktoren:

- Dauer des Patent
- Eintritt in die Box
- Nexusquotient
- Nachweis der F&E Ausgaben

STEUERVERWALTUNGEN SIND FLEXIBEL FÜR PRAGMATISCHE LÖSUNGEN

BERECHNUNG PATENTBOXABZUG BEI PRODUKTEN

Grundlage:			
Umsatz	CHF		5'000.00
Kosten	CHF		-4'000.00
Gewinn	CHF		1'000.00
Vereinfachte Zuteilung Gewinn			
Gewinn (vor Steueraufwand)	CHF		1'000.00
./. 6 % der Kosten (CHF 4'000)	CHF		-240.00
./. 1 % Markenentgelt (von Umsatz CHF 5'000)	CHF		-50.00
Residualgewinn	CHF		710.00
Residualmethode			
Residualgewinn	CHF		710.00
Nexusquotient 100 %			
Patentboxgewinn	CHF		710.00
Kantonale Ermässigung			90%
i) Max. Patentboxabzug (vor Entlastungsbegrenzung)	CHF		639.00
Steuerbarer Gewinn vor Patentboxabzug	CHF		1'000.00
Entlastungsbegrenzung Kanton Zürich			70%
ii) Max. Patentboxabzug (nach Entlastungsbegrenzung)	CHF		700.00
Berechnung des steuerbaren Gewinns			
Steuerbarer Gewinn vor Patentboxabzug	CHF		1'000.00
./. Patentboxabzug*	CHF		-639.00
Steuerbarer Gewinn Kanton Zürich	CHF		361.00

* der tiefere Patentboxabzug wird gewährt

BERECHNUNG PATENTBOXABZUG BEI PRODUKTEN (MARGE 25%)

Berechnung Patentboxabzug bei Produkten

Eingabemaske

Gesamtumsatz Gesellschaft	CHF	20'000'000
Davon auf Produkte mit Patenten		80.00%
Marge auf Produkte mit Patenten in %		25.00%
Marge auf übrige Umsätze		10.00%
Personalkosten F+E für Produkt in % des Umsatzes		4.00%
Abzug Kosten Produkte mit Patenten (gesetzlich 6%)		6.00%
Markenentgelt (üblicherweise 1%)		1.00%
Nexusquotient		100.00%
Kürzel Kanton (z.B. ZH, SZ, GR)		ZH
Bisherige Aufwendungen für Patent (Eintrittskosten)	CHF	3'000'000
Effektiver Steuersatz (Kantone ohne direkte Bundessteuer)		16.03%

BERECHNUNG PATENTBOXABZUG BEI PRODUKTEN (MARGE 25%)

Berechnung Patentboxabzug bei Produkten					
Patentbox		Übrige Umsätze			
Umsatz mit Produkten mit Patenten	CHF	16'000'000	Übriger Umsatz	CHF	4'000'000
Kosten gesamt	CHF	-12'000'000	Übrige Kosten	CHF	-3'600'000
(davon auf Personal für F+E entfallend)	CHF	-640'000			
Zusätzlicher F&E Abzug	CHF	-432'000			
EBT I (ohne Abzug Patentbox)	CHF	3'568'000	EBT II (übrige Geschäftsbereiche)	CHF	400'000
Vereinfachte Zuteilung Gewinn		Verrechnung Eintritt Patentbox mit IP Erträgen			
EBT inkl. Aufrechnung F&E Abzug	CHF	4'000'000	Eintrittskosten	CHF	3'000'000
./. 6% der Kosten	CHF	-720'000	Entlastungsbegrenzung Kanton		70.00%
./. Markentgelt	CHF	-160'000	0	CHF	2'100'000
./. Zusätzlicher F&E Abzug	CHF	-432'000			
Residualgewinn	CHF	2'688'000			
Residualmethode					
Residualgewinn	CHF	2'688'000			
Nexusquotient		100.00%			
Patentboxgewinn	CHF	2'688'000			
Kantonale Ermässigung		90%			
Max. Patentboxabzug I)	CHF	2'419'200			
EBT Gesellschaft (EBT I + II)	CHF	3'968'000			
Cantonal Taxes	CHF	-636'070			
Jahresergebnis Gesellschaft	CHF	3'331'930			
Entlastungsbegrenzung Kanton		70%			
Max. Patentboxabzug II)	CHF	2'332'351			
Berechnung steuerbarer Gewinn					
Jahresergebnis Gesellschaft	CHF	3'331'930			
./. Patentboxabzug	CHF	-2'332'351			
Steuerbarer Gewinn aus Produkt	CHF	999'579			
maximale Marge vor Entlastungsbegr.		21.70%			

BERECHNUNG PATENTBOXABZUG BEI PRODUKTEN (MARGE 15%)

Berechnung Patentboxabzug bei Produkten

Eingabemaske

Gesamtumsatz Gesellschaft	CHF 20'000'000
Davon auf Produkte mit Patenten	80.00%
Marge auf Produkte mit Patenten in %	15.00%
Marge auf übrige Umsätze	10.00%
Personalkosten F+E für Produkt in % des Umsatzes	4.00%
Abzug Kosten Produkte mit Patenten (gesetzlich 6%)	6.00%
Markenentgelt (üblicherweise 1%)	1.00%
Nexusquotient	100.00%
Kürzel Kanton (z.B. ZH, SZ, GR)	ZH
Bisherige Aufwendungen für Patent (Eintrittskosten)	CHF 3'000'000
Effektiver Steuersatz (Kantone ohne direkte Bundessteuer)	16.03%

BERECHNUNG PATENTBOXABZUG BEI PRODUKTEN (MARGE 15%)

Berechnung Patentboxabzug bei Produkten						
Patentbox		Übrige Umsätze				
Umsatz mit Produkten mit Patenten	CHF	16'000'000	Übriger Umsatz	CHF	4'000'000	
Kosten gesamt	CHF	-13'600'000	Übrige Kosten	CHF	-3'600'000	
(davon auf Personal für F+E entfallend)	CHF	-640'000				
Zusätzlicher F&E Abzug	CHF	-432'000				
EBT I (ohne Abzug Patentbox)	CHF	1'968'000	EBT II (übrige Geschäftsbereiche)	CHF	400'000	
Vereinfachte Zuteilung Gewinn		Verrechnung Eintritt Patentbox mit IP Erträgen				
EBT inkl. Aufrechnung F&E Abzug	CHF	2'400'000	Eintrittskosten	CHF	3'000'000	
./.. 6% der Kosten	CHF	-816'000	Entlastungsbegrenzung Kanton		70.00%	
./.. Markenentgelt	CHF	-160'000	0		CHF	2'100'000
./.. Zusätzlicher F&E Abzug	CHF	-432'000				
Residualgewinn	CHF	992'000				
Residualmethode						
Residualgewinn	CHF	992'000				
Nexusquotient		100.00%				
Patentboxgewinn	CHF	992'000				
Kantonale Ermässigung		90%				
Max. Patentboxabzug I)	CHF	892'800				
EBT Gesellschaft (EBT I + II)	CHF	2'368'000				
Cantonal Taxes	CHF	-379'590				
Jahresergebnis Gesellschaft	CHF	1'988'410				
Entlastungsbegrenzung Kanton		70%				
Max. Patentboxabzug II)	CHF	1'391'887				
Berechnung steuerbarer Gewinn						
Jahresergebnis Gesellschaft	CHF	1'988'410				
./.. Patentboxabzug	CHF	-892'800				
Steuerbarer Gewinn aus Produkt	CHF	1'095'610				
maximale Marge vor Entlastungsbegr.		15.77%				

PATENT - VS. PRODUKTBEZOGENER ANSATZ

Patentbezogener Ansatz

Produkt	IP «A»	450 (ausländische Auftragsforschung) 50 (inländische F&E)	500 (Gesamtausgaben) 2000 (Gewinn aus IP)				
	Up-lift = 15 qualifizierende Ausgaben = 50	:	Gesamtausgaben = 500	X	Gewinn aus IP = 2000	=	Privilegiert steuerbar = 260
	IP «B»	0 (ausländische Auftragsforschung) 500 (inländische F&E)	500 (Gesamtausgaben) 200 (Gewinn aus IP)				
	Up-lift = 0 qualifizierende Ausgaben = 500	:	Gesamtausgaben = 200	X	Gewinn aus IP = 200	=	Privilegiert steuerbar = 200
							Privilegiert steuerbar = 460

Produktbezogener Ansatz

	IP «A+B»	450 (ausländische Auftragsforschung) 550 (inländische F&E)	1000 (Gesamtausgaben) 2200 (Gewinn aus IP)				
	Up-lift = 165 qualifizierende Ausgaben = 550	:	Gesamtausgaben = 1000	X	Gewinn aus IP = 2200	=	Privilegiert steuerbar = 1573
							Privilegiert steuerbar = 1573



KEY DRIVER FÜR DEN ENTSCHEID ZUR PATENTBOX

- ▶ Entlastung für Patentbox im Kanton (z.B. 90%)
- ▶ Entlastungsbegrenzung im Kanton (z.B. 70%)
- ▶ Eintrittsregelung im Kanton
- ▶ Nexusquotient
- ▶ Ausgaben für Forschung & Entwicklung (Sonderabzug)
- ▶ Geplanter ordentlicher Steuersatz im Kanton
- ▶ Patentbox geeignet für Patente/mit Produkten/mit Produktfamilien
- ▶ Marge auf Produkten
- ▶ Komplexität der Dokumentation
- ▶ Muss Patent erst noch registriert werden

ZUSATZABZUG FÜR FORSCHUNG & ENTWICKLUNG

...in aller Kürze...



ART. 25A ZUSÄTZLICHER ABZUG FÜR FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSaufWAND

¹ Die Kantone können auf Antrag **Forschungs- und Entwicklungsaufwand**, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, um höchstens **50 Prozent** über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug zulassen.

² Als Forschung und Entwicklung gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Artikel 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und Innovation.

³ Ein erhöhter Abzug ist zulässig auf:

- dem direkt zurechenbaren **Personalaufwand** für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von **35 Prozent** dieses Personalaufwands, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der steuerpflichtigen Person;
- 80 Prozent** des Aufwands für durch **Dritte** in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung

⁴ Ist der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung abzugsberechtigt, so steht dem Auftragnehmer dafür kein Abzug zu.

ZUSÄTZLICHER ABZUG FÜR FORSCHUNG - UND ENTWICKLUNG

Zusätzlicher Abzug für Forschung - und Entwicklung

Kantone sind ermächtigt zusätzlichen Abzug zu gewähren
Max. 50% der Bemessungsgrundlage

Qualifizierende Aufwendungen

- ▶ Selbst erbrachte F&E Aufwendungen
- ▶ Auftragsforschung von Konzerngesellschaften und Dritten im Inland

Begriff von Forschung & Entwicklung

Definition im FIFG (Bundesgesetz zur Förderung von Forschung und Innovation)

- ▶ Grundlagenforschung
- ▶ Anwendungsorientierte Forschung
- ▶ Wissenschaftsbasierte Innovation
- ▶ Bundesrat erlässt Verordnung

Bemessungsgrundlage

- ▶ Direkt zurechenbarer Personalaufwand für F&E zuzüglich eines Zuschlages von 35% als Abgeltung für anderen Aufwand für F&E, der nicht Personalaufwand ist (Maschinen, Einrichtungen, Elektrizität etc.)

Auftragsforschung

Erhöhter Abzug auf 80% des Aufwandes für durch Dritte, oder Konzerngesellschaften im Inland in Rechnung gestellte Auftragsforschung

Diskussionspunkte

- ▶ Gibt es Forschung und Entwicklung
- ▶ Qualifiziert diese für den Sonderabzug
- ▶ Kostenstellen eruieren

ZUSÄTZLICHER ABZUG FÜR FORSCHUNG - UND ENTWICKLUNG

Beispiel mit grossem Personalaufwand

1. Ausgangslage

Total Aufwand	1200					
Davon F&E-Personalaufwand	850					
Davon anderer Aufwand	300					
Davon CH Auftragsforschung	50					

2. Berechnung

F&E-Personalaufwand	850			50%	425.0	
Pauschalzuschlag	850	35%	297.5			
Relevante Basis für zusätzlichen Abzug			297.5	50%	148.8	
CH Auftragsforschung	50	80%	40.0	50%	20.0	
Total zusätzlicher Abzug					593.8	49.55%

ZUSÄTZLICHER ABZUG FÜR FORSCHUNG - UND ENTWICKLUNG

Beispiel mit kleinerem Personalaufwand

1. Ausgangslage

Total Aufwand	1200					
Davon F&E-Personalaufwand	250					
Davon anderer Aufwand	700					
Davon CH Auftragsforschung	50					

2. Berechnung

F&E-Personalaufwand	250			50%	125	
Pauschalaufschlag	250	35%	88			
Relevante Basis für zusätzlichen Abzug			88	50%	44	
CH Auftragsforschung	50	80%	40.0	50%	20	
Total zusätzlicher Abzug					189	16%

ZUSÄTZLICHER ABZUG FÜR FORSCHUNG - UND ENTWICKLUNG

Beispiel Auftragsforschung

1. Ausgangslage

Total Aufwand	1200					
Davon F&E-Personalaufwand	50					
Davon anderer Aufwand	50					
Davon CH Auftragsforschung	1100					

2. Berechnung

F&E-Personalaufwand	50			50%	25	
Pauschalaufschlag	50	35%	18			
Relevante Basis für zusätzlichen Abzug			18	50%	9	
CH Auftragsforschung	1100	80%	880	50%	440	
Total zusätzlicher Abzug					474	39%

ZUSAMMENSPIEL PATENTBOX - F&E SONDERABZUG

BASIS: BUNDESGESETZ ÜBER DIE FÖRDERUNG VON FORSCHUNG UND ENTWICKLUNG VOM 14. DEZEMBER 2012 (FIFG)

Gefördert werden soll (Art. 2 FIFG)

- Grundlagenforschung
- Angewandte Forschung
- Wissenschaftsorientierte Innovation

- ▶ Ziel der STAF ist es erstens die Innovation zu fördern und zweitens auch für die KMU einen Anreiz zur Innovation zu schaffen
- ▶ "Wissenschaftsbasierte Innovation" kann weit ausgelegt werden
- ▶ F&E Ausgaben, die zu einem Patent führen qualifizieren immer auch für den F&E Sonderabzug

- ▶ Definition der Aktivitäten, die für den F&E Sonderabzug qualifizieren noch nicht bekannt
- ▶ Anwendungsbereich sollte weit ausgelegt werden, damit die Innovation gefördert wird
- ▶ Entlastungsbegrenzung von 70% schützt vor zu hohen Steuerausfällen

- ▶ Zusätzlicher Abzug ist max. 50% der F&E Aufwendungen
- ▶ Mit der Pauschalen von 35% werden auch stark in der F&E tätigen Unternehmen nicht zu stark entlastet-
- ▶ In dieser forschungsintensiven Branche sind max. 75% des Gesamtaufwandes der F&E zuzuordnen

ZUSAMMENSPIEL PATENTBOX - F&E SONDERABZUG

BERECHNUNG

75% x 50%		= 37.5
75% x 35%	=26.25 x 50%	= 13.125
Total max.		50.625

- ▶ F&E Sonderabzug kann auch sofort in der Patentbox geltend gemacht werden
- ▶ Steuereffekt aber limitiert

- ▶ Späterer Eintritt möglich, falls Patent erfolgreich entwickelt
- ▶ Achtung: beachte Eintrittskosten und Aufrechnung bisheriger F&E Kosten (kantonal unterschiedlich geregelt)

SORGFÄLTIGE PLANUNG LOHNT SICH

ABSCHLUSS

Lustiges und Gedanken.



AUSGEWÄHLTE PRAXISFRAGEN

AHV Beiträge

Beitragssatz AHV

«Guten Tag Sie wünschen eine Bestätigung, dass der Beitragssatz bei der AHV per 1.1.2010 um 0.3 % eingeführt wird. Wir haben bis heute keine Kenntnis, dass es bei der AHV eine Veränderung des Beitragssatzes geben wird. Nur der Satz der Familienausgleichskasse ändert ab 1.1.2020 von x.xx auf x.xx»

⇒ So von einer Ausgleichskasse erhalten (!)

Die Anpassung um 0.3% erfolgt definitiv auf den 1.1.2020 für die ganze Schweiz und hat im Übrigen auch nichts mit der AHV-Reform 2021 oder was auch immer zu tun.





MITZUNEHMEN

Einige Gedanken...

- ✓ Prüfe immer, ob in den Wertschriften auch Positionen enthalten sind, die zum Beteiligungsabzug gelten.
- ✓ Kunden mit Sonderstatus müssen die Frage der Gestehungskosten - Buchwert - Verkehrswert für Beteiligungen klären, um keine Nachteile hinsichtlich Beteiligungsabzug in der STAF-Ära zu gewärtigen.
- ✓ Kunden mit Sonderstatus müssen den STEP-UP prüfen für übrige Vermögenswerte, wie z.B. Wertschriftendepots.
- ✓ Alle notwendigen Vorarbeiten (Informationen, Unterlagen, Berechnungen etc.) sollten im 2019 gemacht werden und nicht erst im Rahmen des Abschlusses 2019!
- ✓ Transponierung von 5 auf 0!
- ✓ Die Praxis entwickelt sich erst: bleibt am Ball!



DANKE FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT UND ZEIT...



Tom Kaufmann

dipl. Wirtschaftsprüfer
Betriebsökonom FH
dipl. Steuerexperte
Partner
Leiter Steuern & Recht, PCS
E-Mail: tom.kaufmann@bdo.ch
Tel.: +41 (41) 368 13 63



Cyrill Habegger

dipl. Steuerexperte
lic. iur.
Stellvertretender Direktor
E-Mail: cyrill.habegger@bdo.ch
Tel.: +41 767 24 37