

Gewinnermittlung im Lichte von Art. 25b StHG

Wirkung der Ermässigungen und der Entlastungsbegrenzung – Verhältnis zwischen der «periodischen» Ermässigung und der «zeitlichen» Verlustverrechnung

Dr. iur. Peter Brülisauer*



*Peter Brülisauer, Dr. iur.
HSG, dipl. Steuerexperte,
Lehrbeauftragter für nationales und internationales Steuerrecht an der Universität St.Gallen, Ersatzrichter der StRK Thurgau, Tax Partner, MME Legal | Tax | Compliance, Zürich/Zug*

Mit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF)¹ per 1.1.2020 sind die alten Steuerprivilegien abgeschafft und neue steuerliche Förderungsinstrumente für spezifische Geschäftsfunktionen im Rahmen der ordentlichen Besteuerung eingeführt worden. Neben den zwingenden Einschränkungen bei den Einzelermässigungen wurde mit Art. 25b StHG zusätzlich eine für alle Kantone zwingende Entlastungsbegrenzung eingeführt, um einerseits sicherzustellen, dass der Reingewinn der Steuerperiode durch die funktionalen Instrumente nicht vollumfänglich steuerrechtlich reduziert wird, und andererseits, dass durch die Instrumente keine Verlustvorträge generiert werden. Mit diesem Beitrag soll die Wirkung der Einzelermässigungen und der Entlastungsbegrenzung im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung dargestellt und das in der Praxis höchst kontrovers

diskutierte Verhältnis zwischen der periodischen Ermässigung und der zeitlichen Verlustverrechnung beleuchtet werden. Ziel des Artikels ist es aufzuzeigen, ob sich aufgrund der STAF die Grundsätze der Gewinnermittlung verändert haben oder nicht. Dabei wird auch ein Lösungsschema entwickelt, wie der steuerbare Gewinn nach der STAF bei Inanspruchnahme der funktionalen Förderungsinstrumente unter Berücksichtigung der Entlastungsbegrenzung in praktischer Hinsicht zu ermitteln ist.

Avec l'entrée en vigueur de la Loi fédérale relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS (RFFA) au 1^{er} janvier 2020, les anciens privilèges fiscaux ont été supprimés et de nouvelles incitations fiscales pour des fonctions commerciales spécifiques ont été introduites dans le cadre de l'imposition ordinaire. Outre les limitations obligatoires des réductions (individuelles), une limitation supplémentaire de réduction (globale) a été introduite dans l'art. 25b LHID, obligatoire pour tous les cantons, afin de garantir, d'une part, que le bénéfice net imposable de la période fiscale ne soit pas entièrement réduit par les instruments fonctionnels et, d'autre part, qu'aucune perte reportée ne soit générée par ces instruments. Cet article vise à montrer l'effet des réductions individuelles et de la limitation de la réduction dans le cadre de la détermination du bénéfice en droit fiscal et à mettre en évidence la relation entre la réduction périodique et la compensation des pertes dans le temps, qui est très controversée en pratique. L'article a pour but de démontrer si les principes de la détermination du bénéfice ont changé ou non suite à la RFFA. Un schéma de solution est également élaboré sur la manière dont le bénéfice imposable en vertu de la RFFA peut être déterminé en pratique lors de l'utilisation des instruments fonctionnels d'incitation, en tenant compte de la limitation de la réduction fiscale.

* Der Verfasser des Artikels dankt Dr. iur. Henk Fenners, Leiter Rechtsdienst KSTA SG, MLaw Tamara Pfammatter, Stv. Abteilungsleiterin Steuern, Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF), Christoph Rechsteiner, Partner bei MME Zürich, Prof. Dr. Raoul Stocker, Professor für Steuerrecht an der Universität St.Gallen, lic. iur. Walter Sommer, Senior Tax Advisor bei MME Zürich, und Raphael Schilliger, Junior Tax Advisor bei MME Zürich, für die kritische Durchsicht des Manuskripts sowie die wertvollen Anregungen und Hinweise. Ferner bedankt sich der Verfasser für die konstruktiven und kontroversen Diskussionen zu Teilaspekten dieses Artikels, insbesondere bei Prof. Dr. René Matteotti, Professor für Steuerrecht an der Universität Zürich, Dr. Jürg Altorfer, Konsulent beim KSTA ZH, Armin Oberkalmsteiner, Fachspezialist Unternehmenssteuern, KSTA ZH, lic. iur. Fabian Baumer, Leiter der Hauptabteilung Steuerpolitik, Vizedirektor der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), lic. oec. Benno Eberhard, Hauptabteilungsleiter bei der KSTA SG, und Daniel Messmer, dipl. Steuerexperte, KSTA SG. Die Diskussionen mit allen aufgeführten Personen haben den Artikel massgeblich beeinflusst.

1 BBl 2018 6031; SR 613.2, AS 2019 2395.

Inhalt

1	Einleitung	308	5	Auslegung und praktische Umsetzung von Art. 25b StHG	325
2	Regelungen zu den Einzelermässigungen und zur Entlastungsbegrenzung	309	5.1	Auslegung von Art. 25b StHG	325
2.1	Systematische Einordnung und Regelungen im StHG	309	5.1.1	Verhältnis zwischen Art. 25b Abs. 1/2 StHG und Art. 25b Abs. 3 StHG	325
2.2	Gesetzliche Regelungen und Einordnung in den Kantonen	309	5.1.1.1	Art. 25b Abs. 1/2 StHG: Ermässigung bei einem steuerbaren Gewinn	325
3	Grundsätze der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	311	5.1.1.2	Art. 25b Abs. 3 StHG: Keine Ermässigung bei einem Jahresendverlust	326
3.1	Der «Reingewinn» als Gegenstand der Gewinnsteuer	311	5.1.2	Grundzielsetzung von Art. 25b StHG	327
3.2	Grundprinzipien der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	312	5.2	Praktische Umsetzung von Art. 25b StHG	328
3.3	Systematik der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	312	5.2.1	Grundsätze der Ermittlung des «massgeblichen» steuerlichen Gewinns	328
3.3.1	Gesetzliche Grundkonzeption	312	5.2.1.1	Periodische Gewinnermittlung und räumliche Gewinnabgrenzung	328
3.3.2	Die «allgemeinen» Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften	313	5.2.1.2	Prinzipielle «steuersubjektbezogene» Gesamtbetrachtung	329
3.3.2.1	Art. 24 Abs. 1 – 5 StHG	313	5.2.2	Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrags	330
3.3.2.2	Art. 25 Abs. 1 und 1 ^{bis} StHG	314	5.2.3	Differenzierung bei Grundstückserträgen und Grundstücksgewinnen	331
3.3.3	Stufen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	314	5.2.3.1	Laufende (Miet-/Pacht-)Erträge	331
3.3.3.1	Stufe 1: Ermittlung des «steuerrechtlichen» Reingewinns	314	5.2.3.2	Veräusserungs- bzw. Grundstücksgewinne	331
3.3.3.2	Stufe 2: Ermittlung des «steuerbaren» Reingewinns	315	5.2.4	Berücksichtigung von Steuererleichterungen	332
3.4	Berücksichtigung von Verlusten	316	5.2.5	Entlastungsbegrenzung auf dem Gewinn vor Abzug der Einzelermässigungen	333
3.4.1	Terminologie und Sachverhaltskonstellationen	316	5.2.5.1	Anwendung des F&E-Zusatz- und des Eigenfinanzierungs-Abzugs	333
3.4.2	Geschäftsverluste im Rahmen der «periodischen» Gewinnermittlung	316	5.2.5.2	Berücksichtigung der Eintrittsbesteuerung bei der Patentbox	333
4	Die «besonderen» steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften	317	5.2.6	Kürzungsreihenfolge bei Überschreitung der Entlastungsbegrenzung	334
4.1	Gewinne und Verluste im Rahmen der «räumlichen» Gewinnabgrenzung	317	5.3	Spezialfragen im Rahmen von Art. 25b StHG	334
4.1.1	Interkantonales versus internationales Unternehmen	317	5.3.1	Periodische funktionale Ermässigung versus zeitliche Verlustverrechnung	334
4.1.2	Gewinnabgrenzung im internationalen Verhältnis	317	5.3.1.1	Auffassung der SSK: Vorrang der zeitlichen Verlustverrechnung	335
4.1.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz	317	5.3.1.2	Auffassung Brülisauer: Vorrang der periodischen Ermässigung	336
4.1.2.2	Beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz	318	5.3.2	Umstrukturierungen im Lichte von Art. 25b StHG	339
4.1.3	Steuersystematik bei internationalen Überführungssachverhalten	318	5.3.2.1	Umstrukturierungsarten und Steuerneutralitätsvoraussetzungen	339
4.1.3.1	Steuerfreie Zuzugs-Aufwertung: Zuzugs-Step-Up	318	5.3.2.2	Übernahme der Steuerfaktoren im Rahmen einer Fusion/Umstrukturierung	339
4.1.3.2	Steuerbare Wegzugs-Aufdeckung: Wegzugs-Step-Up	319	5.3.3	Wirkung von Art. 25b StHG nach dem Privileg-Austritt	340
4.1.3.3	Sinn und Zweck von Art. 24c und Art. 24d StHG	319	5.3.3.1	Anwendung der altrechtlichen Step-Up-Lösung	340
4.2	Steuerförderung im Rahmen der «periodischen» Gewinnermittlung	319	5.3.3.2	Anwendung der neurechtlichen Sondersatz-Lösung	341
4.2.1	Überblick über die steuerlichen Förderungsinstrumente im StHG	319	6	Erkenntnisse und Konklusion	341
4.2.2	Konzeption und Wirkung der «funktionalen» Ermässigungen	320	6.1	Fazit 1: Gleiche Gewinnermittlungsgrundsätze vor und nach STAF	341
4.2.2.1	Art. 24a und Art. 24b StHG: Patentbox-Ermässigung	320	6.2	Fazit 2: Kantonaler und unternehmerischer Spielraum im Lichte von Art. 25b StHG	342
4.2.2.2	Art. 25a StHG: F&E-Zusatz-Abzug	321	6.3	Fazit 3: Grenzen der «funktionalen» Steuerförderung im Lichte der OECD/G20-Entwicklungen	343
4.2.2.3	Art. 25a ^{bis} StHG: Eigenfinanzierungs-Abzug	321	Literatur	343	
4.2.3	Vergleich der STAF-Ermässigungen mit den anderen Förderungsinstrumenten	322	Rechtsquellen	345	
4.2.3.1	Vergleich mit dem Beteiligungsabzug	322	Materialien	345	
4.2.3.2	Vergleich mit der Steuererleichterung	323	Praxisanweisungen	346	
4.2.4	Kantonaler Freiraum aufgrund des StHG	323			
4.3	Verlustvorträge im Rahmen der «zeitlichen» Verlustverrechnung	324			
4.3.1	Ordentliche (zeitlich befristete) Verlustverrechnung	324			
4.3.2	Ausserordentliche (zeitlich unbefristete) Verlustverrechnung	325			

1 Einleitung

Mit der Einführung der STAF hat die Schweiz einen wichtigen Schritt getan, um sich im internationalen Steuerwettbewerb behaupten zu können, indem den Unternehmen international akzeptierte steuerliche Förderungsinstrumente zur Verfügung gestellt worden sind. Ein Unternehmen kann die neuen steuerrechtlichen Ermässigungen – d. h. Patentbox², F&E-Zusatz-Abzug³, Eigenfinanzierungsabzug⁴ – allerdings nur dann in Anspruch nehmen, wenn die Voraussetzungen *funktionsbezogen* erfüllt sind, d. h. wenn in der Schweiz die notwendige Substanz vorhanden ist bzw. die entsprechenden Funktionen ausgeübt werden. In der parlamentarischen Beratung zur USR III, und später zur STAF, war ferner unbestritten, dass die steuerlichen Ermässigungen nicht uneingeschränkt zu gewähren sind. Vor diesem Hintergrund wurde mit Art. 25b StHG – neben den *zwingenden Einschränkungen bei den Einzelermässigungen im Rahmen der Patentbox und des F&E-Zusatz-Abzugs* – eine für alle Kantone *zwingende Entlastungsbegrenzung*⁵ verankert, einerseits um bei einem «Gewinn» eine «Null- bzw. Negativbesteuerung»⁶ zu vermeiden und andererseits, um bei einem «Verlust» Ermässigungen vollumfänglich auszuschliessen, damit *keine weiteren Verlustvorträge* generiert werden, welche in den Folgejahren mit «anderen» Gewinnen verrechnet werden können.⁷ Grundlegende Ziele der STAF waren schliesslich die Sicherstellung einer konkurrenzfähigen Steuerbelastung sowie die Wiederherstellung der internationalen Akzeptanz des Schweizer Unternehmenssteuerrechts unter Berücksichtigung der finanziellen Ausgewogenheit und der Ergiebigkeit für Bund, Kantone und Gemeinden.⁸

Mit der STAF wurde das als schädlich («harmful») qualifizierte «Privileg-Steuerrecht» durch ein international akzeptiertes «Funktionen-Steuerrecht» ersetzt, indem iS «Paradigmenwechsels»⁹ die steuerlichen Ermässigungen «neu» nicht mehr subjekt- und auslandbezogen, sondern *im Rahmen der ordentlichen Besteuerung funktions- und*

inlandbezogen gewährt werden.¹⁰ Die aufgrund des Austritts aus dem privilegiert besteuerten Bereich und des Eintritts in den ordentlich besteuerten Bereich resultierenden Steuerfolgen mit Blick auf die *stillen Reserven*¹¹, welche während des Privilegs gebildet wurden, können entweder mit der *altrechtlichen* «Step-Up-Lösung»¹² oder mit der *neurechtlichen* «Sondersatz-Lösung»¹³ gemildert werden. In diesem Zusammenhang gilt es zu beachten, dass aufgrund von Art. 78g Abs. 1 und Abs. 3 StHG auch die Step-Up-Lösung – nicht aber die Sondersatz-Lösung – der in Art. 25b Abs. 1 StHG verankerten Entlastungsbegrenzung unterliegt.¹⁴ Diese Differenzierung ist darin begründet, dass mit der Step-Up-Lösung mittels *Abschreibungen* steuerlich abzugsfähiger Aufwand generiert wird, welcher die Bemessungsgrundlage schmälert und gar zu Verlusten führen kann, während mit der Sondersatz-Lösung die unter dem Privileg gebildeten stillen Reserven laufend als «Ertrag» realisiert und zu einem reduzierten Steuersatz besteuert werden. Mit der Sondersatz-Lösung wird bei einem Gesamtgewinn immer ein steuerbarer «alter» Gewinn realisiert, womit sich eine diesbezügliche Entlastungsbegrenzung erübrigt. Ansonsten wird mit beiden Lösungen dieselbe Zielsetzung verfolgt, nämlich dass die «alten» – d. h. unter dem Privileg gebildeten – stillen Reserven während einer zeitlich begrenzten Übergangsfrist¹⁵ im Zeitpunkt der zukünftigen Realisierung der gleichen oder ähnlich «tiefen/alten» (Privileg-)Steuerbelastung unterliegen. Beide Lösungen basieren letztendlich auf dem «Fairnessprinzip»¹⁶, das die ganze Steuerrechtsordnung durchdringt und einen «schoenen Übergang von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung» verlangt, um den «Fiskalschock»¹⁷ – der sich aufgrund der Änderung des Besteuerungsregimes ergeben würde – lindern bzw. eliminieren zu können. Ohne

2 Art. 24a und 24b StHG.

3 Art. 25a StHG.

4 Art. 25a^{bis} StHG.

5 Die Idee der Entlastungsbegrenzung wurde von der Konferenz der Kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (nachfolgend FDK) eingebracht (Schreiben der FDK an die WAK-S vom 30.9.2015, Ziff. 3.1; Schreiben der FDK an die WAK-S vom 31.3.2016, Ziff. 1; Schreiben der FDK an die Mitglieder des Ständerats und Nationalrats vom 17.5.2016, Ziff. 5).

6 ÜBELHART/EICHENBERGER, Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b revStHG im Rahmen der USR III, 855; Votum SR Roberto Zanetti (vom 14.12.2015) in: AB 2015 S, 1283/BO 2015 E, 1283.

7 Botschaft zur SV 17, 2552 f. und 2591.

8 Botschaft zur SV 17, 2547.

9 MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, Entwicklungen im Steuerrecht, 375.

10 BRÜLISAUER/ANGEHRN, Übertritt in die ordentliche Besteuerung im Rahmen der STAF, 820 f.

11 Gemäss Art. 78g Abs. 1 StHG bezieht sich die Übergangslösung nicht nur auf die stillen Reserven mit Blick auf die einzelnen Vermögenswerte, sondern auch auf den selbst geschaffenen Mehrwert («Goodwill») des Unternehmens.

12 BRÜLISAUER/ANGEHRN, Übertritt in die ordentliche Besteuerung im Rahmen der STAF, 821 f.

13 BRÜLISAUER/ANGEHRN, Übertritt in die ordentliche Besteuerung im Rahmen der STAF, 822 f.

14 BRÜLISAUER/ANGEHRN, Übertritt in die ordentliche Besteuerung im Praxisalltag, 831.

15 Gemäss Art. 78g StHG beträgt die Übergangsfrist für die Sondersatz-Lösung zwingend fünf Jahre, während bei der altrechtlichen Step-Up-Lösung für die Kantone Flexibilität besteht. In den Kantonen, welche die Step-Up-Lösung zulassen, kommt – je nach Praxis – eine Übergangsfrist von fünf bis zehn Jahren zur Anwendung.

16 Es ist in Lehre und Praxis einhellig anerkannt, dass das Steuerrecht «fair» sein muss bzw. dass nur eine «faire Steuerrechtsordnung mittel- und langfristig auf Akzeptanz stösst und Rechtssicherheit bieten kann» (vgl. mwH MATTEOTTI, Fairness im Steuerrecht, 51 ff.).

17 MATTEOTTI, Fairness im Steuerrecht, 76; MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, Entwicklungen im Steuerrecht, 376.

diese Übergangsregelung würden die stillen Reserven, die während der Dauer des Privilegs «im Vertrauen auf die bestehende Rechtsordnung» gebildet wurden, im «Nachhinein» besteuert.¹⁸ Diese *faktische Rückwirkung* kann nicht mit den aus Art. 5 BV abgeleiteten Prinzipien der *Rechtssicherheit* und der *Verhältnismässigkeit* vereinbart werden,¹⁹ denen im Rahmen von Gesetzes- und Praxisänderungen grosse Bedeutung zuzumessen sind.

Im Lichte dieser einleitenden Bemerkungen und der Grundzielsetzungen der STAF werden in diesem Artikel die folgenden Themenbereiche beleuchtet: *Im ersten Teil* werden die *gesetzlichen Regelungen zu den Einzelermässigungen und zur Entlastungsbegrenzung im StHG und in den Kantonen* im Überblick dargestellt. Weil die Einzelermässigungen und die Entlastungsbegrenzung Teil der steuerrechtlichen Gewinnermittlung sind, müssen *im zweiten Teil* die «allgemeinen» Gewinnermittlungsvorschriften, welche bereits vor der STAF bestanden haben, einer eingehenden Würdigung unterzogen werden. *Im dritten Teil* wird auf die «besonderen» Gewinnermittlungsvorschriften eingegangen, welche aufgrund der STAF mit den funktionalen Einzelermässigungen ergänzt wurden. In diesem Zusammenhang muss ein Blick auf die *räumliche Gewinnabgrenzung*, die *zeitliche Verlustverrechnung* und die *Wirkungsweise der funktionalen Einzelermässigungen*, die alle der Entlastungsbegrenzung unterliegen, geworfen werden. *Im vierten Teil* wird Art. 25b StHG ausgelegt und dabei ein praktisches Lösungsschema für die Gewinnermittlung – unter Berücksichtigung der neuen funktionalen Einzelermässigungen und der Entlastungsbegrenzung – entwickelt. Im Rahmen der Auslegung muss auch die in der Praxis kontrovers diskutierte Frage beantwortet werden, ob sich die Grundsätze der Gewinnermittlung aufgrund der STAF bzw. bei Inanspruchnahme der funktionalen Einzelermässigungen verändert haben oder nicht. Last but not least wird auch geprüft, ob/inwiefern die Entlastungsbegrenzung im Rahmen von Umstrukturierungen und nach einem Privileg-Austritt Wirkungen entfalten kann oder nicht. *Im fünften Teil* sollen die Erkenntnisse und Konklusionen im Sinne eines Fazits zusammengefasst und zum Abschluss ein kurzer Blick auf die Zukunft der funktionalen Steuerförderung im Lichte der neuesten OECD/G20-Entwicklungen geworfen werden.

2 Regelungen zu den Einzelermässigungen und zur Entlastungsbegrenzung

2.1 Systematische Einordnung und Regelungen im StHG

Die in Art. 24a/b, Art. 25a und Art. 25a^{bis} StHG verankerten Einzelermässigungen sowie die in Art. 25b StHG statuierte Entlastungsbegrenzung sind gesetzessystematisch im ersten Abschnitt «Steuerobjekt» des zweiten Kapitels «Gewinnsteuer» – welches unter dem dritten Titel «Steuern der juristischen Personen» steht – eingeordnet. Die *Einzelermässigungen* und die *Entlastungsbegrenzung* stellen also «bloss/rein» *steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften* dar.

Gemäss Art. 24b Abs. 1 StHG kann «der Reingewinn aus Patenten [...] mit einer Ermässigung von maximal 90 Prozent in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns [mit]einbezogen» werden. Aufgrund von Art. 25a Abs. 1 StHG können *qualifizierende F&E-Aufwendungen* «um höchstens 50 Prozent über den geschäftsmässig begründeten» *Aufwand hinaus* zum Abzug zugelassen werden. In Art. 25a^{bis} StHG ist keine explizite Ermässigungsbegrenzung enthalten, sondern es wird im Sinne einer zwingenden Anleitung dargestellt, wie der zulässige *Eigenfinanzierungs-Abzug* «der Höhe» nach zu ermitteln ist.

Die in Art. 25b StHG verankerte *Entlastungsbegrenzung* lautet wie folgt:

¹ Die *gesamte steuerliche Ermässigung* nach den Artikeln 24b Absätze 1 und 2, 25a und 25a^{bis} darf *nicht höher sein als 70 Prozent des steuerbaren Gewinns* vor Verlustverrechnung, wobei der Nettobeteiligungsertrag nach Artikel 28 Absätze 1 und 1^{bis} ausgeklammert wird, und vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen.

² Die Kantone können eine *geringere Ermässigung* vorsehen.

³ Es dürfen weder aus den *einzelnen Ermässigungen* noch aus der *gesamten steuerlichen Ermässigung Verlustvorträge* resultieren.»²⁰

Mit der Entlastungsbegrenzung haben die Kantone – zusätzlich zu den Einschränkungen bei den Einzelermässigungen – einen weiteren *Korrekturmechanismus* innerhalb des *Steuerobjekts* erhalten, um ihren spezifischen finanziellen und strukturellen Rahmenbedingungen gezielt Rechnung tragen zu können.

2.2 Gesetzliche Regelungen und Einordnung in den Kantonen

In der folgenden Grafik 1 wird gezeigt, ob/inwiefern die kantonalen «quotalen» Einschränkungen zu den Einzelermässigungen und die kantonalen Regelungen zur Entlastungsbegrenzung von den Regelungen des StHG abweichen oder nicht.

18 MATTEOTTI, *Fairness im Steuerrecht*, 76.

19 MATTEOTTI, *Fairness im Steuerrecht*, 76.; MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, *Entwicklungen im Steuerrecht*, 376.

20 Hervorhebungen durch den Autor.

Grafik 1: Einzelmässigkeiten und Entlastungsbegrenzung in den Kantonen

Teil der steuerrechtlichen Gewinnermittlung							
Kantone	Einzelmässigkeiten			Entlastungsbegrenzung		Kürzung der Einzelmässigkeiten	
	Patentbox-Ermässigung	F&E-Zusatz-Abzug	Eigenfinanzierungs-Abzug	Dem «Grunde» Der «Höhe» nach	Der «Quote» nach	Kürzungsreihenfolge	Kantone
Aargau	90 %	50 %	n/a	StHG	70 %	1) F&E-Zusatz-Abzug 2) Altrechtlicher Step-Up 3) Patentbox-Ermässigung	Graubünden
Appenzell Ausserrhoden	50 %	50 %	n/a	StHG	50 %		
Appenzell Innerrhoden	50 %	50 %	n/a	StHG	50 %		
Basel-Landschaft	90 %	20 %	n/a	StHG	50 %	1) Altrechtlicher Step-Up 2) Patentbox-Ermässigung	Schaffhausen ^{21/} Nidwalden
Basel-Stadt	90 %	n/a	n/a	StHG	40 %		
Bern	90 %	50 %	n/a	StHG	70 %		
Freiburg	90 %	50 %	n/a	StHG	20 %	1) Patentbox-Ermässigung 2) F&E-Zusatzabzug	Tessin
Genf	10 %	50 %	n/a	StHG	9 %		
Glarus	10 %	n/a	n/a	StHG	10 %		
Graubünden	90 %	50 %	n/a	StHG – A)	55 %	1) F&E-Zusatz-Abzug 2) Altrechtlicher Step-Up 3) Patentbox-Ermässigung	Zug
Jura	90 %	50 %	n/a	StHG	70 %		
Luzern	10 %	n/a	n/a	StHG – B)	20/70 %		
Neuenburg	20 %	50 %	n/a	StHG	40 %	Patentbox-Ermässigung	
Nidwalden	90 %	0 % – C)	n/a	StHG	70 %	Regelung der «Höhe» nach durch den Bundesrat (Art. 24b Abs. 4 StHG) – Harmonisiert	
Obwalden	90 %	50 %	n/a	StHG	70 %		
Schaffhausen ^{21,22}	90 %	0 % ²²	n/a	StHG	50 %	Eigenfinanzierungs-Abzug	
Schwyz	90 %	50 %	n/a	StHG – A)	70 %	Regelung der «Höhe» nach durch den Bundesrat (Art. 25a ²¹ Abs. 6 StHG) – Harmonisiert	
Solothurn	90 %	50 %	n/a	StHG	70 %		
St.Gallen	50 %	40 %	n/a	StHG	40 %	Besonderheiten in den Kantonen	
Tessin	90 %	50 %	n/a	StHG	70 %	A) Altrechtliche Step-Up-Abschreibung in der Entlastungsbegrenzungsnorm B) Entlastungsbegrenzung von 20 % bei Patentbox Entlastungsbegrenzung von 70 % bei altrechtlicher Step-Up-Abschreibung C) F&E-Zusatz-Abzug im Gesetz 0 % gemäss RR-VO	
Thurgau	40 %	30 %	n/a	StHG	50 %		
Uri	30 %	n/a	n/a	StHG – A)	50 %		
Waadt	60 %	50 %	n/a	StHG	50 %		
Wallis	90 %	50 %	n/a	StHG	50 %		
Zug	90 %	50 %	n/a	StHG – A)	70 %		
Zürich	90 %	50 %	Ja	StHG	70 %		
Harmonisierung dem «Grunde» nach – Harmonisierung der «Höhe» nach – Keine Harmonisierung der «Quote» nach							

21 Gemäss Art. 234 StG SH wird die Kürzungsreihenfolge, nach Inkrafttreten des F&E-Zusatz-Abzuges (siehe FN 22), verändert. Danach lautet die Kürzungsreihenfolge wie folgt: 1. F&E-Zusatz-Abzug, 2. Altrechtlicher Step-Up, 3. Patentbox-Ermässigung.

22 Gemäss Amtsblatt für den Kanton Schaffhausen Nr. 27/05.07.2019, S. 1144, tritt der F&E-Zusatz-Abzug von 25 % erst sechs Jahre nach dem Inkrafttreten der übrigen Bestimmungen dieses Gesetzes (Referendumsvorlage gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. a der Kantonsverfassung) in Kraft.

Zunächst lässt sich feststellen, dass die Einzelmässigungen und die Entlastungsbegrenzung in den Kantonen – wie im StHG – gesetzssystematisch unter dem Titel «Steuerobjekt» geregelt sind, also auch Teil der steuerrechtlichen Gewinnermittlung sind. Ferner zeigt sich, dass die Regelungen zur Ermittlung der Entlastungsbegrenzung in den Kantonen grundsätzlich deckungsgleich sind, zumal diesbezüglich aufgrund des StHG wenig Freiraum besteht. Allerdings sind die Prozentsätze bzw. «Quoten» der Einzelmässigungen und der Entlastungsbegrenzung in den Kantonen unterschiedlich ausgestaltet, zumal die Kantone aufgrund des StHG *geringere* – nicht aber höhere – Quoten vorsehen können. Falls die Summe der Einzelmässigungen die zulässige Gesamtermässigung übersteigt, halten verschiedene Kantone fest, in welcher Reihenfolge die Einzelmässigungen zu kürzen sind. Mit diesem gesetzgeberischen Freiraum ist ein Teil des Steuerobjekts der Gewinnsteuer ent- bzw. «disharmonisiert»²³ worden.

3 Grundsätze der steuerrechtlichen Gewinnermittlung

3.1 Der «Reingewinn» als Gegenstand der Gewinnsteuer

Gemäss Art. 128 Abs. 1 lit. b BV kann der Bund eine direkte Steuer von höchstens 8.5 % auf dem «Reinertrag» der juristischen Person erheben. Gemäss Art. 24 StHG, welcher im Lichte der vertikalen Harmonisierung auch für das DBG massgeblich ist, bildet der «Reingewinn» das Steuerobjekt der Gewinnsteuer. Dieser terminologische Unterschied bedeutet materiell keine Differenz; vielmehr steht der Begriff des Reingewinns im StHG in Übereinstimmung mit der Terminologie des Rechnungslegungsrechts und den Bestimmungen in Art. 57 ff. DBG. In Art. 24 StHG wird ferner nicht im Sinne einer Legaldefinition bestimmt, was unter dem Reingewinn zu verstehen ist, sondern dieser ergibt sich aus der Art und Weise seiner Ermittlung.²⁴ Sowohl aus betriebswirtschaftlicher als auch aus steuerrechtlicher Sicht stellt der *Reingewinn* eine *Nettogrösse* dar, welche der Differenz zwischen den Vermögenszugängen (Ertrag/Einlage) und den Vermögensabgängen (Aufwand/Entnahme) – d. h. dem «*Vermögensstandsgewinn*» – entspricht.²⁵ In Lehre und Praxis ist unbestritten, dass dem Schweizer Unterneh-

menssteuerrecht für Personen- und Kapitalunternehmen ein *einheitlicher Gewinnbegriff* zugrunde liegt.²⁶

In betriebswirtschaftlicher Hinsicht entspricht der Reingewinn der vom Unternehmen *selbst generierten Wertschöpfung*. Der Reingewinn entspricht also dem Gewinn, den das Unternehmen selbst aus eigener Kraft mit seinen Produktionsfaktoren erwirtschaftet hat. Für die Beurteilung der Frage, wie/wo die steuerlich relevante Wertschöpfung geschaffen wird, muss eine Funktions- und Risikoanalyse vorgenommen werden, woraus hervorgeht, wo (i) die steuerlich relevanten Funktionen (durch Personal) ausgeübt, (ii) die steuerlich relevanten Wirtschaftsgüter eingesetzt sowie (iii) die steuerlich relevanten Risiken und Aktivitäten überwacht und kontrolliert werden. Diese substanzorientierte Betrachtungsweise steht in Übereinstimmung mit der von der OECD/G20 – im Rahmen des sogenannten «Inclusive Framework»²⁷ – lancierten Initiative zu BEPS,²⁸ wonach unter dem Motto «Fairness in der Besteuerung»²⁹ substanzlosen Gewinnverschiebungen³⁰ der Riegel geschoben werden soll. Die funktionalen Einzelmässigungen wurden in substanztechnischer Hinsicht BEPS-konform ausgestaltet, zumal sich auch die Schweiz dazu verpflichtet hat, die *BEPS-Mindeststandards*³¹ umzusetzen.

23 MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, *Entwicklungen im Steuerrecht*, 376.

24 REICH, *Steuerrecht*, § 20 N 1.

25 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmenssteuerrecht*, 143; SIMONEK, *Unternehmenssteuerrecht*, § 11 N 22.

26 BERTSCHINGER, *Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht*, § 3 N 113 ff. und N 131; REICH, *Steuerrecht*, § 15 N 58 f.; SIMONEK, *Unternehmenssteuerrecht*, § 2 N 3.

27 Beim «Inclusive Framework on BEPS» handelt es sich um einen Zusammenschluss von Staaten, die sich zur Umsetzung der Ergebnisse des BEPS-Projekts bekannt haben. Die Aufgaben bestehen primär in der Fortsetzung der Arbeiten an den BEPS-Empfehlungen und – wenn/wo nötig – in der Beobachtung/Kontrolle der Umsetzung in den Staaten (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 25).

28 LOCHER/MARANTELLI/OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 19 ff., zur Umsetzung des BEPS-Projekts in der Schweiz.

29 MATTEOTTI, *Fairness im Steuerrecht*, 53.

30 BRÜLISAUER, *The substance-based approach in tax law – a Swiss perspective in the context of «BEPS»*, 811 ff.

31 Bei den BEPS-Aktionspunkten muss zwischen den («höchstens politisch») zwingend zu implementierenden Mindeststandards, d. h. BEPS-Aktionspunkte 5, 6, 13 und 14, und den nicht zwingend verpflichtenden Programmsätzen (sogenannte «Best Practices»), d. h. BEPS-Aktionspunkte 2, 4, 7 und 8 – 10, differenziert werden. Die Schweiz hat sich verpflichtet, die Mindeststandards im unilateralen Recht umzusetzen, was sie u. a. mit der Abschaffung der schädlichen Steuerregimes und der Verankerung des modifizierten Nexus-Ansatzes bei der steuerlichen Vergünstigung von F&E im Rahmen der STAF und schliesslich mit der Unterzeichnung des BEPS-Übereinkommens getan hat (BB Multilaterales Übereinkommen, 2651; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 19 ff. und 91).

3.2 Grundprinzipien der steuerrechtlichen Gewinnermittlung

Im Rahmen der verfassungskonformen Auslegung sind die in der BV verankerten Steuererhebungsprinzipien von grosser Bedeutung. Es muss daher ein Blick auf die Grundprinzipien der Gewinnermittlung geworfen werden, die sich aus dem in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Leistungsfähigkeitsprinzip herleiten lassen. Das Leistungsfähigkeitsprinzip, welches als Kardinalsprinzip³² bei der Gewinnermittlung für Personen- und³³ Kapitalunternehmen zur Anwendung gelangt, besagt, dass «jeder Steuerpflichtige im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel an die gesamten Lasten des Gemeinwesens» beizutragen hat.³⁴ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist im Rahmen der Gewinnermittlung durch das Periodizitäts- und das Totalgewinnprinzip wie folgt konkretisiert worden:

- Das *Periodizitätsprinzip*³⁵ verlangt, dass der Gewinn des Unternehmens periodisch ermittelt und besteuert wird. Dies ergibt sich aus Art. 31 Abs. 1 StHG, wonach die *Steuer vom Reingewinn* für *jede Steuerperiode*, welche gemäss Art. 31 Abs. 2 StHG dem *Geschäftsjahr* entspricht, festgesetzt und erhoben wird. Im StHG ist also das formelle Periodizitätsprinzip («Abschnitts-Besteuerung»)³⁶, welches dem Grundsatz der *Praktikabilität* Rechnung trägt, ausdrücklich verankert.
- Das *Totalgewinnprinzip*³⁷ besagt, dass ein Unternehmen nicht mehr als den während seiner Lebensdauer erzielten Gesamtgewinn versteuern muss. Das *materielle Totalgewinnprinzip* («Lebens-Besteuerung»)³⁸ verlangt, dass die Summe aller Periodenergebnisse eines Unternehmens dem Gesamtgewinn entsprechen muss, welches es während der ganzen Zeitspanne seiner Existenz erwirtschaftet hat.

Auch wenn das Totalgewinnprinzip im StHG wegen der *zeitlich beschränkten Verlustverrechnung* und der *Nichtverankerung des Verlustrücktrags*³⁹ nicht vollständig ver-

wirklicht ist, gilt nach der hier vertretenen Auffassung⁴⁰ der Vorrang des Totalgewinnprinzips gegenüber dem Periodizitätsprinzip, insofern gesetzlicher Auslegungsspielraum vorhanden ist.

3.3 Systematik der steuerrechtlichen Gewinnermittlung

3.3.1 Gesetzliche Grundkonzeption

Die gesetzliche Grundkonzeption zur Ermittlung des steuerbaren Reingewinns ergibt sich aus Art. 24 ff. und Art. 25 ff. StHG. Dabei ist zwischen den «allgemeinen» und den «besonderen» steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften zu unterscheiden. Die «allgemeinen» steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften tragen dem *Periodizitätsprinzip*, der *interkantonalen Freizügigkeit* und der *Wertschöpfungsorientierung* des Gewinnbegriffs Rechnung und haben zum Ziel, den *Reingewinn* zu ermitteln, den das Unternehmen in der *laufenden Geschäfts- bzw. Steuerperiode* erwirtschaftet hat. Mit den «besonderen»⁴¹ steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften sollen *spezifischen und ausserordentlichen Sachverhalts Umständen* des steuerpflichtigen Unternehmens während seiner Lebensdauer Rechnung getragen werden. Schliesslich gibt es weitere steuerrechtliche Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften, die sich entweder *implizit* aus Art. 24 ff. und Art. 25 ff. StHG ergeben oder *explizit* an anderer Stelle im StHG, z. B. in Art. 22 StHG, oder in anderen Gesetzen – d. h. im interkantonalen Steuerrecht («IKStR»)⁴² oder internationalen Steuerrecht («INStR»)⁴³ – geregelt sind.

Sowohl die «allgemeinen» als auch die «besonderen» steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften, die bereits vor der STAF bestanden haben, wurden – mit Ausnahme der Vorschriften zum Wegzug aus der Schweiz und zum Zuzug in die Schweiz (bzw. zum Beginn und zur Beendigung der Steuerpflicht in der Schweiz) – im Rahmen der STAF nicht verändert. Aufgrund der STAF sind neue «besondere» steuerrechtliche Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften – d. h. Art. 24a, 24b, 24c und 24d StHG sowie Art. 25a, 25a^{bis}

32 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 160 f.

33 SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 2 N 32 ff. und § 8 N 3; REICH, Steuerrecht, § 4 N 139 ff.

34 REICH, Steuerrecht, § 4 N 119 ff. und N 139 ff.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 3 N 3 ff. und N 11 ff.

35 LOCHER, Art. 58 DBG N 82 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht (Bd. 1), § 18 N 15; REICH, Steuerrecht, § 15 N 84 ff.

36 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 163 ff.

37 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 162.

38 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 162.

39 Im Kanton Thurgau ist in § 83 Abs. 1 und 2 StG TG ein Verlustrücktrag von einem Jahr verankert. Mit dem Verlustrücktrag können Verluste mit Gewinnen zeitlich vorangegangener Jahre verrechnet werden, auch dann, wenn das Jahr schon definitiv veranlagt ist. Damit kann in Verlustjahren eine wirksame Liquiditätshilfe durch Rückerstattung bereits bezahlter Steuern erreicht werden (BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten

Rechnungslegungsrecht, § 3 N 104; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 101 ff.).

40 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 166 ff.; gl. M. HELBING/FELBER, Art. 67 DBG N 4.

41 Vgl. hinten Abschn. 4.

42 MAUSLI-AlLENSPACH, § 1 N 9 ff. und § 2 N 7 ff. zur Differenzierung zwischen dem «interkantonalen Steuerrecht» und dem «interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht», welche nicht deckungsgleich sind.

43 MATTEOTTI/HORN, Einleitung zum OECD-MA N 2 ff., zum Begriff und zu den verschiedenen Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts der Schweiz.

und 25b StHG – ins StHG eingefügt worden, welche einerseits die steuerliche Förderung von bestimmten «mobilen» Geschäftsfunktionen zum Ziel haben und andererseits die Rückführung von Geschäftsfunktionen in die Schweiz steuerlich motivieren wollen. In diesem ersten Teil werden die «allgemeinen» steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften – d. h. Art. 24 Abs. 1 – 5 und Art. 25 Abs. 1 und 1^{bis} StHG – in den Grundzügen dargestellt. Die «besonderen» steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften sollen im zweiten Teil insofern erläutert werden, als sie für die Auslegung von Art. 25b StHG von Relevanz sind.

3.3.2 Die «allgemeinen» Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften

3.3.2.1 Art. 24 Abs. 1 – 5 StHG

Art. 24 Abs. 1 StHG bestimmt unter der Marginalie «Allgemeines», dass der *gesamte Reingewinn* der Gewinnsteuer unterliegt. Dazu gehören auch «der der Erfolgsrechnung belastete, geschäftsmässig nicht begründete Aufwand»⁴⁴, «die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge []»⁴⁵ und «die Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital»⁴⁶. Art. 24 Abs. 2 StHG hält fest, dass *kein steuerbarer Gewinn entsteht* durch Kapitaleinlagen⁴⁷, Verlegung des Sitzes in einen anderen Kanton⁴⁸ und Kapitalzuwachs aus Schenkung⁴⁹. Gemäss Art. 24 Abs. 3 StHG werden

«stille Reserven einer juristischen Person [...] bei Umstrukturierungen [...] nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden».

Art. 24 Abs. 1 und 2 StHG stellen in erster Linie einerseits sicher, dass das Unternehmen keine verdeckten Gewinnausschüttungen⁵⁰ vornimmt, und andererseits, dass es jenen Reingewinn versteuern muss, den es in der laufenden Geschäfts- bzw. Steuerperiode selbst bzw. aus eigener Kraft erwirtschaftet hat. Art. 24 Abs. 3 StHG trägt der interkantonalen Freizügigkeit Rechnung, indem im Rahmen von (*geschäftsmässig begründeten*) Umstrukturierungen innerhalb des Wirtschaftsraums «Schweiz» eine Konzernbetrachtung⁵¹ Platz greifen darf. In Art. 24 Abs. 4 – 5 StHG sind weitere steuerrechtliche Gewinner-

mittlungs- und Korrekturvorschriften verankert, die für die Ermittlung des Reingewinns notwendig, aber für die nachfolgenden Ausführungen nicht weiter relevant sind.

Aufgrund von Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG ergibt sich *implizit*, dass die *handelsrechtliche Erfolgsrechnung* bzw. die *Handelsbilanz als Ausgangslage* für die *steuerrechtliche Gewinnermittlung* heranzuziehen sind. Im Schweizer Gewinnsteuerrecht ist mithin das *Massgeblichkeitsprinzip* iSd *formellen Massgeblichkeit*⁵² verankert, was in Lehre und Praxis unbestritten ist.⁵³ Zudem lässt sich aus Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG durch Umkehrschluss ableiten, dass nur der *geschäftsmässig begründete Aufwand* steuerlich abzugsfähig ist, wenn/insofern er handelsrechtlich verbucht ist. In Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG wird der Begriff des «geschäftsmässig begründeten» Aufwands – wie auch in Art. 25 StHG, der die Überschrift «Aufwand» trägt – nicht definiert, sondern es muss jeweils im konkreten Einzelfall unter Würdigung aller spezifischen Umstände des Sachverhalts geprüft werden, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist oder nicht. Aufgrund der systematischen Konzeption des StHG muss für die Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit immer Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG als Ausgangslage herangezogen werden. Aufwendungen sind dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem betrieblichen bzw. unternehmerischen Zweck und dessen Ziel der Gewinnerwirtschaftung in einem sachlich kausalen bzw. organischen Zusammenhang stehen.⁵⁴ Die Sachlichkeit der Aufwendung ist mit Hilfe des Begriffs der «objektivierten Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers» zu bestimmen.⁵⁵ In der Schweiz ist unbestritten, dass der Begriff der geschäftsmässigen Begründetheit, welcher in der Praxis im Rahmen von verdeckten Gewinnausschüttungen weiter konkretisiert wurde, die Funktion des Drittvergleichs übernommen hat.⁵⁶

Abs. 1 OR anlehnt, der «Konzernsachverhalt» angesprochen wird.

52 Der Grundsatz der formellen Massgeblichkeit besagt, dass für die steuerrechtliche Gewinnermittlung die in der Handelsbilanz verbuchten Werte als Ausgangslage heranzuziehen sind, sofern diese in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften erstellt worden sind und das Steuerrecht keine eigenen Gewinnermittlungsvorschriften enthält, die den handelsrechtlichen Wertansatz verbieten (BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG N 14; BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 18).

53 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 14 ff.; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG N 8 ff.

54 BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, § 5 N 200 ff.; BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 197 ff.; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG N 180 ff.; REICH, Steuerrecht, § 15 N 69; BGE 113 Ib 114, E. 2c.

55 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 202; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG N 187.

56 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 199, N 232 ff. und N 242 ff.

44 Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG.

45 Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG.

46 Art. 24 Abs. 1 lit. c StHG.

47 Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG.

48 Art. 24 Abs. 2 lit. b StHG.

49 Art. 24 Abs. 2 lit. c StHG.

50 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 221 ff. und N 266 ff.

51 Vgl. mwH REGLI, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 91 ff., worin er aufzeigt, an welchen Stellen der Konzernbegriff bei der Gewinnsteuer des Bundes und der Kantone (zum Teil in verschiedener Ausprägung) verwendet wird. Ferner weist er darauf hin, dass z. B. mit Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG, welcher sich an Art. 663e

3.3.2.2 Art. 25 Abs. 1 und 1^{bis} StHG

Art. 25 StHG steht unter der Marginalie «Aufwand» und bezieht sich auf Aufwendungen, die ebenfalls in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung verbucht sind. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage des Verhältnisses zwischen Art. 24 Abs. 1 lit. a und Art. 25 Abs. 1 und 1^{bis} StHG. Gemäss Art. 25 Abs. 1 StHG gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand «auch» die in Art. 25 Abs. 1 lit. a – e StHG aufgeführten Aufwandspositionen, z. B. Steuern⁵⁷, nicht aber Steuerbussen⁵⁸. Gemäss Art. 25 Abs. 1^{bis} StHG gehören «nicht» zum geschäftsmässig begründeten Aufwand Bestechungsgelder⁵⁹ im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger. Im Lichte dieses Wortlauts lässt sich festhalten, dass Art. 25 StHG grundsätzlich zwei Zielsetzungen verfolgt:⁶⁰

- Einerseits wird der Begriff der geschäftsmässigen Begründetheit aufgrund von Art. 25 Abs. 1 lit. a – e StHG im Sinne eines (durch das Wort «auch») *abschliessenden Beispielkatalogs erweitert*, indem spezifische Aufwendungen, die nicht auf die Gewinnerzielung gerichtet sind bzw. nicht zum Zweck der Gewinnerzielung getätigt werden und daher aufgrund von Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG grundsätzlich nicht geschäftsmässig begründet sind, dennoch – d. h. *von Gesetzes wegen* – als steuerlich abzugsfähig qualifiziert werden.
- Andererseits wird Art. 24 Abs. 1 lit. a durch Art. 25 Abs. 1^{bis} StHG (durch das Wort «nicht») *eingeschränkt*, indem Bestechungsgelder, die zum Zweck der Gewinnerzielung getätigt werden und daher gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG grundsätzlich geschäftsmässig begründet sind, von Gesetzes wegen die geschäftsmässige Begründetheit wiederum abgesprochen wird. Art. 25 Abs. 1^{bis} iVm Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG haben also zur Folge, dass der Reingewinn im Umfang der handelsrechtlich (korrekterweise) verbuchten, aber steuerrechtlich nicht akzeptierten Bestechungsgelder erhöht wird.

Abschliessend ist nochmals darauf hinzuweisen, dass sich die in Art. 24 Abs. 1 – 5 und Art. 25 Abs. 1 und 1^{bis} StHG verankerten «allgemeinen» steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften auf Aufwands- und Ertragspositionen beziehen, die mit *Geschäftsvorfällen* im Zusammenhang stehen, welche sich

in der laufenden Steuerperiode abspielen und daher bei «ordnungsgemässer» Buchführung und Rechnungslegung bereits im Rahmen der Ermittlung des handelsrechtlichen Reingewinns «periodengerecht» berücksichtigt werden müssen. Dies ergibt sich letztlich auch aus der Tatsache, dass das *Periodizitätsprinzip* bereits im Handelsrecht – neu explizit in Art. 958b OR – verankert ist.

3.3.3 Stufen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung

3.3.3.1 Stufe 1: Ermittlung des «steuerrechtlichen» Reingewinns

Aufgrund von Art. 24 Abs. 1 – 5 und Art. 25 Abs. 1 und 1^{bis} StHG ergibt sich in konzeptioneller und systematischer Hinsicht, dass der steuerrechtliche Reingewinn in *zwei Schritten* wie folgt zu ermitteln ist:⁶¹

- Im *ersten* Schritt wird der Reingewinn des Unternehmens basierend auf den in Art. 957 – 963b OR verankerten *handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften*⁶² – d. h. nach den Grundsätzen zur ordnungsgemässen Buchführung⁶³ und den Grundsätzen zur ordnungsgemässen Rechnungslegung⁶⁴ – ermittelt. Es wird also der handelsrechtliche Reingewinn bestimmt.
- Im *zweiten* Schritt wird der handelsrechtliche Reingewinn aufgrund der (teilweise) unterschiedlichen Zielsetzungen von Handels- und Steuerrecht⁶⁵ mittels der «allgemeinen» *steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften* «zulasten» oder «zugunsten» der steuerpflichtigen Person korrigiert,⁶⁶ um zum «steuerrechtlichen» Reingewinn zu gelangen.

Der steuerrechtliche Reingewinn entspricht dann dem handelsrechtlichen Reingewinn, wenn keine «allgemeinen» steuerrechtlichen Korrekturen iSv Art. 24 Abs. 1 – 5 und Art. 25 Abs. 1 und 1^{bis} StHG notwendig sind, und widerspiegelt grundsätzlich im Sinne einer funktionalen und substanzorientierten Betrachtung die (*Gesamt-*)*Wertschöpfung*, welche das (*Gesamt-*)*Unternehmen* in der *laufenden Geschäfts- bzw. Steuerperiode im Rahmen ih-*

57 BRÜLISAUER/GULER, Art. 59 DBG N 7 ff. und N 12 ff.; KUHN/GULER, Art. 25 StHG N 10 ff. und N 15 ff.

58 BRÜLISAUER/GULER, Art. 59 DBG N 23 ff.; KUHN/GULER, Art. 25 StHG N 27 ff. und N 29 ff.

59 BRÜLISAUER/GULER, Art. 59 DBG N 73 ff.; KUHN/GULER, Art. 25 StHG N 78 ff.

60 KUHN/GULER, Art. 25 StHG N 6 ff.; BRÜLISAUER/GULER, Art. 59 DBG N 6.

61 SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 6 N 3 und § 8 N 1; BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 14 ff., N 29 ff., N 128 ff., N 147 ff. und N 156 ff.

62 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 29 ff.; flankierend zum Handelsrecht sind die Sondervorschriften in Spezialgesetzen zu beachten, was namentlich für regulierte Unternehmen, z. B. Banken oder Versicherungen, der Fall ist (BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 127).

63 Art. 957a OR.

64 Art. 958c OR.

65 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 147 ff. und N 156 ff.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 6 N 2 f.

66 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 161.

res operativen Leistungserstellungsprozesses generiert hat. Vor diesem Hintergrund ist auch die Formulierung in Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG zu verstehen, wonach der «gesamte» Reingewinn der Gewinnsteuer unterliegt: Dieser wird *gesamtunternehmensbezogen* ermittelt, weil sich die handelsrechtlichen und – aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips – auch die steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften auf das Rechts- bzw. Steuersubjekt, d. h. auf das (Gesamt-)Unternehmen, beziehen.

Weil der *Reingewinn* grundsätzlich der vom Unternehmen selbst erzielten *Wertschöpfung* entspricht, welche im *Vermögensstandsgewinn* zum Ausdruck gebracht wird, muss ferner auf folgende zwei Besonderheiten im Rahmen der steuerrechtlichen Reingewinnermittlung hingewiesen werden:

- *Dividenden und Kapitalgewinne auf Beteiligungen in Tochtergesellschaften* fliessen ebenfalls in den Vermögensstandsgewinn ein. Allerdings stellen Dividenden und Kapitalgewinne aus Sicht der empfangenden Muttergesellschaft keine Wertschöpfung dar; diese wird auf Ebene der Tochtergesellschaften erzielt und (idR) auch dort besteuert. Vor diesem Hintergrund werden Dividenden und Kapitalgewinne auf qualifizierenden Beteiligungen aufgrund von Art. 28 StHG «indirekt» im Rahmen der Steuerberechnung über den *Beteiligungsabzug* freigestellt;
- Bei *Grundstückgewinnen*⁶⁷, die auch in den Vermögensstandsgewinn einfließen, muss danach differenziert werden, ob die Kantone das «dualistische»⁶⁸ oder das «monistische»⁶⁹ System anwenden. Weil im monistischen System auch Grundstückgewinne im Geschäftsvermögen der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, werden diese bei der Ermittlung des Reingewinns «direkt» vom *Steuerobjekt* bzw. von der *Bemessungsgrundlage* ausgenommen und dem *Steuer-*

*objekt der Grundstückgewinnsteuer zugewiesen*⁷⁰. Allerdings unterliegen die wiedereingebrachten Abschreibungen der Gewinnsteuer, weil sie in der Vergangenheit den steuerbaren Reingewinn geschmälert haben.

Schliesslich sei darauf hingewiesen, dass *laufende Erträge aus Liegenschaften*, welche ebenfalls im Vermögensstandsgewinn enthalten sind – unabhängig davon, ob es sich dabei um *Betriebs- oder Kapitalanlageliegenschaften* handelt – immer Teil des steuerrechtlichen Reingewinns sind.

3.3.3.2 Stufe 2: Ermittlung des «steuerbaren» Reingewinns

Wenn ein Unternehmen aufgrund von Art. 20 StHG im Kanton (qua Sitz oder Verwaltung) unbeschränkt steuerpflichtig ist, kommen im Rahmen der periodischen Gewinnermittlung einerseits das *Universalitätsprinzip*⁷¹, indem im Kanton der weltweite Gewinn – unabhängig von der Quelle – steuerlich erfasst wird, und andererseits das *Periodizitätsprinzip* zur Anwendung. Vor diesem Hintergrund entspricht der steuerbare Reingewinn grundsätzlich dann dem steuerrechtlichen Reingewinn iSv Art. 24 Abs. 1 – 5 iVm Art. 25 Abs. 1 und 1^{bis} StHG, wenn folgende Sachverhaltskonstellation vorliegt:

- Das Unternehmen ist *ausschliesslich in einem dualistischen Kanton steuerpflichtig* und hat keine Betriebsstätten, Geschäftsbetriebe oder Grundstücke in anderen Kantonen oder im Ausland;
- Das Unternehmen hat bis anhin in *jeder Geschäftsperiode einen Reingewinn* erwirtschaftet und verfügt daher über keine Verlustvorträge, welche vorgetragen werden können;
- Das Unternehmen nimmt *keine neurechtliche Sondersatz- und/oder altrechtliche Step-Up-Lösung, keine funktionalen Förderungsinstrumente und keine Steuererleichterungen* in Anspruch.

Aufgrund dieser Sachverhaltskonstellation wird deutlich, dass der steuerrechtliche Reingewinn in spezifischen Situationen zusätzlich steuerrechtlich korrigiert werden muss, um den im Kanton (bzw. in der Schweiz) steuerbaren Reingewinn zu ermitteln. Aus diesem Grunde sind im StHG neben den in Art. 24 Abs. 1 – 5 und Art. 25

67 Grundstückgewinne können bei entgeltlichen Handänderungen entstehen, also dann, wenn ein Grundstück verkauft wird. Ein Grundstücksgewinn liegt gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG dann vor, wenn der Verkaufspreis die Anlagekosten (Anschaffungspreis plus wertvermehrnde Kosten) übersteigt (ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Art. 12 StHG N 43 ff.). Bei Grundstücken im Geschäftsvermögen werden den Kantonen aufgrund von Art. 12 Abs. 1 und 4 StHG zwei unterschiedliche Systeme, das dualistische und monistische System, zur steuerlichen Erfassung von Grundstücksgewinnen zur Verfügung gestellt.

68 Im dualistischen («St.Galler») System unterliegen Grundstücksgewinne im Privatvermögen der Grundstückgewinnsteuer, während Grundstücke im Geschäftsvermögen mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst werden (SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 5 N 2; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Art. 12 StHG N 3).

69 Im monistischen («Zürcher») System unterliegen alle Grundstücksgewinne, unabhängig davon, ob sie im Privat- oder im Geschäftsvermögen erzielt werden, der Grundstückgewinnsteuer (SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 5 N 3; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Art. 12 StHG N 3).

70 Beispiel: Verkehrswert (nachfolgend VW) der Liegenschaft = 100; Anlagewert (nachfolgend AW) der Liegenschaft = 80; Buchwert (nachfolgend BW) der Liegenschaft = 50. Der Grundstücksgewinn = VW – AW = 20 unterliegt der Grundstückgewinnsteuer; die wiedereingebrachten Abschreibungen = AW – BW = 30 unterliegen der Gewinnsteuer.

71 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 17; MATTEOTTI, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, 9.

Abs. 1 und 1^{bis} StHG verankerten «allgemeinen» *steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften* weitere «besondere» *steuerrechtliche Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften* statuiert, welche erstens im Sinne einer rechtsgleichen Besteuerung abgrenzungstechnisch und steuersystematisch notwendig sind, zweitens der Umsetzung des Leistungsfähigkeitsprinzips dienen und drittens die steuerpolitische bzw. die steuerliche Förderung spezifischer Geschäftsfunktionen zum Ziel haben.

3.4 Berücksichtigung von Verlusten

3.4.1 Terminologie und Sachverhaltskonstellationen

Verlustsituationen stellen für ein Unternehmen idR ausserordentliche Ereignisse dar, denen aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung Rechnung zu tragen ist. In begrifflicher Hinsicht sind nachfolgende Differenzierungen zu beachten, welche auch für die Auslegung von Art. 25b StHG von Bedeutung sind:

- Es muss zwischen dem laufenden Geschäftsverlust einerseits und dem Jahresendverlust andererseits unterschieden werden.⁷² Unter dem *laufenden Geschäftsverlust* wird das negative Ergebnis eines einzelnen Geschäftsvorfalles bzw. einer «Transaktion» und unter dem *Jahresendverlust* der steuerrechtlich massgebende *Gesamtverlust* – d. h. der negative Saldo der (handels- bzw. steuerrechtlichen) Jahresrechnung – des Unternehmens während der *laufenden Geschäfts- bzw. Steuerperiode* verstanden.
- Der *Verlustvortrag* entspricht der *Summe der verrechenbaren Jahresendverluste aus den Vorjahren*. Der Ausgleich des steuerrechtlichen Reingewinns der laufenden Periode mit dem Verlustvortrag der Vorperioden wird als «interperiodische»⁷³ bzw. als *zeitliche Verlustverrechnung* bezeichnet. Gegenstand der Verlustverrechnung sind die steuerrechtlich anerkannten Jahresendverluste des Unternehmens, soweit sie nicht mit *früheren steuerbaren Reingewinnen* verrechnet werden konnten.

Aufgrund dieser Begriffsbeschreibungen wird deutlich, dass *steuerrechtlich akzeptierte Jahresendverluste bzw. Verlustvorträge grundsätzlich* nur dann entstehen, wenn die zugrunde liegenden *Aufwendungen handelsrechtlich ordnungsgemäss verbucht* und entweder iSv Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG *betrieblich verursacht* oder *von Gesetzes wegen* – d. h. aufgrund von Art. 25 Abs. 1 StHG – *geschäftsmässig begründet* sind. Verluste müssen also im Lichte der «Wertschöpfungsorientiertheit» des Gewinnbegriffs aus der Geschäftstätigkeit des Unternehmens resultieren, d. h. «echt» entstehen und in der Handelsbilanz ihre Spuren hinterlassen. Aus *steuersystematischen Gründen* können geschäftsmässig begründete Verluste aber auch dann entstehen, wenn die zugrunde liegenden Aufwendungen «nur» in der Steuerbilanz verbucht werden.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage der Verlustberücksichtigung zunächst bei der «periodischen» Gewinnermittlung, also dann, wenn ein Unternehmen in der laufenden Geschäfts- bzw. Steuerperiode geschäftsmässig begründete Verluste mit Blick auf einzelne Geschäftsvorfälle erleidet. Alsdann kommt diese Problematik bei der «räumlichen» Gewinnabgrenzung auf, also dann, wenn ein Unternehmen – welches in mehreren Kantonen bzw. in mehreren Ländern steuerpflichtig ist – in den verschiedenen Steuerdomizilen bzw. Steuerhoheiten Teilgewinne und Teilverluste ausweist. Schliesslich stellt sich diese Frage bei der «zeitlichen» Verlustverrechnung, also dann, wenn ein Unternehmen in der Vorperiode einen Jahresendverlust erzielt hat, welcher in der bzw. den Folgeperiode(n) als Verlustvortrag mit dem Reingewinn der Steuerperiode verrechnet wird.

3.4.2 Geschäftsverluste im Rahmen der «periodischen» Gewinnermittlung

Im StHG wird – im Gegensatz zu ausländischen Rechtsordnungen – nicht zwischen verschiedenen Kategorien von Verlusten unterschieden.⁷⁴ *Laufende Geschäftsverluste* müssen, sofern sie geschäftsmässig begründet sind, uneingeschränkt und unabhängig vom Entstehungsgrund im Rahmen von Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG in der laufenden Steuerperiode vom Reingewinn abgezogen bzw. mit laufenden ordentlichen und ausserordentlichen Erträgen verrechnet werden. Dies liegt darin begründet, dass der Reingewinn eine Nettogrösse darstellt, welche dem «Vermögensstandsgewinn»⁷⁵ entspricht. Dieser Grundsatz wird in all jenen Kantonen durchbrochen, welche bei der *Grundstückgewinnsteuer* anstelle des *dualistischen* das *monistische System* anwenden, indem grundsätzlich auch

72 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 25 StHG N 85; FUCHS, Transnationaler Verlustausgleich bei internationalen Unternehmen und Konzernen im Steuerrecht, 23 ff.; HELBING/FELBER, Art. 67 DBG N 5; NOLD, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmenssteuerrecht, 72 ff.; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 11 N 20; SIMONEK, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, 515.

73 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 25 StHG N 86; HELBING/FELBER, Art. 67 DBG N 6; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 11 N 25 ff.; SIMONEK, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, 515.

74 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 25 StHG N 90.

75 Vgl. vorne Abschn. 3.1.

Veräusserungsverluste⁷⁶ aus Grundstücken vom Vermögensstandsgewinn auszuklammern und der kantonalen Grundstückgewinnsteuer zuzuweisen sind.⁷⁷ Am Prinzip, wonach *laufende Geschäftsverluste idR in den Vermögensstandsgewinn* einfließen, hat sich mit der STAF nichts verändert. Dies gilt auch für Verluste, die aus *Wertberichtigungen auf Beteiligungen* entstehen (und später allenfalls wiedereingebracht werden). Schliesslich werden Geschäftsverluste auch mit Dividenden bzw. Kapitalgewinnen auf Beteiligungen iSv Art. 28 StHG verrechnet; diesbezüglich hat sich mit der STAF ebenfalls nichts geändert.

4 Die «besonderen» steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften

4.1 Gewinne und Verluste im Rahmen der «räumlichen» Gewinnabgrenzung

4.1.1 Interkantonales versus internationales Unternehmen

Ein *interkantonales bzw. internationales Unternehmen* liegt dann vor, wenn das Unternehmen in einem Kanton bzw. Land qua Sitz oder Verwaltung unbeschränkt und in mindestens einem anderen Kanton bzw. Land qua Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig ist. Das Unternehmen kann über weitere Steuerdomizile – z. B. Geschäftsbetriebe oder Grundstücke – verfügen, die eine beschränkte Steuerpflicht nach sich ziehen. In diesem Zusammenhang ist die Feststellung von Bedeutung, dass sich die handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften auf das Unternehmen als «Ganzes»⁷⁸ bzw. auf das Rechts- bzw. Steuersubjekt beziehen. Ferner wurde gezeigt, dass das interkantonale Verhältnis bzw. der Binnenmarkt Schweiz aufgrund des StHG von einer *umfassenden Freizügigkeit*⁷⁹ geprägt ist, was sich u. a. darin äussert, dass interkantonale Umstrukturierungen steuerneutral möglich sind und dass bei interkantonalen Sitz-, Verwaltungs- und Betriebs(stätten)verlagerungen Verluste des Wegzugskantons vom Zuzugskanton zu übernehmen sind. Vor diesem Hintergrund ist bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung (zunächst) eine «Schweizer» Gesamtbetrachtung anzustellen, da es im

Lichte von Art. 24 ff. und Art. 25 ff. StHG grundsätzlich unerheblich ist, ob das Unternehmen als *innerkantonales oder als interkantonales Unternehmen* organisiert ist. Daher wird in diesem Aufsatz, welcher sich der Gewinnermittlung widmet, nur die «räumliche» Gewinnabgrenzung im internationalen Verhältnis beleuchtet. Weil ferner die Abgrenzung im internationalen Verhältnis – unabhängig davon, ob es sich um Betriebsstätten, Geschäftsbetriebe oder Grundstücke handelt – idR nach denselben Grundsätzen vorgenommen wird, soll nachfolgend nicht zwischen den verschiedenen Arten von Steuerdomizilen unterschieden, sondern nur auf Betriebsstätten eingegangen werden.

4.1.2 Gewinnabgrenzung im internationalen Verhältnis

4.1.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz

Wenn ein *internationales Unternehmen im Kanton bzw. in der Schweiz gemäss Art. 20 StHG qua Sitz oder Verwaltung unbeschränkt steuerpflichtig* ist, dann werden ausländische Betriebsstättengewinne und -verluste im Rahmen der periodischen Gewinnermittlung aufgrund des in Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG verankerten *Welteinkommensprinzips*⁸⁰ bei der Bestimmung des gesamten Reingewinns zunächst in der Schweiz mitberücksichtigt. Alsdann werden die *ausländischen Betriebsstättengewinne* in den Kantonen idR⁸¹ – analog/ähnlich wie im Bund gemäss Art. 52 Abs. 1 DBG – von der Besteuerung in der Schweiz unbedingt freigestellt. Die Freistellung hat ferner zur Folge, dass auch die ausländischen Betriebsstättenverluste der ausländischen Betriebsstätte zugewiesen werden.

Die *Übernahme ausländischer Betriebsstättenverluste* hängt von der anwendbaren Abgrenzungsmethode ab. Wird die *direkte Methode*⁸² angewendet, welche (gegen-

76 SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 11 N 24, Fn 16 mwH auf die unterschiedliche Praxis in verschiedenen Kantonen und mit weiteren Literaturhinweisen.

77 Vgl. vorne Abschn. 3.3.3.1.

78 Vgl. vorne Abschn. 3.3.3.1.

79 Die umfassende interkantonale Freizügigkeit lässt sich aus Art. 22 StHG iVm Art. 24 Abs. 2 lit. b und Art. 25 Abs. 4 StHG herleiten (BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 437 f. mwH zur interkantonalen Freizügigkeit).

80 Das Welteinkommensprinzip besagt, dass am Ort der unbeschränkten Steuerpflicht, unabhängig von der Quelle, grundsätzlich der weltweite Gewinn besteuert werden darf (BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 17, FN 111).

81 Im StHG sind (neben der Steuersystematik bei internationalen Überführungssachverhalten) keine (expliziten) internationalen steuerpflichtbegrenzenden Normen enthalten, womit die Kantone diesbezüglich frei legislieren «könnten». Allerdings zeigt sich, dass sich die Kantone auf die in der Praxis anerkannten internationalen Grundsätze abstützen, zumal abweichende Regelungen – z. B. im DBA-Fall – ohnehin nicht zu empfehlen sind.

82 Bei der direkten Methode wird unmittelbar auf die separaten Betriebsstättenbuchhaltungen abgestellt, während bei der indirekten Methode der Gesamtgewinn des Unternehmens anhand unternehmensspezifischer Aufteilungsschlüssel verteilt wird (BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 55 ff. und N 67 ff.; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 29 ff.;

wärtig) primär anzuwenden ist, kommt in den meisten Kantonen⁸³ die *provisorische Verlustübernahme von sieben Jahren* – analog/ähnlich wie im Bund gemäss Art. 52 Abs. 3 DBG – zum Tragen. Bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns im Kanton bzw. in der Schweiz müssen also die im gesamten Reingewinn enthaltenen ausländischen Betriebsstättenverluste grundsätzlich ausgeklammert werden. Wird ein ausländischer Betriebsstättenverlust vom schweizerischen Stammhaus (provisorisch) übernommen, so wird dadurch der im Kanton bzw. in der Schweiz steuerbare Gewinn (provisorisch) geschmälert. Kann der Verlust in den Folgeperioden wieder dem Ausland «zurückbelastet» werden, wird der im Kanton bzw. in der Schweiz steuerbare Gewinn wieder im entsprechenden Umfang erhöht. Wenn die indirekte Methode zur Anwendung kommt, ist die provisorische Verlustübernahme konzeptionell nicht möglich, weil allen Betriebsstätten dieselbe (Aufteilungsschlüssel-) Rentabilität unterstellt wird, was zur Konsequenz hat, dass alle Betriebsstätten entweder Teilgewinne oder Teilverluste ausweisen.⁸⁴

4.1.2.2 Beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz

Wenn ein internationales *Unternehmen im Kanton bzw. in der Schweiz gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG qua Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtig* ist, kommt das *Territorialitätsprinzip*⁸⁵ zur Anwendung. Dieses besagt, dass die Steuerpflicht auf jene Gewinnbestandteile beschränkt ist, die der inländischen Betriebsstätte zurechnen sind. Vor diesem Hintergrund haben die Kantone idR eine Bestimmung – analog/ähnlich zu Art. 52 Abs. 4 DBG – verankert, wonach Steuerpflichtige mit Sitz und Verwaltung im Ausland den in der Schweiz erzielten Gewinn zu versteuern haben.

Im Lichte von Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG (bzw. Art. 52 Abs. 2 und 4 DBG) ist in Lehre und Praxis⁸⁶ ferner generell unbestritten, dass die kantonale bzw. schweizerische Betriebsstätte keine ausländischen Verluste übernehmen muss. Der im Kanton bzw. in der Schweiz erzielte Reingewinn bzw. Reinverlust entspricht grundsätzlich dem steuerbaren Gewinn bzw. dem steuerlich relevanten Jahresendverlust, welcher in den Folgeperioden als Verlustvortrag berücksichtigt werden kann. Der Gewinn, der aufgrund der internationalen Abgrenzungsgrundsätze nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit⁸⁷ der schweizerischen Betriebsstätte zuzuweisen ist, entspricht idR der Wertschöpfung, die im Kanton bzw. in der Schweiz erzielt wurde, also dem Reingewinn, welcher auch im Rahmen von Art. 25b Abs. 1 StHG als Ausgangslage heranzuziehen ist.

4.1.3 Steuersystematik bei internationalen Überführungssachverhalten

4.1.3.1 Steuerfreie Zuzugs-Aufwertung: Zuzugs-Step-Up

Mit Art. 24c StHG wurde neu die ausdrückliche gesetzliche Grundlage für den sogenannten internationalen «Zuzugs-Step-Up»⁸⁸ geschaffen. Art. 24c StHG wirkt sich zugunsten der steuerpflichtigen Person aus, indem einerseits der – handels- oder (nur) steuerrechtlich – aufgewertete Betrag im Zeitpunkt der Aufdeckung nicht mit der Gewinnsteuer erfasst wird und andererseits die aufgedeckten stillen Reserven sowie der aufgedeckte Mehrwert in den Folgejahren steuerwirksam abgeschrieben werden können. Die steuerwirksamen Abschreibungen haben zur Folge, dass der Reingewinn im entsprechenden Umfang reduziert wird. Wenn durch die jährliche handels- oder (bloss) steuerrechtliche Abschreibung Jahresendverluste entstehen, welche bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns der laufenden Steuerperiode nicht berücksichtigt werden, können diese – sofern sie geschäftsmässig begründet sind – in den Folgeperioden im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung berücksichtigt werden.⁸⁹

RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 6 DBG N 24 mwH zu den verschiedenen Methoden und zur Terminologie im interkantonalen und im internationalen Verhältnis).

83 Im *Kanton Zürich* erfolgt gemäss § 57 Abs. 3 StG ZH bei unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz die Gewinnabgrenzung für Betriebsstätten im Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Dies hat zur Konsequenz, dass bei einem (weltweiten) Gesamtgewinn des Unternehmens die ausländischen Betriebsstättenverluste im Kanton Zürich definitiv übernommen werden.

84 BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 90; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 66.

85 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 20, Fn 134; MATTEOTTI, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, 9.

86 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 123 ff.; OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 52 DBG N 63; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 7 DBG N 10.

87 BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 116, N 219, N 231, N 295 und N 393.

88 BRÜLISAUER/ANGEHRN, Übertritt in die ordentliche Besteuerung im Praxisalltag, 831 f.; HINNY, Neue steuerliche Behandlung des Zuzugs in die Schweiz und des Wegzugs aus der Schweiz (einschliesslich Funktionsverlagerung) im Rahmen des STAF, 338 ff.

89 BRÜLISAUER/ANGEHRN, Übertritt in die ordentliche Besteuerung im Praxisalltag, 832.

4.1.3.2 Steuerbare Wegzugs-Aufdeckung: Wegzugs-Step-Up

Mit Art. 24d StHG – als Äquivalent bzw. «Spiegelbild»⁹⁰ zu Art. 24c StHG – ist die gesetzliche Grundlage für die sogenannte internationale «Wegzugs-Besteuerung»⁹¹, die bereits im alten Recht (also vor der STAF) auf Ebene Bund und in allen Kantonen verankert war, neu konzipiert worden. Art. 24d StHG wirkt sich zulasten der steuerpflichtigen Person aus, indem im Zeitpunkt des Wegzugs die stillen Reserven und der selbstgeschaffene Mehrwert steuerrechtlich aufgedeckt und besteuert werden. Die steuerrechtliche Aufdeckung hat zur Folge, dass der steuerrechtliche Reingewinn im entsprechenden Umfang erhöht wird.

Aufgrund des Wortlauts des Gesetzes erfolgt die Besteuerung im Zeitpunkt der Überführung bzw. Aufdeckung. Eine *steuersystematische Abrechnung* darf aber nach der hier vertretenen Auffassung «als ultima ratio» nur/erst dann Platz greifen, wenn das *latente Steuersubstrat* auf den «exportierten» stillen Reserven aufgrund des konkreten Überführungssachverhalts ohne Erfassung durch den Fiskus «endgültig und unausweichlich» verloren ist.⁹² Aus diesem Grunde ist es nach der hier vertretenen Auffassung auch möglich, die Besteuerung bis zur echten Realisierung im Markt aufzuschieben, sofern das Unternehmen im Lichte der objektiven Beweislast durch geeignete Dokumentation sicherstellen kann, dass der spätere steuerliche Zugriff durch den Fiskus (jederzeit) gewährleistet ist. Es wird sich weisen, ob/inwiefern sich in der Praxis das Aufschubskonzept⁹³ durchsetzen kann.

4.1.3.3 Sinn und Zweck von Art. 24c und Art. 24d StHG

Bei den in Art. 24c und Art. 24d StHG verankerten «steuerbilanziellen» Korrekturen handelt es sich um steuersystematische⁹⁴ bzw. steuerbilanzielle Eingriffe, mit denen Besteuerungslücken – welche sich beim konsequenten Abstellen auf die korrekte Handelsbilanz ergeben würden – geschlossen werden können. Sie stellen sicher, dass bei internationalen grenzüberschreitenden Überführungssachverhalten – *neu explizit auch bei internationalen Funktionsverlagerungen*⁹⁵ – innerhalb desselben Unternehmens die Wertschöpfung bzw. die mit den überführten Vermögenswerten verbundenen stillen Reserven und Mehrwerte dort besteuert werden, wo sie tatsächlich generiert bzw. erzielt werden. Mit diesen beiden Vorschriften kann also im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung das *Territorialitätsprinzip* in sachgerechter Weise umgesetzt werden.

4.2 Steuerförderung im Rahmen der «periodischen» Gewinnermittlung

4.2.1 Überblick über die steuerlichen Förderungsinstrumente im StHG

Im StHG sind drei Arten von steuerlichen Förderungen verankert: (i) Die Möglichkeit von Steuererleichterungen gemäss Art. 23 StHG, (ii) die funktionalen Einzelermächtigungen, welche mit der STAF eingeführt wurden, und (iii) der Beteiligungsabzug⁹⁶ auf Dividenden und Kapitalgewinnen, welcher in Art. 28 StHG verankert ist. Die *Steuererleichterungen* sind systematisch im ersten Kapitel «Steuerpflicht» des dritten Titels «Steuern der juristischen Personen» geregelt. Die *Einzelermächtigungen* sind systematisch im ersten Abschnitt «Steuerobjekt» des zweiten Kapitels «Gewinnsteuer» des dritten Titels «Steuern der juristischen Personen» eingeordnet und stellen im Sinne einer *abschliessenden Aufzählung* «besondere» *steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften* dar. Der *Beteiligungsabzug* ist systematisch im zweiten Abschnitt «Steuerberechnung» des zweiten Kapitels «Gewinnsteuer» des dritten Titels «Steuern der juristi-

90 Botschaft zur SV 17, 2583, welche von einer «spiegelbildlichen» Regelung spricht. Nach der hier vertretenen Auffassung ist es sachgerecht, den Zuzug und den Wegzug steuerrechtlich spiegelbildlich zu behandeln, um im grenzüberschreitenden Verhältnis eine rechtsgleiche Besteuerung sicherzustellen; a. M. HINNY, Neue steuerliche Behandlung des Zuzugs in die Schweiz und des Wegzugs aus der Schweiz (einschliesslich Funktionsverlagerung) im Rahmen des STAF, 327 f. und 341 ff., welcher der Ansicht ist, dass der Wegzug ins Ausland gegenüber dem Zuzug ins Inland wesentlich enger zu verstehen ist.

91 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 344; BRÜLISAUER, Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen, 211 ff. und 336 ff.; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG N 449 ff. mwH zur internationalen Wegzugsbesteuerung im Bund; HINNY, Neue steuerliche Behandlung des Zuzugs in die Schweiz und des Wegzugs aus der Schweiz (einschliesslich Funktionsverlagerung) im Rahmen des STAF, 344 ff.

92 BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 122 und N 125; BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 320.

93 BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 155 ff.; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG N 485 ff., zum Aufschubskonzept.

94 BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG N 313 ff. mwH zur steuersystematischen Realisierung.

95 Art. 24c Abs. 2 und Art. 24d Abs. 3 StHG; HINNY, Neue steuerliche Behandlung des Zuzugs in die Schweiz und des Wegzugs aus der Schweiz (einschliesslich Funktionsverlagerung) im Rahmen des STAF, 333 ff.

96 Der Beteiligungsabzug stellt «eigentlich» kein steuerliches Förderungsinstrument dar, sondern er stellt sicher, dass die im StHG gesetzlich verankerte wirtschaftliche Doppelbesteuerung bzw. Doppelbelastung umgesetzt wird, m. a. W. dass bei Dividenden, die Gewinnverwendung und nicht Gewinnverschiebung sind, keine unzulässige Drei- bzw. Mehrfachbelastung entsteht.

schen Personen» eingeordnet und stellt eine *Steuerberechnungsvorschrift* dar.

4.2.2 Konzeption und Wirkung der «funktionalen» Ermässigungen

Der Gesetzgeber hat für die Ausgestaltung der funktionalen Einzelermässigungen drei Stellschrauben im Rahmen des Steuerobjekts eingebaut, indem die Kantone erstens dem «Grunde» nach, d. h. bezüglich Einführung des Instruments, zweitens der «Höhe» nach, d. h. bezüglich Bemessungsgrundlage der Ermässigung, und drittens der «Quote» nach, d. h. bezüglich Umfang bzw. Prozentsatz der Ermässigung, differenzieren können. Nachfolgend sollen die funktionalen Einzelermässigungen anhand dieser drei Stellschrauben erläutert werden. Auf eine Auseinandersetzung mit den Substanzerfordernissen kann in diesem Artikel – mangels Relevanz für die Auslegung von Art. 25b StHG – verzichtet werden.

4.2.2.1 Art. 24a und Art. 24b StHG: Patentbox-Ermässigung

Art. 24a und Art. 24b StHG stehen unter der Marginalie «Patente und vergleichbare Rechte», «Begriffe»⁹⁷ und «Besteuerung»⁹⁸, und wirken sich «zugunsten» der steuerpflichtigen Person aus. Gemäss Art. 24b Abs. 1 StHG wird

«der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten [...] auf Antrag der steuerpflichtigen Person [...] mit einer Ermässigung von 90 Prozent in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen. Die Kantone können eine geringere Ermässigung vorsehen».

Die *Patentbox* ist dem «Grunde» nach für die Kantone *zwingend*. Der Patentboxgewinn ist der «Höhe»

nach^{99,100,101} auf Basis von einheitlichen bundesrechtlichen Kriterien zu bestimmen. Die Kantone können die steuerliche Ermässigung der «Quote» nach bis maximal 90 % des qualifizierenden Patentboxgewinns gewähren.

In konzeptioneller Hinsicht wird bei Anwendung der Patentbox der *handelsrechtlich verbuchte Reingewinn aus Patenten* – unter Berücksichtigung einer allfälligen *Eintrittsbesteuerung* gemäss Art. 24b Abs. 3 StHG – *steuerrechtlich unmittelbar reduziert*¹⁰², deshalb die Eingliederung in Art. 24 ff. StHG. Die Patentbox-Ermässigung knüpft also «ertragsseitig» an und stellt ein Instrument der «Output-Förderung» dar.¹⁰³ Aufgrund der ertragsseitigen steuerrechtlichen Korrektur hat die Patentbox-Ermässigung *in der Steuerperiode eine «direkte» steuerliche Reduktion der Bemessungsgrundlage* zur Folge. Dies bedeutet, dass die Ermässigung nur/erst dann Platz greift, wenn neben dem Erfordernis der notwendigen «funktionalen» Substanz¹⁰⁴ in der Schweiz in der

99 Der *Patentboxgewinn* ist gemäss Art. 2 – 4 Patentbox-VO grundsätzlich *patent-, produkt- oder produktfamilien-spezifisch* zu ermitteln. Falls der Reingewinn aus dem Produkt nicht bekannt ist, kann für die Bestimmung des Patentbox-Gewinns – basierend auf Art. 3 Abs. 3 Patent-VO – auch die *Residualmethode* zur Anwendung gelangen. Bei der *Residualmethode* werden gemäss Art. 3 Abs. 3 Patent-VO vom gesamten steuerbaren Reingewinn vor Steueraufwand folgende Erfolge abgezogen: a) der Finanzerfolg; b) der Liegenschaftserfolg; c) der Beteiligungserfolg; d) Produkterfolg ohne Patente; e) Produkterfolg mit Patenten, für die aber keine Ermässigung beansprucht wird.

100 Art. 6 Abs. 1 Patent-VO bestimmt, dass keine ermässigte Besteuerung möglich ist, wenn aus der Berechnung nach den Art. 2 – 5 Patent-VO ein Verlust resultiert. Dabei ist zwischen echten und rechnerischen Verlusten zu unterscheiden. Ein *echter Verlust* liegt dann vor, wenn aufgrund der Anwendung der Residualmethode bereits nach Abzug der Erfolge a – e (vgl. vorne FN 89) ein Patentboxverlust gegeben ist. Ein *rechnerischer Verlust* resultiert dann, wenn erst nach Abzug von 6 % der den Produkten zugewiesenen Kosten und/oder des Markenentgelts gemäss Art. 24b Abs. 2 StHG und/oder der Anwendung des Nexusquotienten ein Patentboxverlust ausgewiesen wird.

101 Nur ein echter Verlust kann in der laufenden Steuerperiode mit übrigen Gewinnen verrechnet werden. In den Folgeperioden wird der Patentgewinn, der ermässigt zu besteuern wäre, im Umfang dieses Verlusts nicht ermässigt. Der Verlust muss also mithin «wiedereingebracht» werden. Mit dieser in die Zukunft gerichteten Einschränkung der Patentbox-Ermässigung wird sichergestellt, dass Patentboxgewinne und -verluste gleichbehandelt werden.

102 Diese steuerrechtliche Reduktion des Ertrags hat keine «kapitalsteuerliche», sondern nur «gewinnsteuerliche» Wirkung, d. h. es wird lediglich die Gewinnsteuer, nicht aber die Kapitalsteuer reduziert.

103 SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 9 N 35.

104 Die Patentbox-Ermässigung setzt voraus, dass in der Schweiz – in Anlehnung an den im Rahmen des BEPS-Projekts propagierten modifizierten Nexus-Ansatz (Art. 5 Patentbox-VO; Botschaft zur SV 17, 2549; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 9 N 22; SCHERER/VOGLER, Die inner- und interkantonale Umsetzung der Patentbox – eine Auslegeordnung, 790 f.; OECD, BEPS-Aktionspunkt 5, Abschlussbericht 2015, Ziff. 28 ff.) – die relevanten F&E-Funktionen ausgeübt werden. Der Nexus-An-

97 Art. 24a StHG.

98 Art. 24b StHG.

Steuerperiode auch tatsächlich ein entsprechender Patentboxgewinn erzielt wird.¹⁰⁵

4.2.2.2 Art. 25a StHG: F&E-Zusatz-Abzug

Art. 25a StHG trägt die Marginalie «Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand» und wirkt sich «zugunsten» der steuerpflichtigen Person aus. Gemäss Art. 25a Abs. 1 StHG können die Kantone

«auf Antrag Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, um höchstens 50 % über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus steuerlich zum Abzug zulassen».

Der F&E-Zusatz-Abzug ist dem «Grunde» nach für die Kantone *fakultativ*. Die Bemessungsgrundlage für den F&E-Zusatz-Abzug ist der «Höhe» nach¹⁰⁶ – im Lichte des in Art. 25a Abs. 2 StHG verankerten Verweises auf Art. 2 FIFG¹⁰⁷ und aufgrund von Art. 25a Abs. 3 StHG – grundsätzlich, aber unter Berücksichtigung des Auslegungsspielraumes, der sich allenfalls aufgrund von Art. 2 FIFG ergibt, abschliessend geregelt. Die Kantone können

die Ermässigung der «Quote» nach bis *maximal 50 % der qualifizierenden F&E-Aufwendungen* zulassen.

In konzeptioneller Hinsicht wird beim F&E-Zusatz-Abzug der *Reingewinn* des Unternehmens *mittelbar reduziert*, indem der *handelsrechtlich verbuchte F&E-Aufwand* durch einen «fiktiven»¹⁰⁸ *F&E-Zusatz-Abzug steuerrechtlich erhöht* wird, deshalb die Eingliederung in Art. 25 ff. StHG. Der F&E-Zusatz-Abzug knüpft also «aufwandseitig» an und stellt ein Instrument der «Input-Förderung» dar.¹⁰⁹ Aufgrund der aufwandseitigen steuerrechtlichen Korrektur hat der F&E-Zusatz-Abzug *in der Steuerperiode eine «indirekte» steuerliche Reduktion der Bemessungsgrundlage* zur Folge. Dies bedeutet, dass es für die Ermässigung ausreicht, wenn in der Schweiz die notwendige «funktionale» F&E-Substanz vorhanden ist; es ist nicht erforderlich, dass in der Schweiz ein entsprechender F&E-Gewinn erzielt wird. Mit diesem Rechtsverständnis können «Innovation» und «Start-Ups» in der Schweiz (noch stärker) gefördert werden, was mit der STAF u. a. auch beabsichtigt war.

4.2.2.3 Art. 25a^{bis} StHG: Eigenfinanzierungs-Abzug

Gemäss Art. 25a^{bis} Abs. 1 und 3 StHG gehört auch der «Eigenfinanzierungs-Abzug» zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, sofern das kantonale Gesetz dies vorsieht und (i) im Kantonshauptort das kumulierte Steuerermass mindestens 13.5 %¹¹⁰ beträgt und (ii) aufgrund des Abzugs keine ungerechtfertigte Steuerersparnis¹¹¹ im Konzern erzielt wird. Der Eigenfinanzierungs-Abzug verlangt also eine «statutarische Mindestbesteuerung»¹¹² über den «gesamten Tarifverlauf»¹¹³ und kommt daher (gegenwärtig/vorerst) nur im Kanton Zürich zur Anwendung. Er ist dem «Grunde» nach für die Kantone *fakultativ*; allerdings darf der Eigenfinanzierungs-Abzug der «Höhe» nach (bei einer Einführung durch die Kantone)

satz besagt, dass Erträge aus qualifizierenden Rechten nur im Verhältnis des dem steuerpflichtigen Unternehmen zurechenbaren F&E-Aufwands zum gesamten F&E-Aufwand vergünstigt werden dürfen. Die steuerliche Vergünstigung setzt also einen betrieblichen und lokalen Nexus zwischen den F&E-Aufwendungen und den qualifizierenden F&E-Erträgen voraus, indem die F&E-Aufwendungen einerseits geschäftsmässig begründet und andererseits lokal zurechenbar sein müssen. Als «qualifizierender F&E-Aufwand gilt der Aufwand für selbst durchgeführte F&E, der Aufwand für durch Dritte durchgeführte F&E sowie der Aufwand für durch Konzerngesellschaften mit Sitz in der Schweiz durchgeführte F&E» (Botschaft zur SV 17, 2588).

105 SCHERER/VOGLER, Die inner- und interkantonale Umsetzung der Patentbox – eine Auslegeordnung, 788 ff. mwH zur Substanz und zur Funktionsweise der Patentbox.

106 Gemäss Art. 25a Abs. 3 lit. a und b StHG ist der F&E-Zusatz-Abzug zulässig auf dem direkt zurechenbaren Personalaufwand für qualifizierende F&E, zuzüglich eines Zuschlags von 35 %, höchstens aber bis zum Gesamtaufwand des Unternehmens, oder, wenn die F&E-Aktivitäten durch Dritte im Auftragsverhältnis ausgeübt werden, 80 % des durch diese in Rechnung gestellten Betrags. Sofern der Auftraggeber berechtigt ist, den F&E-Zusatz-Abzug vorzunehmen, kann der Auftragnehmer keinen Abzug beanspruchen (vgl. das praktische Beispiel in der Botschaft zur SV 17, 2590). Als F&E gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation gemäss Art. 2 FIFG. Zur Bestimmung des qualifizierenden F&E-Aufwands kann auf die Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der SSK, Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und Art. 25a Steuerharmonisierungsgesetz vom 4.6.2020, verwiesen werden. Die SSK verlangt, dass für qualifizierende Forschung und Innovation die «fünf» Frascati-Kriterien zwingend und kumulativ zu erfüllen sind. Das Resultat/Endergebnis muss also (i) neuartig, (ii) originär, (iii) ungewiss, (iv) systematisch und (v) reproduzierbar sein (EICHENBERGER/MIRKOVIC, Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, 647 ff.).

107 Bundesgesetz vom 14. Dezember 2012 zur Förderung der Forschung und Innovation (SR 420.1).

108 Mit dem Wort «fiktiv» soll zum Ausdruck gebracht werden, dass es sich um einen «rein» steuerlichen Abzug – basierend auf einer dafür speziell geschaffenen steuergesetzlichen Regelung – handelt (ZITTER/LIPP, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital, 84). Ferner hinterlässt ein «fiktiver» Abzug keine Spuren in der «Kapitalsteuerbilanz». M. a. W. hat ein fiktiver Abzug keine «kapitalsteuerliche», sondern nur «gewinnsteuerliche» Wirkung, indem dadurch lediglich die Gewinnsteuer, nicht aber die Kapitalsteuer reduziert wird.

109 SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 9 N 35.

110 Dies entspricht einer effektiven Steuerbelastung auf Stufe Bund, Kantone und Gemeinden von 18.03 % (ZITTER/LIPP, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital, 84).

111 Vgl. mwH ZITTER/LIPP, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital, 90 ff.

112 ZITTER/LIPP, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital, 81.

113 ZITTER/LIPP, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital, 84.

nur auf dem Sicherheitskapital¹¹⁴ iSv Art. 25a^{bis} Abs. 2 StHG gewährt werden. Die Höhe des Abzugs ist abschliessend geregelt.

Der Eigenfinanzierungs-Abzug bezweckt, Eigen- und Fremdkapital, insofern sie effektiv austauschbare¹¹⁵ Finanzierungsquellen sind, steuerrechtlich gleichzustellen.¹¹⁶ Im Lichte dieser Gleichstellung von Eigen- und Fremdkapital muss der Eigenfinanzierungs-Abzug – im Unterschied zum F&E-Zusatz-Abzug, welcher an handelsrechtlich tatsächlich verbuchte F&E-Aufwendungen anknüpft – steuerrechtlich gänzlich fingiert werden, weil auf dem investierten Eigenkapital keine Zinszahlungen zulässig sind. Ferner erfolgt beim Eigenfinanzierungs-Abzug – im Unterschied zur Patentbox und zum *F&E-Zusatz-Abzug*, welche an die «funktionale» Substanz in der Schweiz anknüpfen – nur eine *aktivseitige* bzw. «bilanzielle» *Substanzprüfung*.

In konzeptioneller Hinsicht wird beim Eigenfinanzierungs-Abzug der *Reingewinn* des Unternehmens *mittelbar reduziert*, indem der *Aufwand im Umfang des «fiktiven»*¹¹⁷ *Eigenfinanzierungs-Abzugs steuerrechtlich erhöht* wird – deshalb die Eingliederung in Art. 25 ff. StHG. Aufgrund der «aufwandseitigen» steuerrechtlichen Korrektur hat der Eigenfinanzierungs-Abzug *in der Steuerperiode eine «indirekte» steuerliche Reduktion der Bemessungsgrundlage* zur Folge. Es ist daher grundsätzlich¹¹⁸ nicht erforderlich, dass in der Schweiz (unmittelbar) ein entsprechender «Finanz-Gewinn» erzielt wird. Mit diesem Rechtsverständnis kann die Schweiz als «Headquarter-Location bzw. als Finanz-Hub» (noch stärker) gefördert werden.

Zusammenfassend zeigt sich, dass die *grundsätzliche*¹¹⁹ *steuerrechtliche Zulässigkeit der Einzelmässigungen* an die Grundbedingung geknüpft ist, dass in der Geschäfts- bzw. Steuerperiode die *relevanten Funktionen* in der Schweiz ausgeübt werden bzw. *die relevante Subs-*

tanz in der Schweiz vorhanden ist, welche zudem in der «Handelsbilanz» ihre Spuren hinterlassen. Dies deshalb, weil die Handelsbilanz als Ausgangslage für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage der steuerrechtlichen Einzelmässigungen herangezogen wird.

4.2.3 Vergleich der STAF-Ermässigungen mit den anderen Förderungsinstrumenten

4.2.3.1 Vergleich mit dem Beteiligungsabzug

Sowohl der Beteiligungsabzug als auch die funktionalen Einzelmässigungen haben zur Konsequenz, dass die finale Steuerbelastung des Unternehmens letztendlich reduziert wird. Beim *Beteiligungsabzug* auf Dividenden und Kapitalgewinnen wird aber *nicht der steuerbare Gewinn reduziert*; m. a. W. die *Steuerreduktion erfolgt nicht über das Steuerobjekt*, sondern *über die Steuerberechnung*. Dies hat zur Folge, dass Beteiligungserträge und Kapitalgewinne auf Beteiligungen im Rahmen der periodischen Gewinnermittlung laufende Geschäftsverluste reduzieren und/oder im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung mit Verlustvorträgen verrechnet werden können/müssen. Als Gegenstück dazu reduzieren Wertberichtigungen auf Beteiligungen andere Geschäftsgewinne, was u. a. auch dem Umstand Rechnung trägt, dass Verluste, welche in ausländischen Tochtergesellschaften generiert werden, im Gegensatz zu ausländischen Betriebsstätteverlusten¹²⁰ in der Schweiz nicht übernommen werden.

Bei den *funktionalen Einzelmässigungen* wird das *Steuerobjekt «Reingewinn»* im Rahmen der *periodischen Gewinnermittlung direkt oder indirekt reduziert*, womit der Funktionsbezogenheit der Einzelmässigungen Rechnung getragen wird. Die Reduktion über die Steuerbasis bzw. das Steuerobjekt berücksichtigt also den Umstand, dass «Reingewinn» bzw. «Wertschöpfung» grundsätzlich nur dann in der Schweiz entstehen kann, wenn die Funktionen, die in der massgeblichen Geschäfts- bzw. Steuerperiode idR steuerlich relevante Aufwendungen und Erträge auf Ebene des steuerpflichtigen Unternehmens verursachen, auch in der Schweiz ausgeübt werden. Während bei der Patentbox die Ermässigung über die steuerrechtliche Reduktion des handelsrechtlich verbuchten Patentbox-Ertrags stattfindet, erfolgt die Ermässigung beim F&E-Zusatz-Abzug¹²¹ und beim Eigenfinanzierungs-Abzug¹²² über die Anerkennung von «fikti-

114 Art. 1 – 5 Eigenfinanzierungs-VO; Erläuterungen zur Eigenfinanzierungs-VO, 3 ff.

115 Vgl. mwH ZITTER/LIPP, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital, 88 ff.

116 Erläuterungen zur Eigenfinanzierungs-VO, Ziff. 2 und 3.

117 Vgl. die vorangehenden Ausführungen in Abschn. 4.2.2.2 FN 108 zum Wort «fiktiv».

118 Gemäss Art. 25a^{bis} Abs. 4 StHG richtet sich der kalkulatorische Zinssatz auf dem Sicherheitseigenkapital nach der Rendite von 10-jährigen Bundesobligationen. Falls das Sicherheitseigenkapital anteilmässig auf Forderungen «aller Art» gegenüber Nahestehenden entfällt, kann ein Drittvergleichszinssatz geltend gemacht werden. Der Zinssatz für Forderungen gegenüber Gruppengesellschaften knüpft also nicht an die Rendite der Bundesobligationen, sondern am Drittvergleich an, womit auch bei negativen Renditen die Verrechnung eines Drittvergleichszinssatzes möglich ist (ZITTER/LIPP, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital, 86).

119 Vgl. hinten Abschn. 5.1 zu den weiteren Einschränkungen im Rahmen der Entlastungsbegrenzung von Art. 25b StHG.

120 Vgl. vorne Abschn. 4.1.2.1.

121 Art. 25a Abs. 1 StHG: «Die Kantone [...] können Forschungs- und Entwicklungsaufwand [...] über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug zulassen».

122 Art. 25a^{bis} Abs. 1 StHG: «Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehört auch [...]».

ven»¹²³ Aufwendungen, welche von Gesetzes wegen als geschäftsmässig begründet qualifiziert und daher steuerrechtlich als Abzug vom Reingewinn der Steuerperiode zugelassen werden.

4.2.3.2 Vergleich mit der Steuererleichterung

Gemäss Art. 23 StHG können Unternehmen vollständig oder teilweise steuerbefreit sein. Die vollständige Steuerbefreiung iSv Art. 23 Abs. 1 StHG vollzieht sich auf Ebene der subjektiven Steuerpflicht, während die (teilweise) Steuerbefreiung gemäss Art. 23 Abs. 3 StHG für Unternehmen, welche neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, idR auf Ebene der objektiven Steuerpflicht umgesetzt wird. Bei Art. 23 Abs. 3 StHG handelt es sich ferner – im Gegensatz zu den subjektiven Befreiungstatbeständen in Art. 23 Abs. 1 StHG – nicht um eine «generell-abstrakte Ausnahme von der subjektiven Steuerpflicht, sondern bloss um eine Ermächtigungsnorm für die Kantone»¹²⁴. Abhängig vom Umfang und der Art des Verfahrens können also Steuererleichterungen – trotz der Eingliederung im ersten Kapitel «Steuerpflicht» des dritten Titels «Steuern der juristischen Personen» – entweder als subjektive oder als objektive Steuerbefreiungen verstanden werden.

4.2.4 Kantonaler Freiraum aufgrund des StHG

Bei den *Steuererleichterungen* ergeben sich aufgrund der verfassungsmässigen Grundsätze Einschränkungen bezüglich Voraussetzungen, während Art, Ausmass und Verfahren der Steuerbefreiung durch die Kantone frei geregelt werden können.¹²⁵ Beim *Beteiligungsabzug* auf Dividenden und Kapitalgewinnen – den alle Kantone anwenden, obwohl die Einführung bei Kapitalgewinnen für die Kantone fakultativ ist – ist unbestritten, dass die Berechnungsmodalitäten¹²⁶ völlig harmonisiert sind. Beim *Eigenfinanzierungs-Abzug* besteht für die Kantone grundsätzlich kein Spielraum. Bei den *F&E-Ermässigungen* besteht *kantonaler Freiraum* nur der «Quote» nach, aber *wenig bzw. gar kein Freiraum* der «Höhe» nach.

Die Einschränkungen bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage tragen der Tatsache Rechnung, dass die Ermittlung des steuerrechtlichen Reingewinns weitestgehend harmonisiert ist und dass es auch nicht/nie beabsichtigt war, diesbezüglich den interkantonalen Wettbewerb wieder aufleben zu lassen.¹²⁷ Ferner war es in

Lehre, Politik und Praxis unbestritten, dass «bei der STAF das Interesse an einer möglichst einheitlichen technischen Regelung der Massnahmen»¹²⁸ überwiegen soll. Zudem war es Ziel der STAF, den Unternehmen international akzeptierte steuerliche Förderungsinstrumente zur Verfügung zu stellen, womit mit Blick auf die durch *BEPS lancierte internationale Substanz- und Nexus-Diskussion* der Rahmen abgesteckt ist. Vor diesem Hintergrund sind auch Art. 24b Abs. 4 StHG bzw. Art. 25a^{bis} Abs. 6 StHG zu verstehen, wonach weiterführende Regelungen im Zusammenhang mit der Patentbox bzw. die erforderlichen Ausführungsbestimmungen beim Eigenfinanzierungs-Abzug an den *Bundesrat* delegiert wurden, um sicherzustellen, dass diese in allen Kantonen einheitlich und mit korrekter Umsetzung des OECD-Standards angewendet werden.¹²⁹

Bei der *Patentbox* ist aber zu berücksichtigen, dass *Freiraum mit Bezug auf die Entrichtung der «Eintrittsbesteuerung»* besteht. Art. 24b Abs. 3 StHG hält fest, dass die Kantone die Eintrittsbesteuerung «innert fünf Jahren ab Beginn der ermässigten Besteuerung» entweder mit der vom StHG vorgegebenen «Grundlösung», d. h. mit der steuerlichen Aufrechnung im Zeitpunkt des Boxeneintritts der in den vergangenen Perioden bereits berücksichtigten F&E-Aufwendungen inklusive eines allfälligen Abzugs nach Art. 25a StHG, oder «auf andere Weise sicherstellen» können, z. B. «mittels einer zeitlichen Staffelung»¹³⁰. Aufgrund des vom StHG gewährten Spielraums scheinen sich in den Kantonen verschiedene Lösungen¹³¹ – d. h. die «Aufschublösung», die «Verrechnungslösung», die «Einmalerledigungslösung» und die «Sondersatzlösung» – abzuzeichnen, welche grundsätzlich ähnliche Zielsetzungen¹³² verfolgen, nämlich die Wirkung einer sofortigen steuersystematischen Realisation zu mildern.

Weil die F&E-Ermässigungen *quotal* nur nach oben, nicht aber nach unten eingeschränkt werden, können die Kantone der «Quote» nach grundsätzlich nach unten frei legiferieren. Dies bedeutet z. B., dass die Kantone den freiwilligen F&E-Zusatz-Abzug ins kantonale Recht aufnehmen können, die Quote aber via Gesetz oder Verordnung auf Null Prozent¹³³ ansetzen können. Es stellt sich

123 Vgl. vorne Abschn. 4.2.2.2 FN 108.

124 GRETER/GRETER, Art. 23 StHG N 1.

125 GRETER/GRETER, Art. 5 StHG N 4 ff. und Art. 23 StHG N 2.

126 KS 27 Beteiligungserträge, Ziff. 2 ff.

127 Schreiben der FDK an die Mitglieder des Ständerats und Nationalrats vom 17.5.2016, Ziff. 5.

128 PFAMMATTER, STAF: Harmonisierungskompetenz des Bundes und kantonaler Gestaltungsspielraum, 800.

129 Botschaft zur SV 17, 2589.

130 Botschaft zur SV 17, 2589.

131 Vgl. m. w. Hw. Altorfer, Behandlung der stillen Reserven bei Eintritt in die Patentbox, 110 ff. u. 114 ff. u. 120 f., worin die verschiedenen Lösungen zur steuerlichen Behandlung des Boxeneintritts skizziert, mit Beispielen erläutert und schliesslich aus StHG-Sicht gewürdigt werden.

132 ALTORFER, Behandlung der stillen Reserven bei Eintritt in die Patentbox, 111.

133 Dies ist z. B. im Kanton Nidwalden der Fall (vgl. vorne Ziff. 2.2). In diesem Zusammenhang ist auf Art. 25a Abs. 4 StHG hinzuweisen, welcher besagt, dass dem Auftragnehmer kein F&E-

die Frage, ob mit Blick auf die *Patentbox-Ermässigung* – wegen ihres für die Kantone zwingenden Charakters – derselbe Freiraum besteht oder nicht. Nach der hier vertretenen Auffassung besteht auch bei der Patentbox grosser Spielraum für die Kantone. Im Lichte ihres zwingenden Charakters darf die Ermässigung aber nicht auf «Null-Komma-Null» Prozent reduziert werden. Dies dürfte in der Praxis auch nicht der Fall sein, zumal die Anwendung der Patentbox im interkantonalen Finanzausgleich im Rahmen der Berechnung des Ressourcenpotenzials idR zugunsten der Kantone berücksichtigt wird. Mit der Höhe der maximalen Patentbox-Ermässigung können die Kantone – insbesondere auch mit Blick auf die umfangreichen Dokumentationsverpflichtungen, welche im Lichte der objektiven Beweislast mit der Inanspruchnahme der Patentbox verbunden sind – relativ leicht steuern, ob das Instrument im Kanton zur Anwendung kommen soll/wird oder nicht.

4.3 Verlustvorträge im Rahmen der «zeitlichen» Verlustverrechnung

4.3.1 Ordentliche (zeitlich befristete) Verlustverrechnung

Gemäss Art. 25 Abs. 2 StHG können die Verluste aus den sieben der Steuerperiode¹³⁴ vorangegangenen Geschäftsjahren vom *Reingewinn der Steuerperiode* abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des *steuerbaren Reingewinns dieser Jahre* nicht berücksichtigt werden konnten. Der Begriff des Verlusts¹³⁵ wird im Gesetz nicht umschrieben; es versteht sich aber im Lichte der Konzeption des StHG von selbst, dass unter den Verlusten nur jene Verluste zu verstehen sind, die handelsrechtlich bzw. – unter Berücksichtigung der steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften zugunsten/zulasten des steuerpflichtigen Unternehmens – steuerlich anerkannt bzw. «geschäftsmässig begründet» sind. In der Lehre und Praxis ist zudem unbestritten, dass Verluste

einerseits in der Reihenfolge ihrer zeitlichen Entstehung und andererseits sobald wie möglich – also «ungesäumt» – zu verrechnen sind.¹³⁶

Art. 25 Abs. 2 StHG stellt eine steuerrechtliche Korrekturvorschrift dar, welche sich *aufwandseitig* und «zugunsten» *der steuerpflichtigen Person* auswirkt, indem der *periodenfremde Verlustvortrag aus den Vorperioden in der(n) Folgeperiode(n) von Gesetzes wegen als geschäftsmässig begründeter Aufwand qualifiziert* wird und vom *Reingewinn abgezogen* werden kann. Mit der Formulierung «soweit sie bei der *Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre* nicht berücksichtigt werden konnten» wird zudem bekräftigt, dass geschäftsmässig begründete Verluste bzw. Verlustvorträge eine *Reduktion des steuerbaren Reingewinns* zur Folge haben. M. a. W. müssen *laufende Geschäftsverluste*, welche bereits aufgrund von Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG steuerlich abzugsfähig sind, und Verlustvorträge, welche aufgrund von Art. 25 Abs. 2 StHG steuerlich abzugsfähig sind, immer – und unabhängig von ihrer zeitlichen Entstehung – bei der Ermittlung des steuerbaren Reingewinns als geschäftsmässig begründeter Aufwand der laufenden Steuerperiode berücksichtigt werden.

Unter Beachtung der *Grundprinzipien der steuerrechtlichen Gewinnermittlung* gilt somit mit Blick auf die Verlustberücksichtigung im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung die folgende Reihenfolge:

- Aufgrund des *Periodizitätsprinzips* wird *im ersten Schritt* der *steuerrechtliche Reingewinn der laufenden Steuerperiode* ermittelt. Dies bedeutet, dass *alle* geschäftsmässig begründeten Aufwendungen der Geschäfts- bzw. Steuerperiode vom Reingewinn der Steuerperiode abgezogen werden dürfen, also auch jene, welche nur von Gesetzes wegen als geschäftsmässig begründet qualifiziert werden, selbst dann, wenn sie nur «steuerbilanziell»¹³⁷ verbucht werden (können) oder wenn sie bloss «gewinnsteuerlich» wirken bzw. «fingiert»¹³⁸ werden (müssen);
- Aufgrund des *Totalgewinnprinzips* wird *im zweiten Schritt* das *Periodizitätsprinzip durchbrochen*, indem die *steuerrechtlich anerkannten Verlustvorträge aus den Vorperioden steuerlich abgezogen werden dürfen*, sofern in der laufenden Steuerperiode ein Reingewinn erwirtschaftet worden ist. Verlustvorträge können also erst/nur dann steuerlich abgezogen wer-

Zusatz-Abzug zusteht, wenn der Auftraggeber für F&E abzugsberechtigt ist. Mit dieser Bestimmung soll ein sog. «Double-Dip» verhindert werden (Botschaft zur SV 17, 2591). Wenn also z. B. der Auftraggeber seinen Sitz im Kanton Nidwalden und der Auftragnehmer seinen Sitz im Kanton Zürich hat, dann kann der Abzug – trotz der gesetzlichen Verankerung des F&E-Zusatzabzugs im Kanton Nidwalden (allerdings mit 0%) – im Kanton Zürich, welcher gemäss § 65a StG ZH einen F&E-Zusatz-Abzug von 50 % zulässt, vorgenommen werden. Damit wird sichergestellt, dass der F&E-Zusatzabzug «nur/zumindest» *einmal* geltend gemacht wird, wenn die funktionalen Voraussetzungen erfüllt sind. Auch die Botschaft zur SV 17 hält fest, dass dem Auftragnehmer dann der F&E-Abzug zusteht, wenn der Auftraggeber seinen Sitz in einem Kanton hat, welcher von der Förderungskompetenz «keinen Gebrauch» macht (Botschaft zur SV 17, 2591).

134 Art. 31 Abs. 2 StHG.

135 Vgl. vorne Abschn. 3.4.1 zur Terminologie im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Verlusten.

136 BGer 29.4.2014, 2C_696/2013, E. 3.1; HELBING/FELBER, Art. 67 DBG N 8 f.; LAMPERT, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 50 ff.; REICH, Steuerrecht, § 20 N 31; SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 11 N 34 ff.

137 Vgl. die vorangehenden Ausführungen in Abschn. 4.2.2.2 FN 108 zum Wort «fiktiv».

138 Vgl. die vorangehenden Ausführungen in Abschn. 4.2.2.2 FN 108 zum Wort «fiktiv».

den, um zum steuerbaren Reingewinn zu gelangen, wenn in der laufenden Steuerperiode ein steuerrechtlicher Reingewinn erzielt wird.

An diesem Resultat vermag auch der Verweis von Art. 25 Abs. 2 StHG auf Art. 31 Abs. 2 StHG nichts zu ändern. In Art. 31 Abs. 1 StHG, welcher im 4. Kapitel mit der Überschrift «Zeitliche Bemessung» steht, ist (nur) das formelle Periodizitätsprinzip verankert, indem festgehalten wird, dass die Steuern vom Reingewinn in jeder Steuerperiode festgesetzt und erhoben werden. Art. 31 Abs. 2 StHG bestimmt alsdann, dass die Steuerperiode dem Geschäftsjahr entspricht und dass grundsätzlich in jedem Kalenderjahr ein Geschäftsabschluss einzureichen ist. Schliesslich hält Art. 31 Abs. 3 StHG fest, dass der steuerbare Reingewinn nach dem Ergebnis der Steuerperiode zu bemessen ist. Der Hinweis auf den Geschäftsabschluss in Art. 31 Abs. 2 StHG vermag also keine Anhaltspunkte zu liefern, wann/wie die zeitliche Verlustverrechnung im Rahmen der periodischen Gewinnermittlung zu berücksichtigen ist; dies ergibt sich allein aus Art. 24 ff. und Art. 25 ff. StHG.

4.3.2 Ausserordentliche (zeitlich unbefristete) Verlustverrechnung

Gemäss Art. 25 Abs. 3 StHG können mit Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung auch Verluste verrechnet werden, die in früheren Geschäftsperioden entstanden und noch nicht mit Gewinnen verrechnet worden sind.¹³⁹ Auch der Wortlaut zur zeitlich unbefristeten Verlustverrechnung bestätigt das Auslegungsergebnis der zeitlich befristeten Verlustverrechnung, indem festgehalten wird, dass auch Verluste verrechnet werden können, welche in *früheren Geschäftsperioden* entstanden sind und noch nicht mit *Gewinnen* verrechnet werden konnten. Unter dem Gewinn in Art. 25 Abs. 3 StHG ist ebenfalls der steuerbare Reingewinn zu verstehen.

5 Auslegung und praktische Umsetzung von Art. 25b StHG

Im Rahmen der Auslegung von Art. 25b StHG, welcher die Marginalie «Entlastungsbegrenzung» trägt, ist zunächst das Verhältnis zwischen Art. 25b Abs. 1/2 StHG und Art. 25b Abs. 3 StHG zu klären, weil beide Absätze einschränkende Wirkung haben, allerdings in «zwei» unterschiedlichen Fallkonstellationen. In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, was unter dem Begriff «steuer-

baren Gewinn» in Art. 25b Abs. 1 StHG und dem Begriff «Verlustvortrag» in Art. 25b Abs. 3 StHG zu verstehen ist. Vor diesem Hintergrund muss auch das Wechselspiel zwischen den Einzelmässigungen und der Entlastungsbegrenzung beleuchtet werden. Alsdann werden die Grundsätze der Gewinnermittlung *nach* der STAF dargestellt und mit den Grundsätzen *vor* der STAF verglichen. Zudem wird aufgezeigt, wie der für die Gesamtentlastung «massgebliche» steuerliche Gewinn systematisch zu ermitteln ist. Schliesslich ist das Verhältnis zwischen der «periodischen» Gewinnermittlung und der «zeitlichen» Verlustverrechnung bei Inanspruchnahme der funktionalen Einzelmässigungen zu bestimmen, konkret ob Verlustvorträge auf dem Gewinn vor oder nach den Einzelmässigungen zu berücksichtigen sind.

Für die Auslegung von Art. 25b StHG und der Darstellung seiner praktischen Umsetzung wird zunächst unterstellt, dass die involvierten Gesellschaften in der Vergangenheit der ordentlichen Besteuerung unterlegen haben. Mit dieser Vorgehensweise können die Grundsätze der Gewinnermittlung vor und nach der STAF, losgelöst vom Besteuerungssystem der Vergangenheit, beurteilt und miteinander verglichen werden. Nach der Darstellung der möglichen Implikationen von Art. 25b StHG auf Umstrukturierungen wird zum Schluss auch die Frage beantwortet, inwiefern die Entlastungsbegrenzung nach erfolgtem alt- oder neurechtlichen Privileg-Austritt Auswirkungen auf die Gewinnermittlung entfalten kann. Ziel der Auslegung ist letztlich die Beantwortung der umstrittenen Frage, ob sich die Grundsätze der steuerrechtlichen Gewinnermittlung aufgrund der STAF verändert haben oder nicht.

5.1 Auslegung von Art. 25b StHG

5.1.1 Verhältnis zwischen Art. 25b Abs. 1/2 StHG und Art. 25b Abs. 3 StHG

5.1.1.1 Art. 25b Abs. 1/2 StHG: Ermässigung bei einem steuerbaren Gewinn

Gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG darf die gesamte steuerliche Ermässigung nicht höher sein als 70 % des «steuerbaren Gewinns» vor Verlustverrechnung, wobei der Nettobeteiligungsertrag ausgeklammert wird – und vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen. M. a. W. wird die Entlastungsbegrenzung bzw. die Gesamtermässigung nach oben begrenzt, indem maximal 70 % des für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung «massgeblichen» steuerlichen Gewinns entlastet bzw. steuerlich ermässigt werden darf. Wenn also das Unternehmen in der Steuerperiode einen steuerbaren Gewinn erzielt, dann kommt Art. 25b Abs. 1 StHG zur Anwendung, welcher im Sinne einer «ersten» *Einschränkung* bestimmt, dass ein Unternehmen nur bis *maximal 70 % des (für die Ermittlung der*

¹³⁹ HELBING/FELBER, Art. 67 DBG N 52 ff.; BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 25 StHG mwH zur ausserordentlichen zeitlich unbefristeten Verlustverrechnung.

Entlastungsbegrenzung) «massgeblichen» steuerlichen Gewinns – den es ohne Berücksichtigung der Einzelmässigungen erzielt hätte – entlastet werden kann.

Diese erste Einschränkung hat konzeptionell zur Folge, dass in der Steuerperiode – trotz eines steuerbaren Gewinns – die in Art. 24b Abs. 2, Art. 25a Abs. 1 und Art. 25a^{bis} Abs. 1 StHG verankerte geschäftsmässige Begründetheit bzw. die grundsätzliche Zulässigkeit der steuerlichen «Einzelmässigungen» (teilweise) wieder eingeschränkt wird. Dies ist mit einer Vergleichsrechnung im Rahmen der Bestimmung des Steuerobjekts umzusetzen, welche in praktischer Hinsicht so funktioniert, dass die Summe der grundsätzlich steuerlich zulässigen Einzelmässigungen in dem Umfang «gekürzt» wird, als sie 70 % des «massgeblichen» steuerbaren Gewinns übersteigt. Folgendes Beispiel, das der Botschaft zur SV 17¹⁴⁰ entnommen wurde, sei zur Illustration herangezogen (die Abzugsfähigkeit der Steuern wird vernachlässigt):

- **Sachverhalt:** Der Reingewinn beträgt 100. Es bestehen keine Verlustvorträge und keine qualifizierenden (Netto-)Beteiligungserträge. Die zulässigen steuerlichen Ermässigungen (Patentbox und F&E-Zusatzabzug) betragen 80. Die Entlastungsbegrenzung beträgt 70 % gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG.
- **Lösung:** Die Entlastungsbegrenzung hat zur Folge, dass die Summe der grundsätzlich steuerlich zulässigen Einzelmässigungen von 80 um 10 auf 70 reduziert bzw. «gekürzt» wird, weil aufgrund der Einschränkung nur 70 als steuerlich abzugsfähig qualifiziert werden. Der steuerbare Reingewinn beträgt somit 30.

Auch wenn sich in der Botschaft zur SV 17 betragsmässig das gleiche Resultat ergibt, wie auch hier vertreten wird, so wird in konzeptioneller Hinsicht nicht der steuerbare Gewinn von 20 auf 30 hinaufkorrigiert, wie dies in der Botschaft zur SV 17 dargestellt wird, sondern der Reingewinn von 100 wird nur um 70 anstatt um 80 ermässigt. Ferner können die Kantone gemäss Art. 25b Abs. 2 StHG eine geringere Ermässigung vorsehen, was eine höhere Kürzung (der Summe) der Einzelmässigungen zur Folge hat. Mit dieser ersten Einschränkung wird also sichergestellt, dass bei einem Reingewinn in der Steuerperiode bei Inanspruchnahme von steuerlichen Ermässigungen – trotz partieller Disharmonisierung des Steuerobjekts – in «allen» Kantonen ein steuerbarer Gewinn ausgewiesen wird.

5.1.1.2 Art. 25b Abs. 3 StHG: Keine Ermässigung bei einem Jahresendverlust

Wenn das Unternehmen in der Steuerperiode einen Jahresendverlust erwirtschaftet hat, so ist Art. 25b Abs. 1 StHG nicht anwendbar. Vielmehr kommt dann Art. 25b Abs. 3 StHG zur Anwendung, welcher im Sinne einer «zweiten» Einschränkung bestimmt, dass weder aus den Einzelmässigungen noch aus der Gesamtermässigung «Verlustvorträge» resultieren dürfen. Dieses Verhältnis ergibt sich bereits aus Art. 25b Abs. 1 StHG, welcher vom «steuerbaren» Gewinn spricht. Gemäss Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG, welcher festhält, dass der gesamte «Reingewinn» der Gewinnsteuer unterliegt, stellt der Reingewinn eine Nettogrösse dar, welche der Differenz zwischen den Vermögenszugängen und Vermögensabgängen in der Steuerperiode, d. h. dem «Vermögensstandsgewinn»¹⁴¹, entspricht. Ergibt sich eine positive Differenz, liegt ein steuerbarer Gewinn vor. Ergibt sich eine negative Differenz, liegt *nicht* ein negativer steuerbarer Gewinn, auch *nicht* ein steuerbarer Verlust, sondern ein Jahresendverlust¹⁴² vor, der zur Konsequenz hat, dass ein Reingewinn von «Null» veranlagt wird. Der Jahresendverlust kann alsdann, wenn/insofern er geschäftsmässig begründet ist, in den Folgeperioden im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung¹⁴³ gemäss Art. 25 Abs. 2 und 3 StHG als Verlustvortrag¹⁴⁴ – d. h. als periodenfremder Aufwand, welcher von Gesetzes wegen als geschäftsmässig begründet qualifiziert wird – steuerlich abgezogen werden. Im Lichte dieses Begriffsverständnisses mit Blick auf die Berücksichtigung von Verlusten, das sich aus den Grundsätzen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung¹⁴⁵ herleiten lässt und von Lehre und Praxis geteilt wird, versteht sich von selbst, dass die in Art. 25b Abs. 1 StHG verankerte erste Einschränkung nur dann Platz greift, wenn in der Steuerperiode ein steuerbarer Gewinn (unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrags, vor Einzelmässigungen und vor zeitlicher Verlustverrechnung) ausgewiesen wird.

Diese Auslegung steht im Einklang mit der in Art. 25b Abs. 3 StHG verankerten zweiten Einschränkung, die nur dann zum Tragen kommt, wenn das Unternehmen in der Steuerperiode einen Jahresendverlust erzielt hat, weil nur/erst bei einem Jahresendverlust «weitere» Verlustvorträge entstehen können. Die zweite Einschränkung hat also konzeptionell und systematisch zur Folge, dass bei einem Jahresendverlust in der Steuerperiode die in Art. 24b Abs. 2, Art. 25a Abs. 1 und Art. 25a^{bis} Abs. 1 StHG verankerte geschäftsmässige Begründetheit bzw.

141 Vgl. vorne Abschn. 3.1.

142 Vgl. vorne Abschn. 3.4.1.

143 Vgl. vorne Abschn. 4.3.

144 Vgl. vorne Abschn. 3.4.1 iVm Abschn. 4.3.

145 Vgl. vorne Abschn. 3.

140 Botschaft zur SV 17, 2591.

die grundsätzliche Zulässigkeit der steuerlichen «Ermässigungen» *vollumfänglich aberkannt* wird. Mit dieser zweiten Einschränkung wird sichergestellt, dass bei einem Jahresendverlust in der laufenden Steuerperiode – trotz partieller Disharmonisierung des Steuerobjekts – in «allen» Kantonen keine steuerlichen Ermässigungen gewährt werden, und zwar auch dann nicht, wenn in der Steuerperiode die notwendigen funktionalen Voraussetzungen erfüllt sind. Dadurch wird einerseits erreicht, dass aufgrund der «Sonderregeln» keine Verlustvorträge entstehen, welche ansonsten – d. h. ohne Einschränkung – in den Folgeperioden im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung zu berücksichtigen wären. Andererseits stellt Art. 25b Abs. 3 StHG sicher, dass nur «echte» Verlustvorträge – also solche, welche «tatsächlich» aufgrund der betrieblichen bzw. wertschöpfungsorientierten Tätigkeit des Unternehmens entstanden sind – im Rahmen der zeitlichen «interperiodischen»¹⁴⁶ Verlustverrechnung gemäss Art. 25 Abs. 2 und 3 StHG steuerlich berücksichtigt werden.

Allerdings scheint die Botschaft zur SV 17¹⁴⁷ darauf hinzudeuten, dass es der Gesetzgeber im Rahmen der STAF mit den Begrifflichkeiten nicht so genau genommen hat. So wird bei der Erläuterung der Entlastungsbegrenzung die Situation erwähnt, dass ein Unternehmen *aufgrund der Sonderregelungen* – gemeint sind offenkundig der F&E-Zusatz-Abzug, der Eigenfinanzierungs-Abzug und die Step-Up-Abschreibung – einen «steuerlichen Verlust» erzielen könne, den es ohne diese Regelungen nicht ausgewiesen hätte und «den es in den Folgejahren mit anderen Gewinnen verrechnen» könne. Daher solle mit Art. 25b Abs. 3 StHG (auch) klargestellt werden, dass aus den Sonderregelungen keine «Verluste» entstehen dürfen¹⁴⁸ und deshalb *die wegen der Entlastungsbegrenzung nicht voll ausgeschöpften Abzüge nicht vorgetragen werden können*. Dies gelte auch für den Fall, in welchem ein Unternehmen bei Anwendung der Sonderregelungen einen Gewinn ausweise, der steuerbare Gewinn aber letztendlich wegen der Entlastungsbegrenzung höher ausfalle, was zur Folge habe, dass insoweit die «gekappeten» Abzüge ebenfalls nicht vorgetragen werden können. Vor diesem Hintergrund ist wohl auch die Formulierung in Art. 25b Abs. 3 StHG zu verstehen, wonach «weder aus den einzelnen Ermässigungen *noch* aus *der gesamten steuerlichen Ermässigung* Verlustvorträge» resultieren dürfen. Wie nachfolgend gezeigt wird, können aus der Gesamtermässigung (für sich allein betrachtet) keine Verlustvorträge entstehen.

Zunächst ist festzuhalten, dass in Art. 25b Abs. 3 StHG nicht von «Verlusten», sondern von «Verlustvorträgen» gesprochen wird. Ferner entstehen aufgrund der Konzeption des StHG keine «steuerbaren Verluste», sondern Geschäftsverluste, Jahresendverluste und Verlustvorträge, und dies auch nur dann, wenn die zugrunde liegenden Aufwendungen betrieblich verursacht oder von Gesetzes wegen als geschäftsmässig begründet qualifiziert werden¹⁴⁹. Mit der STAF wurden neue funktionale Instrumente eingeführt, die nicht «(kapital-)steuerbilanziell», sondern nur (rein) «gewinnsteuerlich» wirken bzw. steuerlich «fingiert» sind,¹⁵⁰ m. a. W. *von Gesetzes wegen im Rahmen des Steuerobjekts* entweder *zu einem geschäftsmässig begründeten Aufwand*, wie dies beim F&E-Zusatz-Abzug und beim Eigenfinanzierungs-Abzug der Fall ist, oder *zu einer steuerlichen Ertragsreduktion*, wie dies bei der Patentbox der Fall ist, führen. Vor diesem Hintergrund erhellt, dass aufgrund der Gesamtermässigung keine Verlustvorträge entstehen können, weil die *Gesamtermässigung* konzeptionell weder «Aufwand» noch «Ertragsminderung» darstellt, sondern als *Einschränkung der «von Gesetzes wegen» grundsätzlich steuerlich zulässigen Einzelermässigungen* verstanden werden muss. Nur die funktionalen Einzelermässigungen können eine steuerliche Reduktion des Reingewinns zur Folge haben, welche «systematisch» zu Verlustvorträgen führen «könnten», deren steuerliche *Abzugsfähigkeit* aber aufgrund von Art. 25b Abs. 3 StHG im Rahmen eines Jahresendverlusts *vollumfänglich eingeschränkt* wird.

5.1.2 Grundzielsetzung von Art. 25b StHG

Das hier vertretene Auslegungsergebnis bzw. das hergeleitete Verhältnis zwischen Art. 25b Abs. 1/2 StHG und Art. 25 Abs. 3 StHG lässt sich auch auf die Botschaft zur SV 17¹⁵¹ – trotz der (teilweise) begrifflichen Unzulänglichkeiten im Zusammenhang mit der Verlustberücksichtigung – abstützen. Darin wird festgehalten, dass aus der *Anwendung der Sonderregelungen* keine «Verluste» bzw. keine «vortragbaren Verluste» resultieren dürfen. Dies gelte unabhängig davon, «ob sich ein Verlust bereits aus der Anwendung einer einzigen Sonderregelung oder erst durch das Zusammenwirken mehrerer Sonderregelungen» ergebe¹⁵². Aufgrund dieser Aussage wird (zumindest) deutlich, dass nicht die Gesamtermässigung (selbst), sondern die Einzelermässigungen zu einer Reduktion der Bemessungsgrundlage führen können. Der Hinweis in Art. 25b Abs. 3 StHG, wonach auch aus der *Gesamtermässigung keine Verlustvorträge* entstehen dür-

146 Vgl. vorne Abschn. 3.4.1.

147 Botschaft zur SV 17, 2552 f. und 2591.

148 Botschaft zur SV 17, 2552 f.

149 Vgl. vorne Abschn. 3.4.1.

150 Vgl. die vorangehenden Ausführungen in Abschn. 4.2.2.2 FN 108 zum Wort «fiktiv».

151 Botschaft zur SV 17, 2552 u. 2591.

152 Botschaft zur SV 17, 2591.

fen, erschöpft sich demnach im Sachverhalt, in welchem nur eine einzige Ermässigung in Anspruch genommen und dabei die zulässige Maximalentlastung überschritten wird.

Somit lässt sich festhalten, dass die Grundzielsetzung von Art. 25b StHG – im «Gesamtkontext» betrachtet – nicht nur darin liegt, eine «Maximalentlastung» festzulegen, sondern auch darin, «keine Verlustvorträge» aufgrund der steuerlichen Förderungsinstrumente entstehen zu lassen. Vor diesem Hintergrund ist auch die Feststellung von Bedeutung, dass das Ziel von Art. 25b StHG nicht die Verankerung einer Mindestbesteuerung war, wie dies in der Literatur¹⁵³ behauptet wird und aus der Botschaft zur SV 17¹⁵⁴ «missinterpretiert» werden kann, sondern es wurde eine generelle «Entlastungsbegrenzung» verankert, indem die *grundsätzliche steuerliche Zulässigkeit der funktionalen Ermässigungen in jeder Steuerperiode* über die *Bemessungsgrundlage* im Sinne eines «Auffangnetzes»¹⁵⁵ bzw. als «Rückversicherung»¹⁵⁶ (wiederum) entweder teilweise oder gänzlich aberkannt werden kann. Diese Auslegung deckt sich mit dem Wortlaut und entspricht Sinn und Zweck von Art. 25b StHG, welcher *ausschliesslich einschränkend* wirkt, und zwar «nur» mit Blick auf die Einzelermässigungen, was durch dessen Marginalie «Entlastungsbegrenzung» untermauert wird.

5.2 Praktische Umsetzung von Art. 25b StHG

5.2.1 Grundsätze der Ermittlung des «massgeblichen» steuerlichen Gewinns

5.2.1.1 Periodische Gewinnermittlung und räumliche Gewinnabgrenzung

Aufgrund des in Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG verankerten *Massgeblichkeitsprinzips*¹⁵⁷ ist der handelsrechtliche Reingewinn als Ausgangslage heranzuziehen. Der handelsrechtliche Reingewinn ist alsdann – sofern notwendig – aufgrund der «allgemeinen»¹⁵⁸ und «besonderen»¹⁵⁹ *steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvor-*

schriften zu korrigieren, um zum steuerrechtlichen bzw. zum steuerbaren Reingewinn¹⁶⁰ der Steuerperiode zu gelangen. Diese Vorgehensweise kommt aufgrund der gesetzsystematischen Einordnung von Art. 25b StHG am Schluss¹⁶¹ des ersten Abschnitts «Steuerobjekt» des zweiten Kapitels «Gewinnsteuer» *grundsätzlich* auch für die Ermittlung des «massgeblichen» steuerlichen Gewinns zur Berechnung der maximalen Gesamtermässigung zur Anwendung, wobei der Nettobeteiligungsertrag auszuklammern ist, sowie vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen. Allerdings wird für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung das *Periodizitätsprinzip*¹⁶² überhaupt nicht eingeschränkt bzw. nicht durchbrochen. Dies wird mit dem Hinweis in Art. 25b Abs. 1 StHG bestätigt, wonach die maximal zulässige Gesamtermässigung auf dem *steuerbaren Gewinn* vor *zeitlicher Verlustverrechnung* zu berechnen ist.

Aufgrund der im StHG verankerten umfassenden *Freizügigkeit*¹⁶³ innerhalb der Schweiz muss ferner im Sinne einer «Schweizer» Gesamtbetrachtung der in der Schweiz erzielte Gewinn bzw. der im Rahmen der *internationalen Gewinnabgrenzung*¹⁶⁴ der Schweiz zugewiesene Gewinn für die Ermittlung der Entlastungsbegrenzung berücksichtigt werden. Dies gilt unabhängig davon, ob das Unternehmen in einem oder in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, und unabhängig davon, welche Art von Funktionen (irgendwo) in der Schweiz ausgeübt werden. Im Rahmen der Gewinnermittlung – dies im Gegensatz zur interkantonalen Gewinnabgrenzung, welche nicht Thema dieses Artikels ist – sind die kantonalen Grenzen unerheblich; dies gilt auch für Art. 25b StHG. Damit wird sichergestellt, dass *interkantonale und innerkantonale Unternehmen im Rahmen der Gewinnermittlung* – und damit auch bei der Berechnung der Entlastungsbegrenzung – innerhalb des harmonisierten Wirtschaftsraums «Schweiz» im Sinne des verfassungsrechtlichen Rechtsgleichheitsgebots *gleichbehandelt* werden.

Schliesslich müssen bei der Ermittlung des «massgeblichen» steuerlichen Gewinns für die Berechnung der Gesamtermässigung (in der Steuerperiode) auch die *steuer-systematischen Korrekturen* des Reingewinns aufgrund von grenzüberschreitenden Überführungssachverhalten – z. B. beim *Wegzug aus der Schweiz ins Ausland*¹⁶⁵ oder

153 EICHENBERGER, Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b revStHG, 804.

154 Botschaft zur SV 17, 2552 f. u. 2591, worin festgehalten wird, dass ein Unternehmen aufgrund der Entlastungsbegrenzung «immer mindestens 30 % des steuerbaren Gewinns, [...], versteuern muss, und dass aus der Anwendung der Sonderregelungen keine Verluste resultieren dürfen.»

155 ÜBELHART/EICHENBERGER, Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b revStHG im Rahmen der USR III, 855; Votum SR Peter Heggin (vom 14.12.2015) in: AB 2015 S, 1283/BO 2015 E, 1283.

156 Votum SR Roberto Zanetti (vom 30.5.2016) in: AB 2016 S, 257/BO 2016 E, 257.

157 Vgl. vorne Abschn. 3.3.2.1.

158 Vgl. vorne Abschn. 3.3.2.

159 Vgl. vorne Abschn. 4.

160 Vgl. vorne Abschn. 3.3.3.1 und Abschn. 3.3.3.2.

161 Art. 26 und Art. 26a StHG regeln Spezialitäten der Gewinnermittlung von Vereinen, Stiftungen, kollektiven Kapitalanlagen sowie von juristischen Personen mit ideellen Zwecken, die keine Änderung der Grundsätze der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach sich ziehen.

162 Vgl. vorne Abschn. 3.2.

163 Vgl. vorne Abschn. 4.1.1.

164 Vgl. vorne Abschn. 4.1.2.

165 Vgl. vorne Abschn. 4.1.3.2.

beim *Zuzug vom Ausland in die Schweiz*¹⁶⁶ – berücksichtigt werden. Diese Vorschriften setzen gewinnermittlungsrechtlich das *Territorialitätsprinzip* um, weshalb z. B. die aus dem Zuzugs-Step-Up resultierenden Abschreibungen sachgerechterweise nicht der Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG unterliegen.¹⁶⁷ Dies bedeutet, dass die aufgrund des Zuzugs-Step-Up zulässigen Abschreibungen während der nachfolgenden zehn Jahre den steuerbaren Gewinn schmälern, was in jeder Steuerperiode auch für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b Abs. 1 StHG zu berücksichtigen ist. Die im Rahmen eines Wegzugs steuerlich aufgedeckten und besteuerten stillen Reserven und Mehrwerte erhöhen den steuerbaren Gewinn grundsätzlich in der Wegzugsperiode, welcher auch in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG einfliesst. Wenn ein Steueraufschub zum Tragen kommt, dann ist zu prüfen, ob in zeitlicher Hinsicht der Aufschub auch für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung erst bei der echten Realisation berücksichtigt wird.

5.2.1.2 Prinzipielle «steuersubjektbezogene» Gesamtbetrachtung

Wenn ein Unternehmen z. B. als *Stammhaus* operiert, also steuerlich nicht entlastete und steuerlich entlastete Funktionen ausübt, dann kommt die Gesamtbetrachtung aufgrund des zwingenden Charakters von Art. 25b Abs. 1 StHG für die Berechnung der maximalen Gesamtermässigung uneingeschränkt zum Tragen. Werden die erwirtschafteten Gewinne nicht ausgeschüttet, sondern wieder für Investitionen oder Akquisitionen verwendet, kann die damit verbundene (allfällige) Erhöhung des Gesamtgewinns für die Berechnung der maximalen Gesamtermässigung ebenfalls nicht in Frage gestellt werden – abgesehen davon, dass es den Steuerbehörden untersagt ist, in unternehmerische Entscheide einzugreifen.

Aufgrund der Gesamtbetrachtung kann die Entlastungsbegrenzung durch «Kombination» von Funktionen, die steuerlich ermässigt werden, und Funktionen, die steuerlich nicht ermässigt werden (z. B. Beschaffungs-, Produktions- oder Vertriebsfunktionen), hochgeschraubt bzw. *verwässert* werden. Es kann sich für Unternehmen also lohnen, im Rahmen von *steuerneutralen Umstrukturierungen* Funktionen in derselben Gesellschaft zu «bündeln», einerseits, um die rechtliche Struktur zu vereinfachen, und andererseits, um die funktionalen Einzelermässigungen maximal auszuschöpfen. In der Praxis werden Umstrukturierungen durch die Steuerbehörden (idR) un-

ter dem Titel der *Steuerung*¹⁶⁸ oder des *Rechtsmissbrauchs*¹⁶⁹ auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft. Ob dies eine Abkehr von der prinzipiellen Gesamtzur ausnahmsweisen Spartenbetrachtung rechtfertigen kann, muss basierend auf den besonderen Umständen des spezifischen Sachverhalts¹⁷⁰ beurteilt werden.

Auch wenn mit den Instituten der Steuerung und des Rechtsmissbrauchs die «moralische» Komponente – iSd «Pay your Fair Share» – ins Steuerspiel kommt, ist es grundsätzlich unbestritten, dass für eine steuerrechtliche Korrektur sowohl bei der Steuerung als auch beim Rechtsmissbrauch sehr hohe Hürden anzusetzen sind. Eine (zu) extensive Auslegung – basierend auf moralischen Gesichtspunkten – kann das Legalitätsprinzip unterlaufen, welchem das Steuerrecht als Teil des Abgaberechts in strenger Weise verpflichtet ist. Eine Sachverhalts- bzw. Normkorrektur darf auch nicht durch eine (zu) extensive teleologische Auslegung (zulasten des Steuerpflichtigen) ersetzt werden.¹⁷¹ Auch «der wirtschaftlichen Betrachtungsweise müssen Sinnschranken gesetzt werden», damit die Auslegung «nicht zum Spiel ohne Grenzen» wird; m. a. W. dürfen Gesetze nicht weggelegt, sondern sie müssen ausgelegt werden.¹⁷²

168 Eine Steuerung liegt dann vor, wenn (i) die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich («insolite»), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (ii) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (iii) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (BGer 27.7.2011, 2C_724/2010, E. 7.4; HÖHN/WALDBURGER, *Steuerrecht* [Bd. 1], § 5 N 74; REICH, *Steuerrecht*, § 6 N 18 ff.). Das Steuerumgehungs-korrektiv stellt eine Notbremse dar, die (nur) dann zu ziehen ist, «wenn ein qualifiziert ungerechtes Auslegungsergebnis resultiert, welches der Gesetzgeber unmöglich gewollt haben kann» (REICH, *Steuerrecht*, § 6 N 47).

169 Ein Rechtsmissbrauch (BGer 4.1.2012, 2C_351/2011, E. 3.4) bzw. eine willkürliche Rechtsanwendung (BGer 2.3.2009, 2C_354/2008, E. 4.4.2) liegt dann vor, wenn der «Entscheid (i) von einer tatsächlichen Situation ausgeht, die mit der Wirklichkeit in klarem Widerspruch steht, (ii) eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt, oder (iii) bei normgetreuer Rechtsanwendung in stossender Weise dem Gerechtigkeitsempfinden zuwiderläuft» (MATTEOTTI, *Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht*, 155 f. mwH auf die Praxis des BGer). Im Gegensatz zur Steuerung, welche auf Ebene des Sachverhalts ansetzt, indem anstelle des rechtlich verwirklichten ein fingierter – sachlich vertretbarer – Sachverhalt supponiert und der Besteuerung unterworfen wird, wird bei Anwendung des Rechtsmissbrauchs- bzw. des Willkürverbots der krasse Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit mit der Nicht-Anwendung einer Regelung bzw. der Statuierung einer Ersatzregelung begegnet.

170 Vgl. hinten Abschn. 5.3.2.

171 REICH, *Steuerrecht*, § 6 N 48.

172 REICH, *Steuerrecht*, § 6 N 48.

166 Vgl. vorne Abschn. 4.1.3.1.

167 BRÜLISAUER/ANGEHRN, *Übertritt in die ordentliche Besteuerung im Praxisalltag*, 831 f.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die grundsätzliche Anwendung einer Spartenbetrachtung bei der Bestimmung der Entlastungsbegrenzung – abgesehen davon, dass sie weder praktikabel noch verhältnismässig ist – zu einer Einschränkung führen würde, die sich erstens nicht auf den Wortlaut des Gesetzes abstützt, zweitens nicht mit der grundsätzlichen Konzeption des StHG vereinbar ist und drittens vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt war. Die Grundziele der Entlastungsbegrenzung liegen darin, sicherzustellen, (i) dass steuerliche Ermässigungen nur dann gewährt werden, wenn ein Unternehmen im Wirtschaftsraum «Schweiz» in der Steuerperiode einen steuerbaren Reingewinn erzielt, (ii) dass ein erfolgreiches Unternehmen bei einem steuerbaren Gewinn die steuerlichen Ermässigungen maximal zu seinen Gunsten ausschöpfen kann und (iii) dass bei einem Jahresendverlust keine funktionalen Ermässigungen gewährt werden, auch dann nicht, wenn in der Steuerperiode die funktionalen Substanzerfordernisse erfüllt sind. Eine Spartenbetrachtung kann mit diesen Grundzielsetzungen der STAF – bzw. von Art. 25b StHG – nicht vereinbart werden.

5.2.2 Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrags

Gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG muss für die Berechnung des massgeblichen steuerbaren Gewinns zur Bestimmung der maximalen Gesamtermässigung der «Nettobeteiligungsertrag»¹⁷³ ausgeklammert werden. Mit der gesetzlichen Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrages wird der Tatsache Rechnung getragen, dass dieser bereits aufgrund von Art. 28 StHG über den Beteiligungsabzug indirekt freigestellt wird. Würde dieser nicht ausgeklammert, so würde steuerlich privilegierter Ertrag, welcher aufgrund von Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG bereits im Vermögensstandsgewinn enthalten ist, dazu führen, dass die Gesamtermässigung im entsprechenden Umfang – d. h. $70\% \times$ Nettobeteiligungsertrag – zusätzlich erhöht wird. Dies hätte weiter zur Folge, dass die Summe der steuerlich zulässigen Einzelermässigungen höher ausfallen würde. Es wird also sachgerechterweise sichergestellt, dass nicht über den steuerlich begünstigten Nettobeteiligungsertrag die steuerliche Förderung der funktionalen STAF-Ermässigungen weiter erhöht und dadurch die Entlastungsbegrenzung von 70% ausgehebelt bzw. verwässert wird. Folgendes Beispiel sei zur Illustration herangezogen (Abzugsfähigkeit der Steuern wird vernachlässigt):

- **Sachverhalt:** Der Reingewinn beträgt 100. Es bestehen keine Verlustvorträge. Der (im Reingewinn enthaltene) qualifizierende (Netto-)Beteiligungsertrag beträgt entweder 50 oder 150. Die zulässigen steuerlichen Ermässigungen (Patentbox und F&E-Zusatz-Abzug) betragen 80. Die Entlastungsbegrenzung beträgt 70% gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG.
- **Beteiligungsertrag von 50:** Der Beteiligungsertrag von 50 wird für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung vom Reingewinn ausgeklammert. Die zulässige Gesamtermässigung beträgt somit $70\% \times 50 = 35$. Der steuerbare Reingewinn beträgt somit $100 - 35 = 65$. Der Beteiligungsabzug beträgt $50/65 = 76.92\%$.
- **Beteiligungsertrag von 150:** Der Beteiligungsertrag von 150 wird für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung vom Reingewinn ausgeklammert. Die zulässige Gesamtermässigung beträgt somit $70\% \times 0 = 0$. Der steuerbare Reingewinn beträgt somit $100 - 0 = 100$. Der Beteiligungsabzug beträgt $150/100 = 150\%$.

Zunächst ist festzuhalten, dass Art. 25b Abs. 1 StHG *immer* dann zum Tragen kommt, wenn das steuerpflichtige Unternehmen in der Steuerperiode einen steuerbaren Gewinn iSv Art. 24 ff. und Art. 25 ff. StHG erwirtschaftet hat. Übersteigt der Nettobeteiligungsertrag den operativen Gewinn, dann bedeutet dies also nicht, dass Art. 25b Abs. 3 StHG zur Anwendung kommt, sondern (nur), dass der für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung massgebliche Gewinn «Null» ist, womit die steuerliche Abzugsfähigkeit der Einzelermässigungen (wiederum) vollumfänglich eingeschränkt wird. In diesem Fall erübrigt sich aber eine Geltendmachung von funktionalen Einzelermässigungen ohnehin, weil die Gewinnsteuer bereits über den Beteiligungsabzug auf Null reduziert wird. Wenn der Beteiligungsabzug 100% beträgt, dann heisst dies auch, dass alle Aufwendungen der Steuerperiode steuerlich ins «Leere» fallen. Wenn alsdann in der Folgeperiode (wiederum) die Patentbox-Ermässigung in Anspruch genommen wird, dann hat die steuersystematische Nichtberücksichtigung der Aufwendungen der Vorperiode zur Konsequenz, dass diesbezüglich in der Folgeperiode keine Eintrittsbesteuerung anfällt. In der Praxis wird sich weisen, inwiefern ein Beteiligungsabzug von über 100% zur «Überkompensation» der Eintrittsbesteuerung bei der Patentbox genutzt werden kann.

Schliesslich ist die Feststellung von Bedeutung, dass der *Nettobeteiligungsertrag* «betragsmässig» auszuklammern ist und nicht «prozentmässig» – wie dies bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs der Fall ist – zu berücksichtigen ist, was durch den Wortlaut von Art. 25b Abs. 1 StHG bestätigt wird. Diese Thematik kann dann Relevanz erlangen, wenn ein Unternehmen in verschied-

¹⁷³ Die Bestimmung des Nettoertrags bzw. des Beteiligungsabzugs ist in Art. 28 StHG geregelt, welcher aufgrund der STAF keine Änderungen erfahren hat. In der Praxis ist der Beteiligungsabzug durch das KS EStV Nr. 27 v. 17.12.2009 konkretisiert worden, worin die Grundzüge für den Bund gemäss Art. 69 f. DBG dargestellt sind.

denen Kantonen aufgrund von Betriebsstätten steuerpflichtig ist, und einerseits der Beteiligungsertrag nicht nur dem Sitzkanton zugewiesen, sondern auch auf die Betriebsstättenkantone verteilt wird, und sich andererseits in den Kantonen aufgrund ihrer abweichenden kantonalen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften unterschiedliche steuerbare Gewinne ergeben. In diesem Fall kann die prozentmässige Ausklammerung zur Folge haben, dass Teile des Nettobeteiligungsertrags ins Leere gehen, z. B. dann, wenn im einen Kanton die «altrechtliche» Step-Up-Lösung zur Anwendung gelangt und dadurch (bzw. aufgrund der Step-Up-Abschreibung, welche zu einem tieferen steuerbaren Gewinn führt) ein höherer Teilungsabzug resultiert, und im anderen Kanton keine Step-Up-Lösung zur Anwendung kommt und dadurch ein tieferer Teilungsabzug zu berücksichtigen ist. Dieselben Überlegungen sind anzustellen, wenn bei Grundstücksgewinnen in den Kantonen unterschiedliche Besteuerungssysteme zur Anwendung gelangen.

5.2.3 Differenzierung bei Grundstückserträgen und Grundstücksgewinnen

Einleitend ist die Feststellung von Bedeutung, dass laufende Erträge *und* Veräusserungsgewinne von im Ausland gelegenen Grundstücken bei der Gewinnermittlung von der Bemessungsgrundlage in der Schweiz (unbedingt) freigestellt¹⁷⁴ und im Rahmen der internationalen Gewinnabgrenzung dem Ausland zugewiesen werden, womit der in der Schweiz steuerbare Gewinn, welcher auch für Art. 25b StHG relevant ist, im entsprechenden Umfang geschmälert wird. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich daher auf Grundstücke, welche in der Schweiz gelegen sind. Dabei muss aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Besteuerungssysteme mit Blick auf Grundstücksgewinne zwischen laufenden Erträgen und Veräusserungsgewinnen differenziert werden.

5.2.3.1 Laufende (Miet-/Pacht-)Erträge

Laufende Erträge von in der Schweiz gelegenen Grundstücken – idR Miet- und Pächterträge – fliessen in den Vermögensstandsgewinn¹⁷⁵ iSv Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG ein und erhöhen den Reingewinn des Unternehmens. Aufgrund der «Schweizer» Gesamtbetrachtung müssen also alle laufenden Erträge – unabhängig davon, ob die Grundstücke im gleichen oder in verschiedenen Kantonen liegen – für die Berechnung des «massgeblichen» steuerlichen Gewinns gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG berücksichtigt werden. Im Rahmen der Gewinnermittlung ist es – im Gegensatz zur interkantonalen Gewinnabgrenzung – zudem unerheblich, ob die laufenden Erträge

durch Betriebs- oder Kapitalanlageliegenschaften generiert werden.

5.2.3.2 Veräusserungs- bzw. Grundstücksgewinne

Weil Grundstücksgewinne/-verluste im Vermögensstandsgewinn iSv Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG enthalten sind, müssen diese in jenen Kantonen, die bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen das «monistische»¹⁷⁶ System anwenden, vom Steuerobjekt der Gewinnsteuer ausgenommen und dem Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer zugewiesen werden. Lediglich die wiedereingebrachten Abschreibungen sind Teil des massgeblichen steuerbaren Gewinns, weil diese in der Vergangenheit den Reingewinn des Unternehmens geschmälert haben. Wenn im Kanton das «dualistische»¹⁷⁷ System zur Anwendung kommt, dann muss der Reingewinn nicht korrigiert werden. Es stellt sich die Frage, ob die unterschiedlichen kantonalen Besteuerungssysteme bei Grundstücksgewinnen des Geschäftsvermögens auch zur Konsequenz haben, dass der für die Entlastungsbegrenzung «massgebliche» steuerliche Gewinn entsprechend korrigiert werden «muss». Falls dies der Fall ist, resultieren in den Kantonen – je nachdem, welches System bei Grundstücksgewinnen in den Kantonen zur Anwendung kommt – unterschiedlich hohe Gewinne, die für die Ermittlung der Gesamtermässigung zu berücksichtigen sind.

Die Ausklammerung der Veräusserungsgewinne auf Grundstücken in Kantonen mit dem monistischen System lässt sich ohne Weiteres auf die geltende Konzeption der steuerrechtlichen Gewinnermittlung abstützen und stösst bei einem *innerkantonalen Unternehmen*, also einem Unternehmen, das nur in einem Kanton steuerpflichtig ist, auf keine grösseren Probleme. Bei einem *interkantonalen Unternehmen*, also einem Unternehmen, das in verschiedenen Kantonen steuerpflichtig ist, gilt es zu beachten, dass jeder Kanton die Höhe der Entlastungsbegrenzung bzw. die maximale Gesamtermässigung nach *seinem* eigenen Recht bestimmt und daher im Rahmen *seiner* kantonalrechtlichen Gesamtgewinnermittlung bzw. aufgrund *seiner* «Schweizer» Gesamtbetrachtung unterstellt, dass in der ganzen Schweiz *sein* System, also entweder *sein* monistisches oder *sein* dualistisches System, zur Anwendung gelangt. Dies kann anhand folgender Sachverhaltskonstellationen illustriert werden:

- Ein Unternehmen ist im Kanton Zürich, welcher das *monistische* bzw. das «Zürcher System» anwendet, unbeschränkt steuerpflichtig und geniesst im Kanton Zürich steuerliche Ermässigungen, welche der Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b StHG unter-

174 Vgl. vorne Abschn. 4.1.2.1.

175 Vgl. vorne Abschn. 3.1.

176 Vgl. vorne Abschn. 3.3.3.1.

177 Vgl. vorne Abschn. 3.3.3.1.

liegen. Das Unternehmen ist im Kanton St.Gallen, der *das dualistische* bzw. das «St.Galler System» anwendet, qua Grundstück beschränkt steuerpflichtig. Wenn das Grundstück im Kanton St.Gallen veräussert wird und daraus ein Grundstücksgewinn resultiert, dann muss der Grundstücksgewinn im *Kanton Zürich* für die Berechnung der Gesamtermässigung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG vom steuerrechtlichen Reingewinn ausgenommen werden, weil im Kanton Zürich im Rahmen der Gewinnermittlung für die ganze Schweiz das Zürcher System unterstellt wird. Im Kanton St.Gallen wird der Grundstücksgewinn im Reingewinn berücksichtigt.

- Ein Unternehmen ist im Kanton St.Gallen, welcher *das dualistische* bzw. das «St.Galler System» anwendet, unbeschränkt steuerpflichtig und geniesst im Kanton St.Gallen steuerliche Ermässigungen, die der Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b StHG unterliegen. Das Unternehmen ist im Kanton Zürich, der *das monistische* bzw. das «Zürcher System» anwendet, qua Grundstück beschränkt steuerpflichtig. Wenn das Grundstück im Kanton Zürich veräussert wird und daraus ein Grundstücksgewinn resultiert, dann muss der Grundstücksgewinn im *Kanton St.Gallen* für die Berechnung der Gesamtermässigung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG im steuerrechtlichen Reingewinn belassen werden, weil im Kanton St.Gallen im Rahmen der Gewinnermittlung für die ganze Schweiz das St.Galler System unterstellt wird. Im Kanton Zürich wird der Grundstücksgewinn vom Reingewinn ausgenommen und der Grundstücksgewinnsteuer unterstellt.

Im Rahmen von Art. 25b StHG spielt es aus Sicht eines Kantons also keine Rolle, einerseits, wo die Grundstücke gelegen sind, und andererseits, wie die Grundstücksgewinne im (anderen) Kanton, wo das Grundstück gelegen ist, besteuert wird. *Jeder Kanton wendet sein eigenes Recht für die ganze Schweiz an.* Dieser Ansatz kann in der Praxis dann mit Schwierigkeiten verbunden sein, wenn ein Unternehmen über Grundstücke sowohl in monistischen als auch in dualistischen Kantonen verfügt, weil im dualistischen System die Anlagekosten grundsätzlich keine Rolle spielen, was aus Sicht des Unternehmens schliesslich ein Thema der objektiven Beweislast ist. Ferner hat dieser Ansatz zur Konsequenz, dass *periodische bzw. laufende Gewinne/Verluste aus Grundstücken und Gewinne/Verluste aus der Veräusserung von Grundstücken* im Rahmen der Anwendung von Art. 25b StHG – abhängig davon, welches System in den Kantonen bei Grundstücksgewinnen zur Anwendung gelangt – unterschiedlich behandelt werden.

Im Lichte dieser Unzulänglichkeiten und des Gleichheitsgebots ist zu prüfen, ob Grundstücksgewinne/-verluste

te und laufende Gewinne/Verluste von Grundstücken im Rahmen der Anwendung von Art. 25b StHG insofern gleich zu behandeln sind, als sie «*nur*» für die Berechnung der Gesamtermässigung nicht ausgeklammert werden. Ob aufgrund von Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG iVm Art. 25b StHG diesbezüglicher Auslegungsspielraum besteht, ist jedoch fraglich. Eine mögliche Begründung für die Berücksichtigung von Grundstücksgewinnen im Rahmen von Art. 25b StHG könnte z. B. darin liegen, dass *Grundstückverluste* in der Praxis (bereits) in verschiedenen Kantonen¹⁷⁸ vom steuerbaren Gewinn abgezogen werden dürfen, womit sich aufgrund des *Gleichheitsgebots*¹⁷⁹ für Kantone mit monistischem System eine Verpflichtung ergeben könnte, Grundstücksgewinne bei der Bestimmung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b Abs. 1 StHG nicht auszuklammern. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Praxis im Kanton Zürich hinzuweisen, welche gemäss § 224a Abs. 1 StG ZH zwar die Verrechnung von Grundstücksgewinnen mit Geschäftsverlusten zulässt, nicht aber die Verrechnung von Grundstückverlusten mit steuerbarem Gewinn.

5.2.4 Berücksichtigung von Steuererleichterungen

Wird dem Unternehmen eine Steuererleichterung gewährt, dann ist danach zu unterscheiden, ob eine «universelle» (= 100 %) oder nur eine «partielle» (< 100 %) Steuererleichterung gewährt wird. Bei einer universellen Steuerbefreiung wird das Unternehmen als «Steuersubjekt» für eine bestimmte Zeit von der Gewinnsteuer befreit, womit sich die steuerrechtliche Gewinnermittlung erübrigt und sich damit auch die Frage funktionaler Steuerförderung nicht stellt. In der Praxis wird aber (idR) verlangt, dass Abschreibungen, Rückstellungen usw. periodengerecht vorgenommen werden. Wenn eine *partielle Steuerbefreiung* zur Anwendung kommt, dann ist der Gewinn, der von der Steuer befreit wird, bzw. abhängig vom anwendbaren Steuerbefreiungsmodell, z. B. das Sparten- oder das Sockelmodell, grundsätzlich für die *Berechnung des massgeblichen steuerlichen Gewinns iSv Art. 25b StHG auszuklammern*. Damit kann erreicht werden, dass funktionale Steuerförderung und «Tax Holidays» nicht kumulativ begünstigend wirken. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Steuererleichterung im ersten Kapitel «Steuerpflicht» eingeordnet ist, worin die subjektive Steuerpflicht geregelt ist; die partielle Steuerbefreiung hat grundsätzlich «objektive»

178 Art. 35 Abs. 4 und Art. 93 Abs. 4 StG BE; Art. 33 Abs. 2 und Art. 84 Abs. 2 StG NW.

179 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das BGE entschieden hat, dass «sich die Wahl des Besteuerungssystems nicht zu Ungunsten der übrigen Kantone und des Steuerpflichtigen [...] auswirken» darf (BGE 139 II 373, E. 4.2).

Wirkung. Die Art und Weise der Umsetzung der Steuerbefreiung kann von den Kantonen in Absprache mit dem steuerpflichtigen Unternehmen bestimmt werden.

5.2.5 Entlastungsbegrenzung auf dem Gewinn vor Abzug der Einzelmässigungen

5.2.5.1 Anwendung des F&E-Zusatz- und des Eigenfinanzierungs-Abzugs

Art. 25b Abs. 1 StHG bestimmt, dass die Entlastungsbegrenzung bzw. die maximale Gesamtermässigung auf dem *Gewinn vor Abzug der Einzelmässigungen* zu berechnen ist. Damit wird sichergestellt, dass steuerliche Ermässigungen auf dem *tatsächlich in der Geschäftsperiode erzielten Schweizer Gewinn des Unternehmens* gewährt werden, sofern in der Steuerperiode die funktionalen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Einzelmässigungen erfüllt sind. Die Entlastungsbegrenzung wird also auf dem der «Höhe» bzw. «Bemessungsgrundlage» nach harmonisierten Steuerobjekt der Gewinnsteuer ermittelt, womit (richtigerweise) einerseits der «Wertschöpfungsorientiertheit» des Gewinnbegriffs und andererseits der «Substanz- und Funktionsbezogenheit» sowie dem «Schweizbezug» der neuen steuerlichen Ermässigungen Rechnung getragen werden. Diese Vorgehensweise wirkt beim F&E-Zusatz-Abzug und beim Eigenfinanzierungs-Abzug grundsätzlich keine besonderen Probleme auf. Es wird also auf den in der Schweiz erzielten Reingewinn – unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrags und vor Berücksichtigung der zeitlichen Verlustverrechnung – abgestellt.

5.2.5.2 Berücksichtigung der Eintrittsbesteuerung bei der Patentbox

Bei der Inanspruchnahme der *Patentboxermässigung* muss die in Art. 24b Abs. 3 StHG verankerte *Eintrittsbesteuerung* mitberücksichtigt werden, welche aufgrund des StHG-Freiraums¹⁸⁰ in den Kantonen unterschiedlich ausgestaltet ist. Im Kanton Zürich beispielsweise kommen gemäss 64b Abs. 3 StG ZH (grundsätzlich) entweder die vom StHG vorgegebene «Grundlösung» oder die «Verrechnungslösung» zur Anwendung, welche m. B. a. die Berechnung der Entlastungsbegrenzung folgende Konsequenzen haben:

- Im Rahmen der *Grundlösung*¹⁸¹ wird die *Eintrittssteuer sofort abgerechnet*, indem im Zeitpunkt des *Boxeneintritts* – im Umfang der in der Vergangenheit steuerlich abgezogenen und der Patentbox zurechenbaren F&E-Aufwendungen – eine *steuersystematische Gewinnsteueraufrechnung* vorgenommen wird. Diese Aufrechnung hat zur Folge, dass eine aus «versteuertem Gewinn» gebildete stille Reserve entsteht, welche im Zeitpunkt des Boxeneintritts auch den massgeblichen *steuerlichen Gewinn für die Berechnung der maximalen Gesamtermässigung* erhöht. Diese versteuerte stille Reserve bzw. der Aufrechnungsbetrag kann in den Folgejahren (linear) abgeschrieben werden. Diese zulässige Abschreibung reduziert den steuerbaren Gewinn, womit auch der für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung massgebliche steuerliche Gewinn reduziert wird.
- Im Rahmen der *Verrechnungslösung mit Schattenrechnung*¹⁸² wird nicht sofort abgerechnet, bzw. es erfolgt keine steuersystematische Aufrechnung im Zeitpunkt des Boxeneintritts, sondern die Eintrittsbesteuerung wird *über längstens 5 Jahre mit Boxengewinnen im Rahmen einer Schattenrechnung* «verrechnet». Dies bedeutet, dass «die Ermässigung auf dem Boxengewinn erst dann gewährt wird, wenn sich zeigt, dass die Boxengewinne den bisherigen der Patentbox zurechenbaren F&E-Aufwand überschritten haben». Für die Schattenrechnung gelangt der Einkaufsbetrag bis zur Höhe des Reingewinnes (nach Abzug der übrigen Ermässigungen), höchstens aber der ordentlich steuerbare Reingewinn für die Staats- und Gemeindesteuern zur Verrechnung, sofern mindestens in dieser Höhe ein Boxengewinn vorliegt. Wenn der «Schatten-F&E-Aufrechnungsbetrag» innerhalb von 5 Jahren nicht vollständig mit Patentboxgewinn verrechnet werden kann, dann erfolgt am Ende des fünften Jahres zur «Sicherstellung der Nachbesteuerung»¹⁸³ die (*Rest-)*Eintrittsbesteuerung mit Bezug auf dem noch nicht verrechneten Betrag, sofern dann die Patentboxermässigung in Anspruch genommen wird. Dieser Restbetrag wird also spätestens am Ende der fünften Periode dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet, womit auch der massgebliche steuerliche Gewinn für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung erhöht wird. Dieser aufgerechnete Restbetrag kann in den Folgeperioden linear steuerwirksam abgeschrieben werden, was auch bei

180 Vgl. vorne Abschn. 4.2.4.

181 ALTORFER, Behandlung der stillen Reserven bei Eintritt in die Patentbox, 111.

182 ALTORFER, Behandlung der stillen Reserven bei Eintritt in die Patentbox, 111.

183 ALTORFER, Behandlung der stillen Reserven bei Eintritt in die Patentbox, 111.

der Berechnung der Entlastungsbegrenzung entsprechend zu berücksichtigen ist.

Weil die Kantone die Eintrittsbesteuerung innert 5 Jahren ab Beginn der ermässigten Besteuerung auch auf andere Weise¹⁸⁴ sicherstellen können, hängt es letztlich vom jeweiligen kantonalen Recht ab, wann/wie die versteuerten stillen Reserven im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung und der Ermittlung der Entlastungsbegrenzung zu bilden bzw. wieder aufzulösen ist. In der Praxis – zumindest im Kanton Zürich – ist dem Vernehmen nach davon auszugehen, dass mehrheitlich die Verrechnungslösung mit Schattenrechnung zur Anwendung gelangen wird. Der Charme dieser Lösung liegt darin, dass erst spätestens nach Ablauf der 5-jährigen Eintrittsbesteuerungsperiode entschieden werden muss – also wenn absehbar ist, ob sich der Eintritt in die Patentbox überhaupt lohnt oder nicht resp. ob die ermässigte Besteuerung beantragt werden soll oder nicht.

5.2.6 Kürzungsreihenfolge bei Überschreitung der Entlastungsbegrenzung

Wenn die Summe der Einzelermässigungen die Entlastungsbegrenzung bzw. die maximale Gesamtermässigung iSv Art. 25b Abs. 1 StHG übersteigt, müssen die *steuerlichen Einzelermässigungen gekürzt* werden. Dies ist grundsätzlich dann kein Problem, wenn das Unternehmen nur eine Einzelermässigung in Anspruch nimmt. Art. 25b StHG lässt offen, wie die Kürzung vorzunehmen ist, wenn mehrere Einzelermässigungen gleichzeitig zum Tragen kommen. Wenn im kantonalen Recht keine Kürzungsreihenfolge vorgeschrieben ist, dann stellt sich also die Frage, ob der Kanton oder das steuerpflichtige Unternehmen jedes Jahr frei bestimmen kann, in welcher Reihenfolge die Kürzung der Einzelermässigungen vorgenommen wird. In diesem Zusammenhang ist die Feststellung von Bedeutung, dass die Kürzungsreihenfolge weniger ein Problem der Gewinnermittlung als mehr eine Frage des interkantonalen Finanzausgleichs ist, weil es bei Anwendung der Entlastungsbegrenzung aus Sicht des steuerpflichtigen Unternehmens grundsätzlich unerheblich ist, bei welchem Instrument die steuerliche Abzugsfähigkeit eingeschränkt wird.

Vor diesem Hintergrund hängt die Kürzungsreihenfolge primär davon ab, ob einerseits ein Instrument für die Kantone zwingend ist oder nicht, und andererseits, wie die Kantone bei der Bestimmung des Ressourcenpotenzials gegenüber den anderen Kantonen positioniert sind. Demzufolge lässt sich als Grundsatz festhalten, dass die Kantone diesbezüglich frei legiferieren können, was einzelne Kantone getan haben, indem sie eine spezifische

Kürzungsreihenfolge festgelegt haben. Wenn diesbezüglich im Gesetz – oder (nur) in einer Verordnung/Weisung – nichts festgehalten ist, dann besteht ein Wahlrecht für das steuerpflichtige Unternehmen, wobei es aufgrund der spezifischen Umstände des konkreten Sachverhalts durchaus sinnvoll sein kann, die Reihenfolge vorgängig in Absprache mit der Steuerbehörde zu bestimmen. Grundsätzlich kann die Kürzungsreihenfolge jedes Jahr neu festgelegt werden, damit im Lichte der neuesten internationalen Steuerrechtsentwicklungen auch möglichen Besteuerungsrestriktionen aus dem Ausland¹⁸⁵ spezifisch und flexibel begegnet werden kann.

5.3 Spezialfragen im Rahmen von Art. 25b StHG

5.3.1 Periodische funktionale Ermässigung versus zeitliche Verlustverrechnung

Im Rahmen der Auseinandersetzung mit den allgemeinen und den besonderen steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften, die vor der STAF bestanden haben, wurde festgestellt, dass *Geschäftsverluste*¹⁸⁶ und *Jahresendverluste*¹⁸⁷ bzw. *Verlustvorträge*¹⁸⁸ steuerlich vom Reingewinn der (laufenden) Steuerperiode abgezogen werden dürfen. Während Geschäftsverluste im Vermögensstandsgewinn der Steuerperiode enthalten sind, sind Verlustvorträge (der Vorperiode[n]) nicht im Vermögensstandsgewinn der Steuerperiode enthalten. Vor diesem Hintergrund können Verlustvorträge nur dann vom Reingewinn der Steuerperiode abgezogen werden, wenn in der Steuerperiode ein steuerrechtlicher Reingewinn iSv Art. 24 ff. und Art. 25 ff. StHG erzielt wird, was zur Folge hat, dass nicht verrechnete Verlustvorträge auf die Folgeperioden vorzutragen sind. Weil zudem Geschäftsverluste bzw. Verlustvorträge nur dann steuerrechtlich anerkannt werden, wenn sie in der tatsächlichen operativen Geschäftstätigkeit begründet bzw. «echt» entstanden sind, müssen sie im Rahmen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung insofern «gleich» behandelt werden, als sie gleichermassen vom jeweiligen «Reingewinn» der entsprechenden Steuerperiode abzuziehen sind.

Es stellt sich die in der Praxis höchst umstrittene Frage, ob die *gewinnsteuerrechtliche Gleichbehandlung von Geschäftsverlusten und Verlustvorträgen* aufgrund der STAF – bzw. im Rahmen der Geltendmachung der neuen STAF-Ermässigungen, weil diese lediglich «gewinnsteuerlich» wirken bzw. (teilweise) steuerlich «fingiert»

¹⁸⁵ Vgl. hinten Abschn. 6.3.

¹⁸⁶ Vgl. vorne Abschn. 3.4.1 und Abschn. 3.4.2.

¹⁸⁷ Vgl. vorne Abschn. 3.4.1 und Abschn. 4.3.1.

¹⁸⁸ Vgl. vorne Abschn. 3.4.1 und Abschn. 4.3.1.

¹⁸⁴ Vgl. vorne Abschn. 4.2.4.

sind¹⁸⁹ – im Lichte von Art. 25b StHG eingeschränkt wird oder nicht. M. a. W. stellt sich die Frage, ob aufgrund bzw. nach der STAF im Zusammenhang mit den funktionalen Einzelermächtigungen *ausnahmsweise der Vorrang der zeitlichen Verlustverrechnung vor der periodischen Ermässigung* zum Tragen kommen soll. Dies würde bedeuten, dass Geschäftsverluste und Verlustvorträge nach der STAF nicht mehr gleichbehandelt werden, weil Verlustvorträge immer dann nicht mehr vom steuerbaren Reingewinn der Steuerperiode – sondern von einem «anderen»¹⁹⁰ Gewinn – abgezogen werden, wenn das Unternehmen funktionale Einzelermächtigungen in Anspruch nimmt. Während die SSK¹⁹¹ für den Vorrang der zeitlichen Verlustverrechnung gegenüber den periodischen Einzelermächtigungen plädiert, wird hier die Auffassung vertreten, dass sich an den Grundsätzen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung aufgrund der STAF nichts verändert hat.

5.3.1.1 Auffassung der SSK: Vorrang der zeitlichen Verlustverrechnung

Die Auffassung der SSK ergibt sich (implizit) aus dem KS SSK 34, worin die «interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen», geregelt wird. Die SSK führt aus, dass aufgrund der unterschiedlichen Umsetzung der STAF-Ermässigungen in den Kantonen neue Grundsätze der Gewinnabgrenzung zur Anwendung gelangen müssen, zumal sich die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns eines Unternehmens aufgrund des Ermessensspielraums bei der kantonalen Gesetzgebung inskünftig «von Kanton zu Kanton erheblich unterscheiden»¹⁹² werde. Vor diesem Hintergrund schlägt die SSK ein *neues dreistufiges interkantonales Abgrenzungskonzept*¹⁹³ vor, woraus u. a. hervorgeht, dass Verlustvorträge vor Berücksichtigung der funktionalen Einzelermächtigungen vom Reingewinn abgezogen werden sollen.

Allerdings entbehrt das KS SSK 34, aus welchen Gründen auch immer, einer *expliziten* systematischen Begründung, einerseits, warum die Gewinnabgrenzung «neu» dreistufig zu regeln ist, und andererseits, warum Verlustvorträge vor den Einzelermächtigungen zu verrechnen

sind. Aufgrund von Diskussionen mit Vertretern verschiedener kantonaler Steuerverwaltungen scheinen dem Vernehmen nach – neben dem Argument, dass aufgrund der STAF-Ermässigungen gemäss Art. 25b Abs. 3 StHG keine «Verlustvorträge» entstehen dürfen, welches auch vom Verfasser des Artikels geteilt wird, aber mit einer anderen Begründung als die SSK – u. a. folgende Argumente für einen Paradigmenwechsel zu sprechen:

- Erstens werden *Praktikabilitätsgründe* vorgebracht, weil aufgrund der unterschiedlichen «quotalen» Einzelermächtigungen und Entlastungsbegrenzungen in den Kantonen inskünftig jeder Kanton seine «eigene» Verlustverrechnung führen müsse. Dies könne einerseits die in der Praxis bewährte *Gesamtverlustverrechnung*¹⁹⁴ in Frage stellen und andererseits die *Rechtsunsicherheit* erhöhen, namentlich nach interkantonalen Funktionsverlagerungen und/oder Sitzverlegungen, weil es dann (oft) unsicher sei, welche Verluste bereits verrechnet worden seien. Ferner müssten die Einzelermächtigungen für jede Periode ermittelt werden, auch wenn Verlustvorträge aus der Vergangenheit den steuerbaren Reingewinn (bei weitem) übersteigen würden, was dem *Verhältnismässigkeitsprinzip* und der *Verwaltungsökonomie* zuwiderlaufen würde.
- Zweitens werden *zeitliche und historische Aspekte* ins Spiel gebracht, indem darauf hingewiesen wird, dass die Regeln zur zeitlichen Verlustverrechnung zu einem Zeitpunkt eingeführt worden sind, als die STAF-Ermässigungen noch kein Thema waren, und sich die Frage des Verhältnisses zwischen der zeitlichen Verlustverrechnung und den periodischen Einzelermächtigungen daher bis anhin nicht gestellt habe bzw. erst jetzt zu beantworten sei. Weil ferner in Art. 25b Abs. 1 StHG nur die Quote der Maximalentlastung, nicht aber die Reihenfolge bzw. das Verhältnis zur Verlustverrechnung geregelt werde und Art. 25b StHG – wie auch Art. 25a und Art. 25a^{bis} StHG – systematisch hinter der zeitlichen Verlustverrechnung stünden, könne der Vorrang der zeitlichen Verlustverrechnung aus der *Gesetzsystematik* abgeleitet werden. Schliesslich lasse sich diese Auffassung auch auf den *Gesetzeswortlaut* abstützen, zu-

189 Vgl. die vorangehenden Ausführungen in Abschn. 4.2.2.2 FN 108 zum Wort «fiktiv».

190 Gemäss Art. 25 Abs. 2/3 StHG sind Verlustvorträge vom steuerbaren Reingewinn der Steuerperiode abzuziehen. Wenn Verlustvorträge (aus den Vorperioden) vom Gewinn (der laufenden Steuerperiode) «vor» Berücksichtigung der periodischen Einzelermächtigungen abgezogen werden, dann werden sie von einem «anderen» Gewinn als vom Reingewinn abgezogen, was gegen Art. 25 Abs. 2/3 StHG verstösst.

191 Im KS SSK 34 Interkantonale Steuerauscheidung, Ziff. 2.2.

192 Im KS SSK 34 Interkantonale Steuerauscheidung, Ziff. 1.

193 Vgl. mwH zur Umsetzung der neuen interkantonalen Abgrenzung: KS SSK 34 Interkantonale Steuerauscheidung, Ziff. 2.2.

194 Bei Anwendung der Gesamtverlustverrechnung wird der in der Steuerperiode resultierende Gesamtgewinn nach kantonalem Recht bestimmt, indem in jeder Steuerperiode vom Gesamtgewinn der verrechenbare (Gesamt-)Verlustvortrag der Vorperioden abgezogen wird. Die Gesamtverlustverrechnung trägt dem Grundsatz Rechnung, dass die Gewinnermittlung Sache der Kantone ist, was aber zur Folge hat, dass die in den Vorperioden massgebenden Quoten (entweder im Rahmen der interkantonalen Abgrenzung oder – vor der STAF – bei Anwendung eines Privilegs oder der Prinzipal-Praxis) vernachlässigt werden (BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 80).

mal gemäss Art. 25 Abs. 2 StHG Verluste vom Reingewinn (und nicht vom steuerbaren Gewinn) abzuziehen seien, während in Art. 25b Abs. 1 StHG vom steuerbaren Gewinn gesprochen wird.

Schliesslich wird – neben steuerrechtlichen Argumenten – auch die Problematik des *Finanzausgleichs* ins Spiel gebracht, weil aufgrund eines Vorrangs der periodischen Einzelermächtigungen vor der zeitlichen Verlustverrechnung die Verlustvorträge auf Ebene Bund, welche für die Berechnung des Ressourcenpotenzials massgeblich seien, schneller verrechnet würden als auf Ebene Kanton, was für die Kantone mit finanziellen Nachteilen verbunden sein kann. Aufgrund des «unklaren/klaren» Wortlautes der alten/neuen gesetzlichen Bestimmungen und unter Berufung auf weitere Argumente – namentlich *Praktikabilität, Verhältnismässigkeit, Verwaltungsökonomie* und *Rechtssicherheit*, welche (auch) bei nicht eindeutigen Wortlaut gerade im Steuerrecht als «Massenfallrecht» richtigerweise an Bedeutung gewinnen – scheinen die Kantone aufgrund der STAF «neu» im Rahmen der steuerlichen Berücksichtigung der funktionalen Einzelermächtigungen von einem Vorrang der zeitlichen Verlustverrechnung ausgehen zu wollen.

5.3.1.2 Auffassung Brülisauer¹⁹⁵: Vorrang der periodischen Ermässigung

Wie bereits festgestellt, hat die Beleuchtung der allgemeinen¹⁹⁶ und besonderen¹⁹⁷ steuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Korrekturvorschriften aufgezeigt, dass die *Konzeption des StHG auf einem einheitlichen, konzisen und in sich geschlossenen Begriffsverständnis im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Gewinnermittlung und der Verlustberücksichtigung* aufgebaut ist. Der Vorwurf der SSK bzw. der Kantone, dass die gesetzlichen Regelungen – einerseits zur zeitlichen Verlustverrechnung in Art. 25 Abs. 2/3 StHG¹⁹⁸, welche aufgrund der STAF nicht angepasst wurde, und andererseits zur Entlastungsbegrenzung in Art. 25b StHG¹⁹⁹, welche aufgrund der STAF neu eingeführt wurde – nicht eindeutig bzw. unklar seien, trifft nach der hier vertretenen Auffassung grundsätzlich nicht zu. Ferner hält Art. 25b Abs. 1 StHG fest, dass für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung bzw. der maximalen Gesamtermässigung auf den *steuer-*

baren Gewinn der Steuerperiode vor Abzug der Einzelermächtigungen und vor zeitlicher Verlustverrechnung abzustellen ist. Der Hinweis in Art. 25b Abs. 1 StHG auf den steuerbaren Gewinn einerseits und die beiden dortigen Ausklammerungen andererseits verdeutlichen, dass sowohl bei der steuerrechtlichen Gewinnermittlung als auch bei der Berechnung der maximalen Gesamtermässigung die geschäftsmässig begründeten Einzelermächtigungen nur durch die «periodische» Entlastungsbegrenzung, nicht aber durch die periodenfremde «zeitliche» Verlustverrechnung eingeschränkt werden dürfen.

Aus dem *Wortlaut* aller relevanten gesetzlichen Regelungen, aus der *Gesetzessystematik* und aus dem *Sinn und Zweck* der Normen ergibt sich demzufolge, dass sich die Grundsätze der steuerrechtlichen Gewinnermittlung aufgrund der STAF *nicht* verändert haben, was mit folgenden weiteren Argumenten untermauert werden kann:

- Es wurde bei der Darstellung des Verhältnisses zwischen Art. 25b Abs. 1/2 StHG sowie Art. 25b Abs. 3 StHG aufgezeigt, einerseits, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit der funktionalen Einzelermächtigungen nicht in Art. 25b StHG, sondern in Art. 24b, Art. 25a und 25a^{bis} StHG geregelt ist, und andererseits, dass die Entlastungsbegrenzung konzeptionell kein geschäftsmässig begründeter Aufwand, sondern eine Einschränkung mit Blick auf die geschäftsmässige Begründetheit der Einzelermächtigungen ist.²⁰⁰ *Art. 25b StHG wirkt also nicht steuermindernd, auch nicht steuererhöhend, sondern nur einschränkend* mit Blick auf Art. 24b, 25a und 25a^{bis} StHG, indem die grundsätzliche steuerliche Abzugsfähigkeit teilweise oder vollumfänglich (wiederum) aberkannt wird. Art. 25b StHG ist daher nicht einschlägig für die Beurteilung des Verhältnisses zwischen den funktionalen Ermässigungen und der zeitlichen Verlustverrechnung. Dies ergibt sich einzig aus Art. 25 Abs. 2 und 3 StHG.
- Die in *Art. 24b StHG verankerte Patentboxermässigung* stellt eine Ertrags- bzw. eine *direkte Reingewinnreduktion* dar, welche den in der Steuerperiode erzielten Reingewinn iSv Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG und damit auch den massgeblichen steuerlichen Gewinn iSv Art. 25b StHG schmälert. Die *periodische Patentboxermässigung muss vor der zeitlichen Verlustverrechnung vom Reingewinn abgezogen werden*; bei der Patentbox besteht keinerlei Auslegungsspielraum. Die in *Art. 25a und 25a^{bis} StHG verankerten Einzelermächtigungen* führen von *Gesetzes wegen zu geschäftsmässig begründetem Aufwand*, der in der Steuerperiode ebenfalls vom Reingewinn abgezogen werden kann, um zum steuerbaren Reingewinn zu

195 In den Materialien zur SV 17 und zur STAF wird auf diese Thematik nicht eingegangen. Ferner hat in der Literatur und Lehre zu diesem Thema bis anhin noch keine vertiefte Auseinandersetzung stattgefunden, welche Rückschlüsse zulässt, ob/ dass die hier vertretene Auffassung geteilt wird. Dem Vernehmen nach ist diese Thematik aber auch innerhalb der SSK kontrovers diskutiert worden.

196 Vgl. vorne Abschn. 3.3.2.

197 Vgl. vorne Abschn. 4.

198 Vgl. vorne Abschn. 3.4.1.

199 Vgl. vorne Abschn. 5.

200 Vgl. vorne Abschn. 4.2.2.

gelangen. In diesem Zusammenhang ist schliesslich die Feststellung von Bedeutung, dass *aufwandseitige Steuerförderung im Rahmen des Steuerobjekts* konzeptionell nur in der Weise erfolgen kann, dass *Abzüge bzw. Ermässigungen von Gesetzes wegen* «finanziert» werden.

Schliesslich finden sich auch in den Materialien, etwa in der Botschaft zur SV 17, keine Anhaltspunkte, wonach das Verhältnis der zeitlichen Verlustverrechnung zur

periodischen Gewinnermittlung im Rahmen der Berücksichtigung der STAF-Ermässigungen hätte neu geregelt bzw. modifiziert werden sollen. Das nachfolgende Beispiel zeigt ferner auf, dass ein Vorrang der «zeitlichen» Verlustverrechnung vor der Berücksichtigung der «periodischen» funktionalen Teileremässigungen *nicht mit dem Legalitätsprinzip*, dem das Steuerrecht als Teil des Abgaberechts in besonderem Masse verpflichtet ist, *vereinbart werden kann*.

Grafik 2: Verhältnis zwischen der periodischen Ermässigung und der zeitlichen Verlustverrechnung

Steuerrechtliche Gewinnermittlung – Handelsrechtlicher Reingewinn als Ausgangslage «ALLGEMEINE» und «BESONDERE» steuerrechtliche Korrekturen				
Schritte der steuerrechtlichen Gewinnermittlung Praktische Umsetzung von Art. 25b StHG			Variante 1	Variante 2
			Zeitliche Verlustverrechnung nach STAF-Ermässigung	Zeitliche Verlustverrechnung vor STAF-Ermässigung
Ausgangslage – Handels- bzw. steuerrechtlicher Verlustvortrag – Kantonale Entlastungsbegrenzung – Betriebsstätten, Geschäftsbetriebe, Grundstücke im Ausland – Qualifizierende Beteiligungserträge			(50) 70 % Nein Nein	(50) 70 % Nein Nein
HANDELSRECHTLICHER Reingewinn der Steuerperiode plus/minus «ALLGEMEINE» steuerrechtliche Korrekturen			90 10	90 10
= STEUERRECHTLICHER Reingewinn der Steuerperiode minus Nettobeteiligungsertrag			100 0	100 0
plus/minus «BESONDERE» steuerrechtliche Korrekturen				
(1)	Räumliche Gewinnabgrenzung (ins Ausland)		0	0
(2)	Variante 1: STAF-Ermässigung: 70 % Variante 2: Zeitliche Verlustverrechnung		(70)	(50)
(3)	Variante 1: Zeitliche Verlustverrechnung Variante 2: STAF-Ermässigung: 70 %		(30)	(50)
= STEUERBARER Reingewinn (im Kanton)			0	0
Verlustvortrag			(20)	0

Für die *Berechnung des «massgeblichen» steuerbaren Gewinns zur Bestimmung der Entlastungsbegrenzung* iSv Art. 25b StHG stellt die SSK – wie auch der Verfasser des Artikels – auf den *steuerbaren Reingewinn vor Verlustverrechnung* ab. Bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns iSv Art. 24 ff. und Art. 25 ff. StHG unterscheiden sich jedoch die beiden Auffassungen:

- Die SSK zieht zuerst den Verlustvortrag vom Reingewinn der Steuerperiode ab. Als dann wird die Gesamtermässigung vom verbleibenden «Restgewinn» abgezogen. Wenn die gesamte Ermässigung grösser ist als der verbleibende Restgewinn, wird die Ermässigung mit dem Hinweis eingeschränkt, dass aus der Gesamtermässigung gemäss Art. 25b Abs. 3 StHG keine Verlustvorträge entstehen dürfen. Die SSK stellt bei einem steuerbaren Gewinn also zunächst auf Art. 25b Abs. 1 StHG ab. Wenn aus der «Gesamtermässigung» ein «Verlust/Verlustvortrag» resultiert,

dann kommt alsdann Art. 25b Abs. 3 StHG zum Tragen. Bei einem Jahresendverlust in der Steuerperiode kommt Art. 25b Abs. 3 StHG direkt zur Anwendung, weil aufgrund der Einzeleremässigungen keine Verlustvorträge resultieren dürfen.

- Der Verfasser zieht zuerst die in der Steuerperiode zulässige Gesamtermässigung vom Reingewinn der Steuerperiode ab, was aufgrund des Periodizitätsprinzips vor und nach STAF zwingend ist. Als dann erfolgt die zeitliche Verlustverrechnung, womit das Totalgewinnprinzip umgesetzt wird, was der Konzeption des StHG vor und nach STAF entspricht. Mit dieser Vorgehensweise wird erreicht, dass bei einem steuerbaren Gewinn in der Steuerperiode konsequent Art. 25b Abs. 1 StHG zur Anwendung kommt, während bei einem Jahresendverlust konsequent Art. 25b Abs. 3 StHG Platz greift. Ferner wird sichergestellt, dass *Geschäftsverluste und Verlustvorträge*, die auf-

grund von Art. 25b StHG in der *Geschäftstätigkeit des Unternehmens begründet sein müssen*, im Rahmen der Gewinnermittlung sachgerechterweise *immer* «gleich» behandelt werden.

Die hier vertretene Auffassung hat zur Konsequenz, dass im vorliegenden Beispiel ein Verlustvortrag von 20 verbleibt, während der Vorschlag der SSK zur Folge hat, dass der Verlustvortrag vollständig aufgebraucht ist. M. a. W führt der Vorschlag der SSK dazu, dass im Umfang des (nach der hier vertretenen Auffassung) verbleibenden Verlustvortrags von 20 die steuerliche Ermässigung nicht gewährt wird, obwohl in der Steuerperiode die funktionalen Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerermässigung und die geschäftsmässige Begründetheit erfüllt sind. Zusammenfassend zeigt sich also, dass sich das Begriffsverständnis der SSK im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Gewinnermittlung und der Verlustberücksichtigung (seit der STAF) nicht (mehr) mit dem Begriffsverständnis deckt, welches vom Verfasser des Artikels – basierend auf der StHG-Konzeption *vor und nach der STAF* – unterstellt wird. Ferner scheint die SSK die Auffassung zu vertreten, dass aus der Gesamtermässigung «selbst» steuerlich relevante Verlustvorträge entstehen können, was «konzeptionell/systematisch» nicht möglich ist, weil die Gesamtermässigung nicht²⁰¹ steuerlich abzugsfähiger Aufwand, sondern nur Einschränkung der «grundsätzlichen» steuerlichen Abzugsfähigkeit bzw. Zulässigkeit der Einzelermässigungen ist.

Der Vorrang der zeitlichen Verlustverrechnung vor der periodischen Ermässigung hätte also zur Folge, dass durch die Verlustvorträge der vergangenen Periode(n) die STAF-Ermässigungen der laufenden bzw. folgenden Steuerperioden geschmälert würden, obwohl die vom Unternehmen geltend gemachten steuerlichen Ermässigungen von den Steuerbehörden *in jeder Geschäfts- bzw. Steuerperiode*, basierend auf «funktionalen» Kriterien, auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden. Dieser periodenorientierte Funktions- und Substanzbezug schliesst einen Vorrang der zeitlichen Verlustverrechnung vor der Berücksichtigung der periodischen Einzelermässigungen (nur) auf dem Wege der Auslegung aus. Verlustvorträge dürfen nicht dazu «missbraucht» werden, die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen in den Folgeperioden ausser Kraft zu setzen, zumal Verlustvorträge aufgrund der StHG-Konzeption nur «echt» im Rahmen der tatsächlichen Wertschöpfung entstehen können. Die Verlustverrechnungsregeln im StHG sind gerade nicht so konzipiert, dass sie die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen der Folgeperiode(n) einschränken können, auch dann nicht, wenn diese nicht betrieblich verursacht, sondern bloss

von Gesetzes wegen statuiert sind, und zwar unabhängig davon, ob sie «kapital-steuerbilanziell» oder «nur» «gewinn-steuerlich» wirken bzw. «fingiert» sind. Eine derart massive Einschränkung des Periodizitätsprinzips «zulasten» des Steuerpflichtigen muss aufgrund des Legalitätsprinzips im Gesetz ausdrücklich verankert sein, was im StHG im Rahmen der zeitlichen Verlustverrechnung nicht – nicht einmal implizit – der Fall ist. Vor diesem Hintergrund besteht diesbezüglich aufgrund des StHG für die Kantone keinerlei Auslegungs- bzw. keinerlei Gesetzgebungsspielraum.

Es zeigt sich also einmal mehr, dass die in Art. 25b StHG verankerten Einschränkungen einzig Auswirkungen mit Blick auf die in Art. 24a, 24b, 25a und 25a^{bis} StHG statuierte geschäftsmässige Begründetheit der Einzelermässigungen haben. Art. 25b StHG vermag keinerlei Wirkung auf die zeitliche Verlustverrechnung zu entfalten. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass mit Bezug auf die geschäftsmässige Begründetheit der funktionalen Einzelermässigungen «vordergründig» nur das «steuerrechtliche» Periodizitätsprinzip betroffen ist, zumal die Einzelermässigungen nur dann «steuerrechtlich» gewährt werden, wenn die zugrunde liegenden Funktionen in der entsprechenden Geschäfts- bzw. Steuerperiode tatsächlich ihre Spuren in der Handelsbilanz hinterlassen haben, womit «alle» Einzelermässigungen ihre Grundlage letztlich im handelsrechtlichen Periodizitätsprinzip haben. Aus diesem Grunde ist nach der hier vertretenen Ansicht auch keine differenzierte «dritte» Lösung denkbar, wonach bei der *Patentboxermässigung*, welche den echt realisierten Patentboxertrag reduziert, Verlustvorträge *nach* und beim *F&E-Zusatz- und Eigenfinanzierungsabzug*, welche den geschäftsmässig begründeten Aufwand erhöhen, Verlustvorträge *vor* der Ermässigung berücksichtigt werden. Auf den ersten Blick erscheint diese Lösung zwar spannend, gerade im Hinblick darauf, dass die Patentboxermässigung aufgrund ihres zwingenden Charakters im Rahmen des interkantonalen Finanzausgleichs zugunsten der Kantone berücksichtigt wird, womit die finanziellen Folgen der «langsameren» zeitlichen Verlustverrechnung für die Kantone gelindert werden. Diese Lösung würde aber aufgrund der «quotalen» Stellschrauben sowohl bei den Einzelermässigungen als auch bei der Entlastungsbegrenzung mit grossen praktischen Problemen – bei der Gewinnermittlung *und* bei der (interkantonalen) Gewinnabgrenzung – verbunden sein, abgesehen davon, dass sie sich nicht auf die Systematik und Konzeption des StHG mit Bezug auf die Gewinnermittlung und die Verlustberücksichtigung abstützen lässt.

Somit lässt sich abschliessend festhalten, dass die in Art. 25 Abs. 2 und 3 StHG verankerte zeitliche Verlustverrechnung weiterhin – also auch nach der STAF – ausschliesslich und ausnahmslos *steuermindernd zugunsten*,

201 Vgl. vorne Abschn. 5.1.1.2 iVm 5.1.2.

nicht aber steuererhöhend zulasten des steuerpflichtigen Unternehmens wirkt. Die Zielsetzung der zeitlichen Verlustverrechnung besteht nach wie vor und sachgerechterweise (nur) darin, die negativen Steuerfolgen, welche sich aufgrund einer strengen Durchsetzung des Periodizitätsprinzips ergeben würden, zu lindern bzw. im Sanierungsfall zu eliminieren. Ähnliche Überlegungen sind anzustellen, wenn Kantone inskünftig – wie dies der Kanton Thurgau bereits getan hat²⁰² – einen *Verlustrücktrag* gesetzlich verankern wollen. Auch bei einem Verlustrücktrag dürfen die in der Vergangenheit gewährten steuerlichen Abzüge bzw. Ermässigungen nicht nachträglich rückgängig gemacht werden, wenn diesbezüglich nicht «explizit» im Gesetz eine Rückwirkung vorgesehen ist. Eine solche gesetzliche rückwirkende Einschränkung ist beim Verlustrücktrag allerdings möglich, weil der Verlustrücktrag im StHG nicht geregelt ist und daher entsprechender Gesetzgebungsfreiraum für die Kantone besteht.

5.3.2 Umstrukturierungen im Lichte von Art. 25b StHG

5.3.2.1 Umstrukturierungsarten und Steuerneutralitätsvoraussetzungen

Gemäss Art. 24 Abs. 3 StHG können stille Reserven einer juristischen Person bei *Umstrukturierungen* – z. B. im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung – steuerneutral auf andere Rechtsträger übertragen werden, wenn erstens die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und zweitens die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden.²⁰³ Diese beiden allgemeinen Voraussetzungen für die Steuerneutralität gelten für alle Arten von Umstrukturierungen, wobei aber je nach Art der Umstrukturierung weitere Erfordernisse – z. B. Betriebserfordernis, Sperrfrist – eingehalten werden müssen. Im Lichte von Art. 25b StHG stellt sich bei Umstrukturierungen, namentlich bei Fusionen, die Frage, ob die *Entlastungsbegrenzung* – die entweder bei der übertragenen oder bei der übernehmenden Gesellschaft zur Anwendung kommt, weil eine der beiden ordentlich besteuerten Gesellschaften nach der STAF funktionale Einzelermässigungen in Anspruch nimmt – als «Steuerfaktor» qualifiziert, mit der Konsequenz, dass (allenfalls) nach erfolgter Umstrukturierung eine *Spartenrechnung* anzustellen wäre.

5.3.2.2 Übernahme der Steuerfaktoren im Rahmen einer Fusion/Umstrukturierung

Unter den für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten sind die «Steuerfaktoren», d. h. «das quantifizierbare Steuerobjekt» bzw. die «Steuerbemessungs- oder Steuerberechnungsgrundlage», des Unternehmens zu verstehen.²⁰⁴ *Steuerfaktoren* sind an das *Steuersubjekt gebunden*²⁰⁵; darunter fallen u. a. die Buchwerte der Aktiven und Passiven, Verlustvorträge oder Gestehungskosten bei Beteiligungen. Ausnahmsweise²⁰⁶ können die Steuerfaktoren des Unternehmens – d. h. anlässlich einer steuerneutralen Umstrukturierung – auf andere Rechtsträger übertragen werden. Die Tatsache, dass eine fusionierte Gesellschaft, welche steuerliche Ermässigungen geniesst und daher bereits vor der Umstrukturierung mit ihrem «separaten» Gewinn der Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b StHG unterlegen ist, stellt nach der hier vertretenen Auffassung kein Steuerfaktor dar, der eine Spartenrechnung rechtfertigen kann. Die Steuerfaktoren sind Resultat der «Lebensgeschichte» der fusionierenden Unternehmen im Rahmen *ihrer selbst erzielten Wertschöpfung* innerhalb des *subjektbezogenen Steuerstatus* aufgrund der *steuerrechtlichen Zugehörigkeit zur Schweiz*.

Die mit der *Fusion* übertragenen stillen Reserven werden weiterhin mit der Gewinnsteuer erfasst; es findet also kein Wechsel des Steuerstatus statt. Mit der Fusion wird die «separate» Gewinnermittlung zur «kombinierten» Gewinnermittlung unter gemeinsamer Nutzung der «vereinten» Produktions- und Steuerfaktoren. Die Fusion wirkt aufgrund der möglichen Erhöhung der maximalen Gesamtermässigung von der Steuerbelastung her ähnlich, wie wenn eine Genossenschaft, die dem «normalen» Steuersatz unterliegt, mit einem Verein fusioniert, der idR einem «reduzierten» Steuersatz unterliegt; es liegt auch hier kein Statuswechsel vor, sondern nur eine Änderung des Steuersatzes.²⁰⁷ Kein anderes Ergebnis ergibt sich, wenn die Gesellschaft, welche Ermässigungen geniesst, nicht fusioniert, sondern z. B. einen Produktions- oder Beschaffungsbetrieb erwirbt, um damit das Geschäft anzukurbeln. Mit dem Erwerb des Betriebs hat das übernehmende Unternehmen einen Teil ihrer (allenfalls) nicht betriebsnotwendigen Aktiven in einen anderen wertschöpfungsstiftenden Produktionsfaktor umgewandelt, welcher zur Folge hat, dass die in Art. 25b StHG verankerte Entlastungsbegrenzung bei erfolgreicher Akquisition erhöht wird. Ähnliche Überlegungen sind anzustellen, wenn Geschäftsfunktionen im Rahmen von *anderen*

202 § 83 Abs. 1 und 2 StG TG.

203 WEIDMANN, § 1 N 89 ff. mwH zu den Voraussetzungen des Steueraufschubs.

204 REICH, Steuerrecht, § 5 N 53.

205 SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 11 N 52 mit Blick auf Verluste und Verlustvorträge.

206 SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, § 11 N 52.

207 WEIDMANN, § 1 N 94.

Umstrukturierungen – z. B. bei Auf-/Abspaltungen – auf andere Rechtsträger übertragen oder erworben werden.

Somit lässt sich festhalten, dass nach einer *geschäftsmässig begründeten Fusion* – bzw. *generell nach einer geschäftsmässig begründeten Umstrukturierung* – die Entlastungsbegrenzung basierend auf dem Gesamtgewinn des (neuen/kombinierten/geteilten) Rechtsträgers zu berechnen ist, falls steuerliche Ermässigungen in Anspruch genommen werden. Die Steuerneutralität der Umstrukturierung bezieht sich auf die Steuerfaktoren des Unternehmens, die Einfluss auf Zulässigkeit und Höhe der funktionalen Einzelermässigungen haben. Die Entlastungsbegrenzung ist nicht mit dem Betrieb verknüpft, sondern sie stellt eine «rechnerische/steuerliche» Einschränkung der funktionalen Einzelermässigungen im Rahmen der «periodischen» Gewinnermittlung dar, und dies auch nur dann, wenn tatsächlich steuerliche Ermässigungen in Anspruch genommen werden, was nur bei einem steuerbaren Reingewinn, nicht aber bei einem Jahresendverlust möglich ist. Ob nach einer Fusion eine Spartenrechnung unter dem Titel der *Steuerungumgehung* oder des *Rechtsmissbrauchs* erzwungen werden kann, ist also mehr als fraglich, weil Umstrukturierungen, welche nicht nur «rechtlich» bzw. nicht nur «bilanziell» wirken, sondern auch tatsächlich eine Übertragung von Personal und Funktionen zur Folge haben, m. a. W. «funktional» wirken, nicht als absonderlich qualifiziert werden können. Aufgrund des neuen funktionalen Steuerrechts ist zudem davon auszugehen, dass sich die Rechtsstrukturen von Unternehmen oder Konzernen vereinfachen werden, was im Lichte der STAF-Zielsetzungen durchaus gewollt ist und nicht durch eine fiskalisch motivierte Ausbehebung der in Art. 25b Abs. 1 StHG verankerten Gesamtbetrachtung (mittels einer unpraktikablen Spartenrechnung) untermauert werden darf.

5.3.3 Wirkung von Art. 25b StHG nach dem Privileg-Austritt

Die Kantone haben im geltenden Recht aufgrund der Rechtsprechung des BGer einen erheblichen Gestaltungsspielraum²⁰⁸, wie der Übergang von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung zu vollziehen ist. Deshalb wurden in Art. 78g StHG im Sinne der Rechtssicherheit²⁰⁹ einheitliche Grundsätze bzw. Einschränkungen bezüglich Umsetzung der *altrechtlichen Step-Up-Lösung*²¹⁰ und der *neurechtlichen Sondersatz-Lösung*²¹¹ statuiert. Aufgrund der gesetzessystematischen Einordnung im 3. Kapitel «Übergangsbestimmungen» des achten Titels

«Schlussbestimmungen» versteht sich von selbst, dass die beiden Konzepte als *zeitlich limitierte Übergangslösungen* zu verstehen sind.

5.3.3.1 Anwendung der altrechtlichen Step-Up-Lösung

Gemäss Art. 78g Abs. 3 StHG steht die *steuerliche Abzugsfähigkeit der Step-Up-Abschreibung* unter dem *generellen Vorbehalt von Art. 25b StHG*, indem sie für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b StHG berücksichtigt werden muss. Dies bedeutet, dass bei einem *steuerbaren Gewinn* aufgrund von Art. 25b Abs. 1 StHG die *steuerliche Abzugsfähigkeit (nur) bei Überschreitung der Gesamtermässigung (im Umfang der Überschreitung) eingeschränkt* wird, während bei einem Jahresendverlust die *steuerliche Abzugsfähigkeit* aufgrund von Art. 25b Abs. 3 StHG *vollumfänglich eingeschränkt* wird. Im Zusammenhang mit der *Berechnung der Entlastungsbegrenzung* kommen also bei der *altrechtlichen Step-Up-Lösung* die *gleichen Gewinnermittlungs- und Einschränkungs-Grundsätze wie bei den funktionalen Einzelermässigungen* zum Tragen.

Die in Art. 25b Abs. 1 StHG verankerte Gesamtbetrachtung gilt *immer* dann, wenn das Unternehmen in der Vergangenheit, z. B. unter einem Holding- oder Verwaltungs-Privileg, Markenrechte bewirtschaftet hat, und die Steuerfolgen, die nach dem Privileg-Austritt aufgrund der Auflösung der während des Privilegs gebildeten stillen Reserven resultieren, mit der altrechtlichen Step-Up-Lösung gemildert werden. Die Gesamtbetrachtung gilt *prinzipiell* auch dann, wenn eine bisher privilegiert besteuerte Gesellschaft nach der STAF mit einer ordentlich besteuerten Gesellschaft fusioniert/umstrukturiert, sofern die Fusion/Umstrukturierung «geschäftsmässig begründet» ist. Es wurde dargelegt, dass die Entlastungsbegrenzung nicht als «Steuerfaktor»²¹² iSv Art. 24 Abs. 3 StHG zu qualifizieren ist.

Vor diesem Hintergrund kann eine «Spartenrechnung», basierend auf dem sogenannten «Umstrukturierungsvorbehalt», von den Steuerbehörden (idR) nicht erzwungen werden, auch dann nicht, wenn z. B. nach einer Fusion Einkünfte, welche bei der privilegiert besteuerten Gesellschaft *schon während des Privilegs* und bei der ordentlichen besteuerten Gesellschaft *schon immer der vollen Besteuerung unterlegen haben*, erzielt werden. Diese Konstellation ist ohnehin weniger für Holdinggesellschaften, die vor der STAF zu 100 % steuerbefreit waren, als mehr für Verwaltungsgesellschaften von Relevanz, die vor der STAF idR zwischen 10 – 25 % des Gewinns versteuert haben. Zudem kann diese Problematik (viel) ein-

208 Botschaft zur SV 17, 2592.

209 Botschaft zur SV 17, 2592.

210 Vgl. vorne Abschn. 1 zum Konzept der Step-Up-Lösung.

211 Vgl. vorne Abschn. 1 zum Konzept der Sondersatz-Lösung.

212 Vgl. vorne Abschn. 5.3.2.2.

facher bzw. pragmatischer und praktikabler über die *Höhe der Bewertung* als mit einer komplizierten Spartenrechnung gelöst bzw. vermieden werden.

Last but not least gilt auch mit Blick auf die Step-Up-Abschreibung aufgrund des altrechtlichen Privileg-Austritts, dass diese – wie die funktionalen Einzelermässigungen²¹³ – im Rahmen der periodischen Gewinnermittlung *vor* der zeitlichen Verlustverrechnung vom steuerbaren Reingewinn insoweit abgezogen werden kann, als die Entlastungsbegrenzung nicht überschritten wird, oder die Abschreibung kann gar nicht abgezogen werden, nämlich dann, wenn ein Jahresendverlust erwirtschaftet wurde. Die Berücksichtigung der zeitlichen Verlustverrechnung vor der periodischen Step-Up-Abschreibung hätte zur Konsequenz, dass die steuerliche Abzugsfähigkeit von (unbestrittenermassen) geschäftsmässig begründeten Abschreibungen der laufenden Steuerperiode durch den periodenfremden Verlustvortrag der Vorperiode(n) eingeschränkt würde. Eine solche Einschränkung des Periodizitätsprinzips lässt sich – wie bereits begründet²¹⁴ – nicht auf das StHG bzw. auf die Regelungen der zeitlichen Verlustverrechnung abstützen.

5.3.3.2 Anwendung der neurechtlichen Sondersatz-Lösung

Aufgrund von Art. 78g Abs. 1 StHG werden bei der neurechtlichen Sondersatz-Lösung die «[...] stillen Reserven [...], soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Falle ihrer Realisation innert den nächsten fünf Jahren gesondert besteuert». Die Erfassung mit der *Sondersteuer* bedeutet, dass stille Reserven, welche in den folgenden fünf Jahren «laufend» realisiert werden, im Sinne einer *Spartenbetrachtung* vom Steuerobjekt der Gewinnsteuer ausgeklammert und einer separaten Besteuerung zu einem tieferen Steuersatz unterworfen werden. Vor diesem Hintergrund erhellt einmal mehr, warum die mit der Sondersteuer erfassten Gewinne nicht der Entlastungsbegrenzung von Art. 25b Abs. 1 StHG unterliegen. Dies bedeutet auch, dass die zeitliche Verlustverrechnung im Rahmen der Sondersatz-Lösung grundsätzlich keine einschränkende Wirkung entfalten kann, was aber letztlich auch davon abhängt, wie die Sondersatz-Lösung in der Praxis umgesetzt wird.

6 Erkenntnisse und Konklusion

6.1 Fazit 1: Gleiche Gewinnermittlungsgrundsätze vor und nach STAF

Die Untersuchung hat ergeben, dass sich aufgrund der STAF die *Grundsätze der Gewinnermittlung* in konzeptioneller und systematischer Hinsicht weder bei der *periodischen Gewinnermittlung* noch bei der *zeitlichen Verlustverrechnung* resp. noch bei der *räumlichen Gewinnabgrenzung verändert* haben. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die funktionalen Einzelermässigungen steuerlich «fingiert» werden müssen. Die gesetzessystematische Einordnung der funktionalen Ermässigungen und der Entlastungsbegrenzung unter dem Abschnitt «Steuerobjekt» verlangt, dass der Reingewinn der Steuerperiode entweder durch Ertragsreduktion «direkt» oder durch Aufwendungen «indirekt» reduziert wird. Ferner sind die zeitlichen Verlustverrechnungsregeln auch nicht spezifisch aufgrund der neuen funktionalen Einzelermässigungen angepasst oder eingeschränkt worden. Somit lässt sich festhalten, dass «vor» und «nach» der STAF *dieselben Gewinnermittlungsgrundsätze* zum Tragen kommen. D. h. einerseits, dass in der Steuerperiode die *Entlastungsbegrenzung auf dem Gewinn vor Verlustverrechnung* berechnet wird, und andererseits, dass die «zeitliche» *Verlustverrechnung nach Berücksichtigung der «periodischen» Einzelermässigungen* vorzunehmen ist.

Vor diesem Hintergrund lässt sich der «massgebliche» steuerliche Gewinn iSv Art. 25b Abs. 1 StHG – und der «steuerbare» Gewinn iSv Art. 24 ff. und Art. 25 ff. StHG – wie folgt anhand des folgenden Lösungsschemas ermitteln:

213 Vgl. vorne Abschn. 5.3.1.2.

214 Vgl. vorne Abschn. 5.3.1.2.

GRUNDSÄTZE der STEUERRECHTLICHEN GEWINNERMITTLUNG		Grundlage im StHG
HANDELSRECHTLICHER Reingewinn (als Ausgangslage) – Massgeblichkeitsprinzip		Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG
plus/minus: «ALLGEMEINE» steuerrechtliche Korrekturen (in der Geschäfts- bzw. Steuerperiode) plus/minus: Grundstückgewinne/-verluste in Kantonen mit monistischem System minus: Steuersystematik – SONDERSATZ-Gewinn minus: Steuererleichterungen – «OBJEKTIVE» Steuerbefreiung		Art. 24 Abs. 1 – 5 StHG Art. 25 Abs. 1 und 1 ^{bis} StHG Art. 12 Abs. 4 StHG Art. 78g Abs. 1 StHG Art. 23 Abs. 3 StHG
= STEUERRECHTLICHER Reingewinn (WELTWEIT)		
plus/minus: «BESONDERE» steuerrechtliche Korrekturen (a) – RÄUMLICHE Gewinnabgrenzung		
(1)	minus: <i>Ausländische</i> Betriebsstättengewinne	nicht explizit im StHG
(2)	minus Übernahme <i>ausländischer</i> Betriebsstättenverluste plus: Rückbelastung <i>ausländischer</i> Betriebsstättenverluste	nicht explizit im StHG
(3)	minus: Abschreibung auf Zuzugs-Step-Up aufgrund Zuzugs in die Schweiz plus: Aufgedeckte stille Reserven und Mehrwerte aufgrund Wegzugs ins Ausland	Art. 24c und Art. 24d StHG
= STEUERRECHTLICHER Reingewinn (SCHWEIZWEIT) = MASSGEBLICHER Gewinn für Entlastungsbegrenzung		Art. 25b StHG
minus: «BESONDERE» steuerrechtliche Korrekturen (b) – FUNKTIONALE Steuerförderung		
(1)	Einzelermässigungen – Patentbox (inkl. -eintritt) – F&E-Zusatz-Abzug – Eigenfinanzierungs-Abzug	Art. 24b, Art. 25a, Art. 25a ^{bis} StHG
plus	«ALTRÉCHTLICHER» Privileg-Austritt – STEP-UP-ABSCHREIBUNG	Art. 78g Abs. 3 StHG
minus: SUMME der Einzelermässigungen <i>plus</i> Step-Up-Abschreibung <i>oder</i> MAXIMALERMÄSSIGUNG		Art. 25b Abs. 1 StHG
minus: «BESONDERE» steuerrechtliche Korrekturen (c) – ZEITLICHE Verlustverrechnung		Art. 25 Abs. 2 und 3 StHG
= STEUERBARER Reingewinn in der Steuerperiode (Jahresendverlust = NULL-Veranlagung)		
MAXIMAL-Entlastung von 70 % bei einem « massgeblichen » steuerlichen Gewinn in der Schweiz KEINE Entlastung bei einem Jahresendverlust in der Schweiz		Art. 25b Abs. 1 StHG Art. 25b Abs. 3 StHG

Abschliessend sei einmal mehr darauf hingewiesen, wie dies vom Verfasser dieses Artikels bereits an anderen Stellen²¹⁵ getan wurde, dass *Jahresendverluste* – neben der Veranlagung des Reingewinns von «Null», was der gesetzlichen Konzeption und Systematik der steuerrechtlichen Gewinnermittlung entspricht – inskünftig *separat ins Veranlagungsdispositiv* aufgenommen werden. Dies deshalb, weil sich die Problematik von unterschiedlichen «kantonalen» Verlustvorträgen aufgrund der durch die STAF entstandenen «partiellen Disharmonisierung» des Steuerobjekts weiter akzentuieren wird. Dadurch können die praktischen Unzulänglichkeiten bei unterschiedlichen Verlustvorträgen, welche in der Praxis *bereits* wegen (i) der Anwendung unterschiedlicher kantonaler Besteuerungssysteme bei Grundstückgewinnen, (ii) der (teilweise) unterschiedlichen kantonalen Regelungen zur Übernahme ausländischer Betriebsstättenverluste bei der internationalen Gewinnabgrenzung²¹⁶, (iii) der unterschied-

lichen kantonalen Übergangssysteme nach dem Privileg-Austritt²¹⁷, (iv) der unterschiedlichen Eintrittsbesteuerungsregelungen bei Anwendung der Patentbox auftreten und sich *neu* bei/nach interkantonalen Funktions- und Betriebsverlegungen ergeben (können), in Grenzen gehalten werden.

6.2 Fazit 2: Kantonaler und unternehmerischer Spielraum im Lichte von Art. 25b StHG

Aufgrund der STAF ist das Steuerobjekt der Gewinnsteuer partiell «entharmonisiert» worden. Mit dem gesetzgeberischen Freiraum bezüglich «Quote» der Einzelermässigungen und der Entlastungsbegrenzung wurde den Kantonen ein Instrumentarium zur Verfügung gestellt, um ihren strukturellen und finanziellen Rahmenbedingungen gezielter als mit generellen Steuersatzsenkungen – über die Ermittlung des Steuerobjekts – Rechnung tragen zu können. Als Gegenstück zum kantonalen Spielraum eröffnet Art. 25b StHG bei der *Gewinnermittlung*

215 BRÜLSAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 120; BRÜLSAUER, Art. 7 OECD-MA N 91.

216 Vgl. vorne Abschn. 4.1.2.1 und ausführlich zur Umsetzung der provisorischen Verlustübernahme in der Praxis: BRÜLSAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 111 ff.; BRÜLSAUER, Art. 7 OECD-MA N 91.

217 Vgl. vorne Abschn. 5.3.3.

steuerlichen *Planungs- und Gestaltungsspielraum für die Unternehmen*. Substanz und Funktionen können durch einen Zuzug in die Schweiz gebündelt werden, um damit den Gesamtgewinn in der Schweiz, welcher für die Berechnung der maximalen steuerlichen Gesamttermässigung massgeblich ist, zu erhöhen. Mit Art. 25b StHG wird zudem ein Anreiz gesetzt, innerhalb der Schweiz komplexe Rechtsgebilde durch Bildung von Stammhausstrukturen zu vereinfachen. Umstrukturierungen, welche «geschäftsmässig begründet» sind, führen also dazu, dass das Gesamtgewinnpotenzial und damit die Summe der möglichen Einzelermässigungen eines Unternehmens erhöht wird, was allerdings eine «Verwässerung» der Entlastungsbegrenzung nach sich ziehen kann. Gerade die Verwässerung der Entlastungsbegrenzung im Rahmen eines steuerbaren Gewinns vermag in optimaler Weise den politischen Grundzielen der STAF – d. h. *Attraktivität, Wettbewerbsfähigkeit und finanzielle Ergiebigkeit* – Rechnung zu tragen. So dürfte es der Schweiz gelingen, sich im internationalen Verhältnis (noch besser) als «Headquarter-, Innovations-, Finanz- und F&E-Hub» zu etablieren, womit sich die STAF für den Standort Schweiz letztlich lohnen wird.

6.3 Fazit 3: Grenzen der «funktionalen» Steuerförderung im Lichte der OECD/G20-Entwicklungen

Nach der hier vertretenen Auffassung ist davon auszugehen, dass inskünftig das «Funktionen-Steuerrecht» immer mehr an seine Grenzen stossen kann/wird, weil es – aufgrund der durch den technischen Fortschritt bedingten integrierte(re)n und digitale(re)n Produktions- und Leistungserstellung – immer schwieriger wird, Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken «nur» für Gewinnsteuerzwecke mit verhältnismässigem Aufwand zu separieren und zu lokalisieren. Es ist daher zu erwarten, dass in der Praxis vermehrt auch mit *Steuererleichterungen* gearbeitet werden muss. Nach der hier vertretenen Auffassung kann es – einerseits aus Gründen der Praktikabilität und Verhältnismässigkeit und andererseits im Lichte des «Steuersubtrat-Verteilkampfs» zwischen den Staaten – durchaus sinnvoll sein, auch/gerade bei «mobilen» Funktionen mit *Tax Holidays*, allenfalls kombiniert mit «Claw-Back-Klauseln», zu arbeiten, um im internationalen Wettbewerb (noch besser) bestehen zu können. Diese Überlegungen gelten für die Schweiz in besonderem Masse, weil sie als Export-Land überdurchschnittlich darauf angewiesen ist, dass im Inland Investitionen getätigt werden.

Mit Blick auf die neusten internationalen Steuerrechtsentwicklungen ist allerdings abschliessend die Feststellung von Bedeutung, dass es noch offen ist, ob und falls ja, mit welchen Parametern das *von der OECD/G20*

lancierte «Zwei-Säulen-Programm»²¹⁸ dereinst in der internationalen Staatenwelt umgesetzt wird. Es ist zu erwarten, dass bis Ende 2020 Lösungen präsentiert werden, einerseits unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang *Konzerngewinne in Marktstaaten besteuert werden dürfen*, auch wenn die Konzerne dort über keine physische Präsenz verfügen (Säule 1). Andererseits ist davon auszugehen, dass die Einführung von *Mindestbesteuerungsregeln* (Säule 2) empfohlen wird.²¹⁹ Die Art und Weise der Umsetzung einer Mindestbesteuerung wird einen massgeblichen Einfluss darauf haben, ob/wie/inwiefern Staaten inskünftig «ihren» Unternehmen Gewinnsteuerförderungen oder Steuererleichterungen gewähren können. Ob ferner die OECD/G20 ihren ambitionierten Zeitplan einhalten kann, wird sich weisen müssen. Eine Einigung der OECD/G20 dürfte aber auf den Steuerstandort «Schweiz» grosse Auswirkungen haben und erneut einen «tiefgreifenden Reformbedarf für das Unternehmenssteuerrecht nach sich ziehen»²²⁰. Spätestens dann wird auch die spannende Frage zu beantworten sein, ob es am mittel- bzw. langfristigen Horizont überhaupt möglich sein wird, weiterhin mit verhältnismässigem Aufwand an der Gewinnsteuer für Unternehmen festhalten zu können oder nicht.

Literatur

- ALTORFER JÜRGEN B., Behandlung der stillen Reserven bei Eintritt in die Patentbox, ASA 88 (2019/2020), 109
- BERTSCHINGER MICHAEL, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Bern 2020
- BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Bern u. a. 2006
- Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen. Anwendbare Abgrenzungsmethode und steuersystematische Realisierung im Rahmen des internationalen Wegzugs bei Anwendung der direkten Methoden, FStR 2014, 211 (1. Teil), FStR 2014, 336 (2. Teil)
 - The substance-based approach in tax law – «a» Swiss perspective in the context of «BEPS», ASA 83 (2014/2015), 811
 - in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015

218 OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

219 MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, Entwicklungen im Steuerrecht, 382.

220 MATTEOTTI/GASSMANN/FELDER, Entwicklungen im Steuerrecht, 382.

- BRÜLISAUER PETER/ANGEHRN MANUEL, Übertritt in die ordentliche Besteuerung im Praxisalltag. Praktische Überlegungen im Rahmen der STAF und der bisherigen Praxis, *Expert Focus* 2019, 827
- Übertritt in die ordentliche Besteuerung im Rahmen der STAF. Ausgangslage und Möglichkeiten des Übertritts, *Expert Focus* 2019, 820
- BRÜLISAUER PETER/KRUMMENACHER OLIVER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. A., Basel 2017
- BRÜLISAUER PETER/MÜHLEMANN MARKUS, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017
- BRÜLISAUER PETER/GULER SILVAN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, *Unternehmenssteuerrecht*, 3. A., Bern u. a. 1993
- EICHENBERGER OLIVIER, Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b revStHG, *Expert Focus* 2019, 804
- EICHENBERGER OLIVIER/MIRKOVIC BOJANA, Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Eine Analyse der qualifizierenden F&E-Tätigkeiten, *Expert Focus* 2020, 646
- FUCHS BENJAMIN J., Transnationaler Verlustausgleich bei internationalen Unternehmen und Konzernen im Steuerrecht, Bern u. a. 2006
- GRETER MARCO/GRETER ALEXANDER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. A., Basel 2017
- HELBING ANDREAS/FELBER MICHAEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017
- HINNY PASCAL, Neue steuerliche Behandlung des Zuzugs in die Schweiz und des Wegzugs aus der Schweiz (einschliesslich Funktionsverlagerung) im Rahmen des STAF, *FStR* 2019, 333
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, *Steuerrecht*, Bd. 1, 9. A., Bern u. a. 2001, Bd. 2, 9. A., Bern u. a. 2002
- KUHN STEPHAN/GULER SILVAN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. A., Basel 2017
- LAMPERT FRANK, *Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung des DBG und des StHG*, Basel u. a. 2000
- LOCHER PETER, *Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil: Art. 1 – 48 DBG*, Therwil 2001
- LOCHER PETER/MARANTELLI ADRIANO/OPEL ANDREA, *Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz*, 4. A., Bern 2019
- MATTEOTTI RENÉ, *Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht. Ein Beitrag zum Verhältnis des Rechtsmissbrauchsverbots im Steuerrecht zum Verfassungs- und Völkerrecht*, Bern 2003
- *Fairness im Steuerrecht. Schlaglichter auf Anspruch und Wirklichkeit in laufenden Steuerreformvorhaben*, *ASA* 84 (2015/2016), 51
- MATTEOTTI RENÉ/GASSMANN GREGOR/FELDER VALERIA, *Entwicklungen im Steuerrecht/Le point sur le droit fiscal*, *SJZ* 2020, 374
- MATTEOTTI RENÉ/HORN CHRISTINE, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht*, Basel 2015
- MÄUSLI-ALLENSPACH PETER, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht*, Basel 2011
- NOLD HANS JAKOB, *Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmenssteuerrecht*, Bern u. a. 1984
- OESTERHELT STEFAN/SCHREIBER SUSANNE, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 3. A., Basel 2017
- PFAMMATTER TAMARA, *STAF: Harmonisierungskompetenz des Bundes und kantonaler Gestaltungsspielraum*, *Expert Focus* 2019, 800
- REGLI FLORIAN, *Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht. Mängel bei der Besteuerung von Konzernen im geltenden Recht, Konzernrechtswirklichkeit und Konzernwirklichkeitskonstruktion sowie Gestaltungsalternativen für eine Konzernbesteuerung in der Schweiz*, Bern 2013
- REICH MARKUS, *Steuerrecht*, 2. A., Zürich u. a. 2012
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, *Handkommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3. A., Zürich 2016

SCHERER LUKAS/VOGLER MANUEL, Die inner- und interkantonale Umsetzung der Patentbox – eine Auslegung, ASA 88 (2019/2020), 783

SIMONEK MADELEINE, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, ASA 67 (1998/99), 513

– Unternehmenssteuerrecht. Grundlagen für das Studium und die Praxis, Basel u. a. 2019

ÜBELHART PETER/EICHENBERGER OLIVIER, Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b revStHG im Rahmen der USR III. Erläuterungen zu und Auslegungen der beschlossenen Gesamtentlastungsbegrenzung, Expert Focus 2016, 855

WEIDMANN MARKUS, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, Basel 2016

ZITTER GERNOT/LIPP DIEGO, Aktuelle Fragestellungen zum Zinsabzug auf Eigenkapital. Unter Berücksichtigung internationaler steuerlicher Entwicklungen, ASA 89 (2020/2021), 81

ZWAHLEN BERNHARD/NYFFENEGGER NATALIE, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 3. A., Basel 2017

Rechtsquellen

BB Multilaterales Übereinkommen, Bundesbeschluss über die Genehmigung des multilateralen Übereinkommens zur Umsetzung steuerabkommensbezogener Massnahmen zur Verhinderung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (vom 22.3.2019), BBl 2019, 2651

BV, BV der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

Eigenfinanzierungs-VO, VO über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen (vom 13.11.2019), SR 642.142.2

FIFG, BG über die Förderung der Forschung und der Innovation (vom 14.12.2012), SR 420.1

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

Patentbox-VO, VO über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (vom 13.11.2019), SR 642.142.1

STAF, BG über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (vom 28.9.2018), AS 2019, 2395

StG BE, Steuergesetz (vom 21.5.2000), BSG 661.11

StG NW, Steuergesetz (vom 22.3.2000), NG 521.1

StG TG, Steuergesetz (vom 14.9.1992), RB 640.1

StG ZH, Steuergesetz (vom 8.6.1997), LS 631.1

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Materialien

Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der SSK, Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und Art. 25a Steuerharmonisierungsgesetz vom 4.6.2020

Botschaft zur SV 17, Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (vom 21.3.2018), BBl 2018, 2527

Erläuternder Bericht zur SV 17, Erläuternder Bericht des EFD zum Vernehmlassungsverfahren zur Steuervorlage 17 vom 6.9.2017

Erläuterungen zur Eigenfinanzierungs-VO, Erläuterungen zur Verordnung über den steuerlichen Abzug auf Eigenfinanzierung juristischer Personen vom 13.11.2019

OECD, BEPS-Aktionspunkt 5, Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Paris 2015, publiziert auf: www.oecd.org

OECD, Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, Paris 2019, publiziert auf: www.oecd.org

OECD-MA, OECD-Musterabkommen 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vom 21.11.2017); Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital (Condensed Version) 2017, Paris 2017, 23, publiziert auf: www.oecd.org

Schreiben der FDK an die WAK-S vom 30.9.2015, Schreiben der FDK an die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats vom 30.9.2015 betr. 15.049 Unternehmenssteuerreformgesetz III.

Zweite Stellungnahme zur Botschaft des Bundesrates vom 5. Juni 2015, publiziert auf: www.fdk-cdf.ch

Schreiben der FDK an die WAK-S vom 31.3.2016, Schreiben der FDK an die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats vom 31.3.2016 betr. 15.049 Unternehmenssteuerreformgesetz III, publiziert auf: www.fdk-cdf.ch

Schreiben der FDK an die Mitglieder des Ständerats und Nationalrats vom 17.5.2016, Schreiben der FDK an die Mitglieder des Ständerats und Nationalrats vom 17.5.2016 betr. 15.049 Unternehmenssteuerreformgesetz III, publiziert auf: www.fdk-cdf.ch

Votum SR Peter Hegglin (vom 14.12.2015) in: AB 2015 S, 1283/BO 2015 E, 1283

Votum SR Roberto Zanetti (vom 14.12.2015) in: AB 2015 S, 1283/BO 2015 E, 1283

Votum SR Roberto Zanetti (vom 30.5.2016) in: AB 2016 S, 257/BO 2016 E, 257

Praxisanweisungen

KS ESTV Nr. 5 vom 1.6.2004, Umstrukturierungen, zit.: KS ESTV 5/2004

KS 27 Beteiligungserträge, Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV betr. Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 17.12.2009)

KS SSK 34 Interkantonale Steuerauscheidung, Kreisschreiben Nr. 34 der SSK betr. Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen (vom 15.1.2020)