


Z S i S)




Band 3 / 2021

 **1 Adrian Briner**
Umsetzung der Steuerreform und der
AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Solothurn
und erste Erfahrungen aus der Praxis


Selbständige

Unternehmen

 **13 Stefan Stauffiger**
Zürcher Praxisänderung beim Pauschalabzug
für Unterhaltskosten von Liegenschaften

Grundstücke

MWST/Zoll

 **18 Julian Kläser**
Steuerrechtliche Behandlung von Mitarbeiter-
beteiligungen in der Schweiz –Grundsätzliches
sowie aktuelle Praxisfälle

IStR

Sozialabgaben

Reformen

Sonstige



zsis)



Umsetzung der Steuerreform und der AHV-Finanzierung (STAF) im Kanton Solothurn und erste Erfahrungen aus der Praxis

QUICK READ Der Kanton Solothurn nutzte die die Umsetzung der STAF dazu, einen proportionalen Gewinnsteuersatz über sämtliche Gewinne einzuführen. Der effektive Gewinnsteuersatz wird bis zum Jahr 2022 gestaffelt gesenkt und wird ab dem 1. Januar 2022 je nach Gemeinde zwischen 13.84 % und 16.29 % betragen. Im Kantonshauptort beträgt er 15.29 %. Neben dieser Senkung des effektiven Gewinnsteuersatzes sorgt auch die maximale Ausnützung der STAF-Instrumente dafür, dass der Kanton als Unternehmensstandort wesentlich an Attraktivität gewonnen hat. So wird bei der Patentbox eine Entlastung von maximal 90 % zugelassen und die Entlastungsbegrenzung auf 70 % festgesetzt. Der zusätzliche Abzug auf Forschungs- und Entwicklungskosten wurde ebenfalls eingeführt und beträgt maximale 50 %. Seit der Annahme der kantonalen Vorlage zur Umsetzung der STAF im Kanton Solothurn im Februar 2020, haben sich insbesondere in Bezug auf die Patentbox und den zusätzlichen Abzug auf Forschungs- und Entwicklungskosten erste kantonale Praxen des Steueramts herausgebildet, auf welche im Artikel eingegangen wird.



Adrian BRINER

Dipl. Wirtschaftsprüfer, dipl. Steuerexperte
Senior Associate | Vischer
abriner@vischer.com



QUICK READ 2**HAUPTTEIL** 3

1. Umsetzung der STAF im Kanton Solothurn	3
2. Senkung Gewinnsteuersatz im Kanton Solothurn	8
3. Anpassung Kapitalsteuersatz	10
4. Steuerliche Gegenfinanzierung	11
5. Weitere Massnahmen im Kanton Solothurn	11
6. Zusammenfassung	11

1. Umsetzung der STAF im Kanton Solothurn

Mit Annahme der STAF am 19. Mai 2019 durch die Schweizer Stimmbevölkerung wurden die kantonalen Steuerprivilegien in allen Kantonen per 1. Januar 2020 aufgehoben und durch Instrumente ersetzt, welche international akzeptiert sind. Während die Solothurner Stimmbevölkerung die STAF auf Bundesebene mit 58.6 % der Stimmen guthiess, lehnte sie gleichzeitig die erste kantonale Vorlage zur Umsetzung der STAF, welche eine markante Senkung des Gewinnsteuersatzes vorgesehen hätte, mit 51.4 % der Stimmen ab. In der zweiten Vorlage, welche vom Stimmvolk angenommen wurde, konnte man sich auf eine weniger umfangreiche, aber immer noch wesentliche Absenkung des Gewinnsteuersatzes einigen. Für die Stadt Solothurn wird der effektive Gewinnsteuersatz für juristische Personen ab dem Jahr 2022 beispielsweise noch 15.29 % (bisher: 21.23 %) betragen. Neben dieser Senkung des Gewinnsteuersatzes und der durch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vorgegebenen Gesetzesänderungen, wurden mit der Umsetzung der STAF im Kanton Solothurn einzelne Bestimmungen des Steuergesetzes an das neue Rechnungslegungsrecht angepasst und flankierende Massnahmen im Bereich der natürlichen Personen beschlossen.

1.1 Patentbox**1.1.1 Allgemeines**

Der Kanton Solothurn entschloss sich bei der Besteuerung der Erträge von Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox) die maximal zulässige Entlastung von 90 % auszuschöpfen, um so die Wettbewerbsfähigkeit und die Attraktivität des Kantons als Forschungs- und Innovationsstandort zu fördern (§ 91^{bis} und 91^{ter} des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern; StG SO). Selbständig Erwerbende profitieren ebenfalls von der maximal zulässigen Entlastung von 90 % bei der Besteuerung von Erträgen von Patenten und vergleichbaren Rechten (vgl. § 24^{ter} Abs. 1 StG SO). Die Entlastungsbegrenzung wurde sowohl bei den juristischen Personen als auch bei Selbständigerwerbenden auf die gemäss StHG maximal möglichen 70 % festgesetzt (§ 35^{quater} Abs. 1 StG SO bzw. § 92^{quater} Abs. 1 StG SO).



1.1.2 Eintritt in die Patentbox

- 3 Der Eintritt in die Box wurde gemäss dem Wortlaut von Art.24b Abs.3 StHG umgesetzt (§91^{ter} Abs.3 und Abs.4 StG SO). Grundsätzlich gilt die sogenannte Grundlösung. Dabei wird beim Eintritt in die Patentbox der in den zehn vergangenen Steuerperioden (vgl. Art.7 der Patentbox-Verordnung) steuermindernd berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand inklusive eines allfällig zusätzlich auf diesen Aufwendungen geltend gemachten Abzugs für Forschung und Entwicklung (F&E-Zusatzabzug; §92^{ter} StG SO) zum steuerbaren Reingewinn der Steuerperiode des Boxeneintritts hinzugerechnet und im selben Umfang eine versteuerte Reserve gebildet. Die versteuerte Reserve erhöht das steuerbare Eigenkapital und ist nach den ordentlichen Abschreibungssätzen oder über die Nutzungsdauer der Patente bzw. vergleichbarer Rechte innerhalb der Patentbox abzuschreiben. Im Normalfall erfolgt die Hinzurechnung im Zeitpunkt des Eintritts – mit den entsprechenden Liquiditätsfolgen. In Härtefällen bzw. bei fehlender Liquidität kann die Abrechnung auf Antrag auf die ersten fünf Jahre ab Boxeneintritt verteilt werden (sog. Verrechnungslösung; vgl. §91^{ter} Abs.5 StG SO). Der Antrag ist in der Steuerperiode des Boxeneintritts zu stellen. Bei Gewährung der Verrechnungslösung erfolgt die Hinzurechnung im Rahmen des anfallenden Boxengewinnes über maximal fünf Jahre. Es kommt somit zu keiner steuersystematischen Realisation der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im Zeitpunkt des Boxeneintritts. Grundsätzlich wird aber spätestens nach fünf Jahren über die noch nicht verrechneten Forschungs- und Entwicklungskosten abgerechnet. Die Kosten des Eintritts und der Geldabfluss werden also auf maximal fünf Jahre verteilt.

1.1.3 Austritt aus der Patentbox

- 4 Bezüglich des Austritts aus der Patentbox bestehen keine besonderen Regelungen. Ein Austritt ist grundsätzlich möglich. Bei Austritt vermutet das Steueramt jedoch, dass das Patent nicht mehr genutzt wird bzw. nicht mehr werthaltig ist und keine stillen Reserven auf dem Patent mehr bestehen. Falls bei vorzeitigem Austritt und noch nicht vollständigem Ablauf des Patents, das Patent dennoch werthaltig

ist, kann das Gespräch mit dem Steueramt über die steuerliche Behandlung der stillen Reserven auf dem Patent gesucht werden. Das gleiche gilt für Produktentwicklungen, deren Forschungs- und Entwicklungsaufwand direkt innerhalb der Box und somit nur reduziert berücksichtigt wurde und nun vorzeitig aus der Patentbox genommen werden sollen. Auch hier kann das Gespräch mit dem Steueramt gesucht werden. Soweit die versteuerte stille Reserve aus dem Boxeneintritt bis zum Boxenaustritt nicht vollständig in der Patentbox abgeschrieben werden konnte, kann sie nach dem Austritt weiter abgeschrieben werden.⁰¹

1.1.4 Gewinnermittlung

Wie vom Bundesgesetzgeber vorgegeben, richtet sich die Patentbox nach dem «*modifizierten Nexusansatz*» der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD), welcher gemäss den Bestimmungen des StHG bzw. der Patentboxverordnung berechnet wird. Ist der Gewinn aus dem Patent nicht bekannt, so erfolgt die Ermittlung des Boxegewinns nach der Residualmethode. Diese setzt auf der Produktebene an. Der Gewinn je Produkt wird dabei jeweils, wie von Art.24b Abs.2 StHG vorgegeben, um sechs Prozent der dem jeweiligen Produkt zugewiesenen Kosten, sowie um das Markenentgelt vermindert (§91^{ter} Abs.2 StG SO). Die Höhe des Markenentgelts ist mittels einer Marktstudie oder im Drittvergleich nachzuweisen. Ein möglicher Drittvergleich kann gegeben sein, falls zum Beispiel bisher die Tochtergesellschaften einer Konzernmuttergesellschaft (z.B. Holding) eine Lizenzgebühr für die Benutzung der Konzernmarke bezahlt haben und die Höhe dieses Markenentgelts steuerlich anerkannt wurde oder falls im Konzern Lizenzzahlungen für die Benutzung von Marken an Dritte geleistet werden. Die Höhe des Markenentgelts ist abhängig von der Art der Branche und den Eigenschaften der Kunden. So liegt üblicherweise der Wert einer Marke im Geschäftskundenbereich (B2B) unter dem Wert einer Marke im Endkundengeschäft (B2C).

⁰¹ Vgl. Art.1 der Erläuterungen zur Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentboxverordnung) des Eidgenössischen Finanzdepartement EFD vom 13. November 2019.



1.1.5 Dokumentationsvorschriften

- 6 Das StG SO kennt keine eigenen Dokumentationsvorschriften betreffend die Patentbox. Bei der zum Nachweis des Forschungs- und Entwicklungsaufwandes und der Zuordnung des Reingewinnes auf das Patent notwendigen Dokumentation stützt sich das StG SO auf Art. 8 der Patentboxverordnung (vgl. § 91^{ter} Abs. 6 StG SO). Aus Sicht der Beratung kann zudem bestätigt werden, dass das Steueramt des Kantons Solothurn die am 4. Juni 2020 von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) veröffentlichte Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den Art. 10a und Art. 25a des StHG (Analyse-SSK) und das darin vorgestellte Dokumentationsprinzip (Art. 8 der Analyse SSK) vollumfänglich anwendet. Dieses kann auch zur Dokumentation des Forschungs- und Entwicklungsaufwandes im Zusammenhang mit Patenten, also bei der Berechnung des Nexus-Faktors, angewandt werden. Das StG SO und auch die Patentboxverordnung schreiben jedoch keine bestimmte Dokumentationsmethode vor.

1.1.6 Empfehlung

- 7 Trotz der auf Antrag möglichen Verrechnungslösung, ist der Eintritt in die Patentbox im Kanton Solothurn immer mit Kosten verbunden, da stets über die im Zusammenhang mit dem Patent entstandenen Forschungs- und Entwicklungskosten abgerechnet werden muss. Es empfiehlt sich daher, dass Unternehmen die sicheren Kosten des Boxeneintritts gegenüber einem möglichen steuerlichen Vorteil aus der Patentbox sorgfältig abwägen.

1.2 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung

1.2.1 Allgemeines

- 8 Der Kanton Solothurn entschied sich ausserdem für die Einführung des gemäss StHG maximal zulässigen zusätzlichen Abzugs für Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Demnach wird auf Antrag zusätzlich ein Abzug in Höhe von 50 % des geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwandes gewährt (§ 92^{ter} Abs. 1 StG SO). Die Vorschriften für juristische Personen gelten sinngemäss auch für selbständig Erwerbende (§ 35^{ter} StG SO). Bislang

wird der F&E-Zusatzabzug nur von einzelnen Unternehmen in Anspruch genommen. Längerfristig, v.a. nach Auslaufen der Übergangsbestimmungen gemäss § 289 StG SO bzw. dem altrechtlichen Step-up (vgl. nachfolgend Ziff. 1.5), erwartet das Steueramt des Kantons Solothurn, dass die Unternehmen vermehrt den zusätzlichen F&E-Abzug geltend machen werden.

Falls der Auftraggeber nicht zu einem F&E-Zusatzabzug berechtigt ist, kann die Auftragnehmerin diesen geltend machen (§ 92^{ter} Abs. 4 StG SO e contrario). Abweichend vom StHG wird ein zusätzlicher F&E-Abzug in diesem Fall jedoch explizit ausgeschlossen, soweit das steuerpflichtige Unternehmen für seinen F&E-Aufwand auf Basis eines Kostenaufschlags entschädigt wird (§ 92^{ter} Abs. 5 StG SO). Die Gewährung des F&E-Zusatzabzugs würde aufgrund der üblicherweise geringen Marge der Auftragnehmerin und deren relativ hohen F&E-Personalaufwands in vielen dieser Fälle dazu führen, dass die Auftragnehmerin nach Berücksichtigung des F&E-Zusatzabzugs keinen Gewinn ausweisen würde. Im Kanton könnte folglich nur der Mindestgewinn nach § 92^{quater} Abs. 1 StG SO besteuert werden. Falls die Auftragnehmerin neben der Auftragsforschung noch weitere Erträge erzielt, wäre es sogar möglich, dass das steuerbare Ergebnis aus der Auftragsforschung negativ wird und damit auch die übrigen steuerbaren Erträge mindert. Dies wird mit der nun vorliegenden Gesetzesbestimmung verhindert. Mit dieser Beschränkung wird angestrebt, dass sich die ganze Wertschöpfungskette im Kanton ansiedelt.⁹²

Bei der Auslegung, welche F&E-Aufwendungen nun tatsächlich vom zusätzlichen F&E-Abzug profitieren können, hält sich das Steueramt des Kantons Solothurn an die in der Analyse SSK verwendete Definition, welche wiederum auf dem OECD Frascati-Hand-

⁹² Botschaft und Entwurf des Regierungsrates an den Kantonsrat von Solothurn über die Umsetzung der Steuerreform und der AHV-Finanzierung 2020 vom 9. Juli 2019, RRB 2019/1086, S. 36 (zit. Botschaft Umsetzung Steuerreform).



buch 2015⁰³ und dem Oslo-Handbuch 2005⁰⁴ basiert. Der Abzug ist damit der klassischen Forschung und Entwicklung bzw. der wissenschaftlichen Forschung und der wissenschaftlichen Innovation im Zusammenhang mit Forschung vorbehalten.⁰⁵ Will ein Unternehmen im Kanton Solothurn den F&E-Zusatzabzug geltend machen, muss es nachweisen, dass die F&E, auf dessen Aufwand der F&E-Zusatzabzug geltend gemacht werden soll, die fünf Frascati-Grundsätze⁰⁶ kumulativ erfüllt.⁰⁷

1.2.2 Dokumentationsvorschriften

- 11** Der Nachweis, dass die F&E im Sinne von § 92^{ter} Abs. 2 StG SO als F&E qualifiziert, ist vom Unternehmen zu erbringen. Als notwendige Beweisunterlage für den Nachweis, dass es sich um für den Zusatzabzug qualifizierende F&E handelt, ist im Kanton Solothurn insbesondere eine «Road Map» einzureichen. Dabei handelt es sich um eine Übersicht über die Forschungsprojekte inklusive einem Projektbeschrieb je Projekt (Titel, Ziel, Inhalt, Methode, Vorgehensweise, Arbeitsplan, Zeitrahmen, Neuheit der zu erwartenden Erkenntnisse). Dabei ist für jedes Projekt darzulegen, ob die fünf Frascati-Kriterien kumulativ erfüllt werden. Zusätzlich sind Angaben über die erwartete Realisationsdauer abzugeben, sowie die voraussichtlichen Projektgesamtkosten darzulegen. Bei Auftragsforschung von Dritten werden zusätzlich der Projektvertrag, Rechnungskopien, sowie eine Bestätigung der Dritten, dass der Auftrag in der Schweiz ausgeführt wird, gefordert. In einem weiteren Schritt ist eine Zusammenstellung der direkten Personalkosten für F&E inkl. Organigramm bzw. eine Zusammenstellung der Kosten der Auftragsforschung erforderlich. Zum Schluss sind diese Personalkosten für F&E bzw. die Kosten der Auftragsforschung auf die entsprechenden Forschungsprojekte zu allozieren. Nur Kosten im Zusammenhang mit qualifizierender F&E profitieren vom Zusatzabzug. Zu erwähnen ist, dass die Kosten von Personen, welche sowohl im Bereich Forschung als auch im operativen Bereich tätig sind, auf diese beiden Bereiche quotal zu verteilen sind, da sich nur die Kosten im Zusammenhang mit der F&E für den Zusatzabzug qualifizieren. Diese Aufteilung erfolgt grundsätzlich anhand dem für den jeweiligen Bereich

erfassten Zeitaufwand. Falls eine detaillierte Zeiterfassung nicht praktikabel ist, kann nach vorgängiger Besprechung mit dem Steueramt auch auf Pauschalen zurückgegriffen werden.

Gemäss Praxis des Steueramts des Kantons Solothurn werden die vorgenannten Voraussetzungen bei erstmaliger Geltendmachung des F&E-Zusatzabzugs in den ersten beiden Jahren im Detail geprüft. Dabei ist es möglich, vorgängig beim Steueramt um Konsultation und Prüfung betreffend die Qualifikation der F&E und der notwendigen Dokumentation zu bitten. Wichtig zu erwähnen ist, dass das Steueramt die Dokumentation betreffend die Qualifikation der F&E direkt vor

⁰³ OECD, Frascati Manual Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development, 2015 (Frascati-Handbuch 2015), Leitlinien für die Erhebung und Meldung von Daten über Forschung und experimentelle Entwicklung, 2018, online abgerufen am 16. Juni 2021 unter: https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/frascati-handbuch-2015_9789264291638-de.

⁰⁴ OECD, Oslo Manual Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3. Auflage, 2005 (Oslo-Handbuch 2005), online abgerufen am 16. Juni 2021 unter: <https://ec.europa.eu/eurostat/documents/3859598/5889925/OSLO-EN.PDF/60a5a2f5-577a-4091-9e09-9fa9e741dcf1>.

⁰⁵ Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach dem Art. 10a und 25a Steuerharmonisierungsgesetz (Analyse SSK), Juni 2020, Ziff. 3.1.1 (zit. Analyse SKK).

⁰⁶ Analyse SSK, Ziff. 3.1.2.

⁰⁷ Wissenschaftliche Forschung, d.h. Forschung und experimentelle Entwicklung, beinhaltet gemäss Frascati-Handbuch 2015 fünf kumulativ erforderliche Frascati-Grundsätze: (1) Gewinnung von neuen Erkenntnissen (neuartig), (2) auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruhend (schöpferisch), (3) Ungewissheit bezogen auf das Endergebnis (ungewiss), (4) einem Plan folgend und budgetiert (systematisch) und (5) zu Ergebnissen führend, die reproduzierbar sind (übertragbar und/oder reproduzierbar).



Ort beim Unternehmen prüft, um die Geheimhaltung vertraulicher Daten zu gewährleisten. Diese Daten finden also keinen Eingang in das Steuerdossier. Bleiben die Verhältnisse stabil, wird die Erfüllung der Voraussetzungen nur noch sporadisch im Detail geprüft.

1.3 Kein Abzug für Eigenfinanzierung

- 13 Aufgrund der Senkung der Gewinnsteuersätze im Kanton Solothurn war die Einführung eines Abzugs für Eigenfinanzierung (vgl. Art. 25a^{bis} StHG) nicht möglich.

1.4 Maximale Entlastungsbegrenzung

- 14 Die gesamte steuerliche Ermässigung, welche sich aus der Patentbox, dem zusätzlichen Forschungs- und Entwicklungsabzug und aus den Abschreibungen aus den beim Statuswechsel aufgedeckten stillen Reserven ergibt (§ 289 Abs. 5 StG SO, vgl. 1.5 unten), darf nicht höher sein als 70% des steuerbaren Gewinnes (§ 92^{quater} Abs. 1 StG SO). Dies gilt sinngemäss auch für die selbständig Erwerbenden (§ 35^{quater}, Abs. 1 StG SO). Mindestens 30% des Gewinnes sollen auf Stufen der Staats- und Gemeindesteuern demnach steuerbar bleiben.

- 15 Zusätzlich zu den vom StHG vorgegebenen Bestimmungen zur Entlastungsbegrenzung wurde gesetzlich geregelt (§ 92^{quater}, Abs. 2 StG SO), in welcher Reihenfolge die Ermässigungen zu kürzen sind, damit die Höchstentlastung nicht überschritten wird. In erster Linie ist der Zusatzabzug für F&E-Aufwendungen, dann die Abschreibungen auf den aufgedeckten stillen Reserven (§ 289 Abs. 5 StG SO) und schliesslich die Entlastung aufgrund der Patentbox zu kürzen. Ebenfalls wird unter Abs. 3 zusätzlich zum StHG geregelt, dass Entschädigungen für F&E auf Basis einer Kostenaufschlagsmethode in jedem Fall ungekürzt steuerbar bleiben. Für die steuerpflichtige Person selbst ist die Festlegung der Reihenfolge der Kürzung der Ermässigungen weniger relevant. Die Vorgabe der Reihenfolge stellt jedoch sicher, dass die steuerlichen Instrumente bei der Berechnung des Nationalen Finanzausgleichs (NFA) korrekt berücksichtigt werden. Denn dieser wurde im Rahmen der STAF neu geregelt.

Da die Einführung einer Patentbox für die Kantone obligatorisch ist, wird diese neu bei der Berechnung des NFA mitbetrachtet. Reduziert sich der steuerbare Reingewinn aufgrund einer Patentboxermässigung, so reduziert sich ebenfalls der für den NFA relevante Ressourcenindex des Kantons. Bei dem F&E-Zusatzabzug hingegen sind die Kantone frei diesen einzuführen. Daher werden diese bei der Berechnung des NFA nicht berücksichtigt.

Aufgrund der hohen Entlastungsbegrenzung lässt sich bei Nutzung der Patentbox und/oder des F&E-Zusatzabzuges ein tiefer effektiver Gewinnsteuersatz erzielen. Eine Ermässigung von 70% führt ab dem 1. Januar 2022 zu einer effektiven Gewinnsteuerbelastung von 10.20% (Stadt Solothurn, Bund, Kanton und Gemeinde).

1.5 Aufdeckung stiller Reserven

1.5.1 Aufdeckung stiller Reserven beim Statuswechsel

Statusgesellschaften mit Sitz im Kanton Solothurn konnten die in der Vergangenheit unter dem Steuerstatus gebildeten stillen Reserven inkl. stille Reserven in Zusammenhang mit einem selbstgeschaffenen Mehrwert (originärer Goodwill) vor dem Wegfall des Steuerprivilegs steuerneutral auf Stufe der Staats- und Gemeindesteuer aufdecken, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären. Die stillen Reserven inkl. Goodwill konnten dabei bis zum 31. Dezember 2019 entweder effektiv in der Steuerbilanz aufgedeckt und danach über maximal 10 Jahre steuerlich abgeschrieben werden (Aufdeckungslösung bzw. «altrechtlicher Step-up») oder sie wurden, wie im StHG vorgesehen, mittels Verfügung festgesetzt und im Falle ihrer Realisation während den nachfolgenden fünf Jahren zu einem Sondersatz von 1% (einfache Staatssteuer) besteuert (§ 289 StG SO; Sondersatzlösung). Falls ausserdem im Zeitpunkt des Statuswechsels der Verkehrswert von Beteiligungen unter den Gesteuerungskosten lag, konnte der Gesteuerungskostenwert der Beteiligung auf Antrag der steuerpflichtigen Person bei den Staats- und Gemeindesteuern gewinnsteuerneutral bis auf den Verkehrswert reduziert werden (§ 42^{quinquies} Abs. 3 der Vollzugsverordnung



zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (StV SO)). Dies verhindert, dass beispielsweise eine unter dem Holdingprivileg steuerlich nicht wirksame Abschreibung einer Beteiligung bei Werterholung der Beteiligung nach dem Statuswechsel bei den Staats- und Gemeindesteuern besteuert wird.

1.5.2 Aufdeckung stiller Reserven beim Zuzug/Wegzug

- 18 Die Möglichkeit zur Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn bzw. Ende der Steuerpflicht wurde für die Kantone im StHG obligatorisch vorgeschrieben. Der Kanton Solothurn übernahm die Bestimmungen des StHG ohne Änderungen (§ 92^{bis} StG SO und § 92^{ter} StG SO). Die Höhe der stillen Reserven und des Goodwills ist nach einer allgemein anerkannten Bewertungsmethode festzulegen. Gemäss Praxis des Steueramts des Kantons Solothurn kann es sich bei der Bewertungsmethode also um die Discounted Cash-Flow, die Praktikermethode oder um eine andere angemessene Methode handeln, wobei aber bei schwierigen und komplexen Bewertungen ein objektives Bewertungsgutachten einer Expertin verlangt wird.

1.6 Gezielte Erleichterungen bei der Kapitalsteuer

- 19 Gemäss Art.29 Abs.3 StHG können die Kantone für Eigenkapital von Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen das auf qualifizierende Beteiligungsrechte nach Art.28 Abs.1 StHG, auf Patente und vergleichbare Rechte nach Art.24a StHG sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen. Von diesem Recht hat der Kanton Solothurn Gebrauch gemacht. Demnach wird das anteilige Eigenkapital, das auf qualifizierte Beteiligungsrechte, auf Patente und vergleichbare Rechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, nur zu 5% dem steuerbaren Eigenkapital zugerechnet (§104 Abs.3 StG SO; §106 Abs.2 StG SO). Konzerninterne Kontokorrentforderungen und Cash Pooling Guthaben profitieren gemäss Praxis des Steueramts des Kantons Solothurn ebenfalls von der ermässigten Kapitalbesteuerung. Somit erfolgt auf diesem Eigenkapital eine Reduktion der Kapitalsteuer

um 95%. Die am Hauptort geltende ordentliche effektive Kapitalsteuer von 0.174% (Stadt Solothurn, Kanton- und Gemeinde) lässt sich so auf bis zu 0.009% reduzieren. Wie bisher bleibt die Kapitalsteuer weiterhin an die Gewinnsteuer anrechenbar, so dass im Falle eines steuerbaren Reingewinnes in vielen Fällen keine Kapitalsteuer geschuldet ist.

2. Senkung Gewinnsteuersatz im Kanton Solothurn

2.1 Einheitlicher Gewinnsteuersatz

20 Vor dem Hintergrund der Implementierung der STAF-Vorschriften im kantonalen Steuergesetz wurde gleichzeitig auch der ordentliche Gewinnsteuersatz schrittweise gesenkt. Kannte das StG SO bisher einen zweistufigen Gewinnsteuersatz – Gewinne ordentlich besteuert Kapitalgesellschaften bis CHF 100'000 wurden mit 5% und Gewinne darüber mit 8.5% besteuert – wurde mit der Umsetzung der STAF neu ein einheitlicher Steuersatz für alle juristischen Personen eingeführt. Der einheitliche Steuersatz gilt ebenfalls für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, welche bisher ebenfalls zum tieferen Steuersatz besteuert wurden. Die bislang geltende generelle Steuerfreigrenze von CHF 5'000 für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen wurde aufgehoben und durch eine Steuerfreigrenze von CHF 20'000 für Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken ersetzt, wie sie auch im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) gilt (Art.66a DBG). Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken werden somit nicht besteuert, sofern sie höchstens CHF 20'000 betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind (§97 Abs.2 StG SO). Übersteigen die Gewinne die Freigrenze von CHF 20'000, so unterliegt der gesamte Gewinn der Besteuerung (Tariffreigrenze).

2.2 Gestaffelte Reduktion des Gewinnsteuersatzes und hohe Gemeindeautonomie

21 Die Reduktion des Gewinnsteuersatzes erfolgt gestaffelt über drei Jahre. Demnach beträgt der gesetzliche Gewinnsteuersatz gemäss den Übergangsbestim-



mungen von § 291 StG SO für das Jahr 2020 5% und für das Jahr 2021 4.7% (einfache Staatssteuer). Ab dem Jahr 2022 beträgt der Gewinnsteuersatz sodann 4.4%. Dies führt schliesslich dazu, dass der effektive Gewinnsteuersatz (Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer) am Hauptort ab dem Jahr 2022 von bisher 21.38% auf 15.29% sinkt. Aufgrund der hohen Gemeindeautonomie liegen die Gemeindesteuerfüsse

im Kanton Solothurn weit auseinander und die effektiven Gewinnsteuersätze unterscheiden sich daher je nach Gemeinde relativ stark. Im Jahr 2020 schwankte der Gemeindesteuerfuss für juristische Personen zwischen 60% and 135%. Im Durchschnitt betrug der Gemeindesteuerfuss 115%.⁰⁸ Die effektive Gewinnsteuerbelastung innerhalb des Kantons ist denn auch sehr unterschiedlich. [→ Grafik RZ 22]

→ 22

ÜBERSICHT SENKUNG GEWINNSTEUERSATZ AB 2020 (BUND, KANTON UND GEMEINDE) basierend auf den per 17. Juni 2021 bekannten Gemeindesteuerfüssen

Hauptort (Gemeindesteuerfuss 2020: 110%, ab 2021: 107%)	2019	2020	2021	2022 ff.
Hauptort gesetzlicher Steuersatz (in Prozent)	27.20	19.35	18.70	18.05
Hauptort effektiver Steuersatz (in Prozent)	21.38	16.21	15.75	15.29
Bis 2019: Hauptort effektiver Steuersatz für Gewinne bis CHF 100'000 (in Prozent)	16.32			
Hauptort effektiver Steuersatz für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen mit ideellen Zwecken bei Überschreiten der Freigrenze von CHF 5'000 bis 2019. Ab 2020 nur noch Freigrenze bei ideellem Zweck (CHF 20'000). (in Prozent)	13.23	13.12	12.62	12.12
MINIMAL (Gemeindesteuerfuss 2020: 60%, ab 2021: 62%)	2019	2020	2021	2022 ff.
Minimaler effektiver Steuersatz (in Prozent)	18.67	14.60	14.22	13.84
MAXIMAL (Gemeindesteuerfuss 2020: 135%, ab 2021: 139%)	2019	2020	2021	2022 ff.
Maximaler effektiver Steuersatz (in Prozent)	22.68	17.32	16.81	16.29

⁰⁸ Vgl. Steuerrechner des Kantons Solothurn, online abgerufen am 17. Juni 2021 unter: <https://steuerrechner.so.ch>.



3. Anpassung Kapitalsteuersatz

- 23 Vor der STAF betrug der Kapitalsteuersatz für Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften 0.2% auf den ersten 50 Mio. Franken des steuerbaren Eigenkapitals, 0.1% auf den nächsten 50 Mio. Franken und 0.05% auf dem restlichen Eigenkapital, mindestens jedoch CHF 200 bei persönlicher bzw. CHF 100 bei ausschliesslich wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Nachdem diese Sondersätze für Statusgesellschaften wegfallen, wurde neu der Kapitalsteuersatz für alle juristischen Personen identisch auf 0.8% festgesetzt (§107 Abs.1 StG SO). Auf eine Reduktion des Kapitalsteuersatzes

wurde – aufgrund der Anrechenbarkeit der Kapitalsteuer an die Gewinnsteuer und den gezielten Erleichterungen gemäss §104 Abs. 3 StG SO⁹⁹ – verzichtet. Kapital von juristischen Personen mit ideellem Zweck wird bis zu einer Freigrenze von CHF 200'000 weiterhin nicht besteuert, falls dieses ausschliesslich und unwiderruflich ideellen Zwecken gewidmet ist. Übersteigt das Eigenkapital diese Freigrenze, wird das gesamte Eigenkapital besteuert (Tariffreigrenze). Weiterhin berechnet sich das Eigenkapital bei Vereinen, Stiftungen sowie übrigen juristischen Personen nach den Bestimmungen für die natürlichen Personen (Verkehrswerte) (§107 Abs.2 StG SO). [→ Grafik RZ 24]

→ 24

ÜBERSICHT VERÄNDERUNG KAPITALSTEUERSATZ (KANTON UND GEMEINDE) basierend auf den per 17. Juni 2021 bekannten Gemeindesteuerfüssen

Bis 2019	Kapitalsteuersatz in Prozent (Anrechnung Gewinn- an Kapitalsteuer)			Minimalsteuer bei persönlicher Zugehörigkeit (Hauptort)	Minimalsteuer bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Hauptort)
	Minimal	Maximal	Hauptort		
Gemeindesteuerfuss	60 %	135 %	110 %		
Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (ordentliche Besteuerung)	0.136	0.196	0.176	440	220
Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaft (degressiver Kapitalsteuersatz abhängig von Höhe des Eigenkapitals)	0.009 – 0.034	0.012 – 0.049	0.011 – 0.043		
Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen bei Überschreiten der Freigrenze von CHF 200'000	0.136	0.196	0.176		
Ab 2020	Kapitalsteuersatz in Prozent (Anrechnung Gewinn- an Kapitalsteuer)			Minimalsteuer bei persönlicher Zugehörigkeit (Hauptort)	Minimalsteuer bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Hauptort)
	Minimal	Maximal	Hauptort		
Gemeindesteuerfuss	62 %	139 %	107 %		
Kapitalgesellschaften und Genossenschaften: Ordentlicher Kapitalsteuersatz	0.138	0.199	0.174	434	217
Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen (ideelle Zwecke bei Überschreiten der Freigrenze von CHF 200'000)	0.138	0.199	0.174		
Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen (ideelle Zwecke bei Überschreiten der Freigrenze von CHF 200'000): Minimaler Kapitalsteuersatz*	0.007	0.010	0.009		

* Das anteilige Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte nach §98, auf Rechte nach §91^{bis} sowie auf Darlehen, Cash Pooling Guthaben und Kontokorrentforderungen an Konzerngesellschaften entfällt, wird 5% dem steuerbaren Eigenkapital zugerechnet (§104 Abs. 3 StG SO).

⁹⁹ Vgl. Ziff. 6.



4. Steuerliche Gegenfinanzierung

4.1 Erhöhung der Dividendenbesteuerung bei qualifizierten Beteiligungen

- 25 Vermögenserträge und Kapitalgewinne (bei Geschäftsvermögen) aus qualifizierten Beteiligungen, welche im Privat- oder im Geschäftsvermögen (natürlicher Personen) gehalten werden, werden ab dem Jahr 2021 neu im Umfang von 70% statt bisher 50% (Geschäftsvermögen) bzw. 60% (Privatvermögen) besteuert (§ 24^{bis} Abs. 1 StG SO; § 26 Abs. 1 lit. b) StG SO).

4.2 Erhöhung der Vermögenssteuer

- 26 Der tiefe Vermögenssteuertarif von bisher maximal 0.1% (einfache Staatsteuer) wurde moderat auf maximal 0.13% (einfache Staatssteuer) erhöht (§ 72 StG SO). Bis zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1 Mio. bleibt der Vermögenssteuertarif jedoch unverändert bei 0.1%. Der maximal am Hauptort angewendete Vermögenssteuersatz (Kantons- und Gemeindesteuer) beträgt somit weiterhin moderate 0.27%.

4.3 Anpassungen an das Rechnungslegungsrecht und an die Praxis des Steueramts

- 27 Die Bestimmungen über Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen (§ 34 lit a) StG SO; § 35 StG SO; § 35^{bis} StG SO; § 92 lit b) StG SO) wurden an das im Jahr 2013 in Kraft getretene Rechnungslegungsrecht (Art. 960 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts (OR)) und an die langjährige Praxis des Steueramts des Kantons Solothurn angepasst. Die bisherige Möglichkeit zur Bildung einer Rücklage für die Kosten von wirtschaftlich erforderlichen Betriebsumstellungen und -umstrukturierungen, welche im Widerspruch zum StHG und DBG stand, wurde aufgehoben. Ebenso wurde die Definition des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Falle einer Ersatzbeschaffung der Definition des DBG angepasst. Die besonderen Praxen des Kantons Solothurn, welche bisher die Gewährung von Einmal- und Zusatzabschreibungen sowie einen doppelten Abschreibungssatz auf Neubauten gestatteten, werden im Sinne einer Verstetigung der Bemessungsgrundlage nicht mehr gewährt. Für Abschreibungen im Kanton Solothurn gilt nun grundsätzlich ebenfalls das Merk-

blatt A/1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV)¹⁰. Die einzige wesentliche Ausnahme betrifft aktivierte Software. Bei dieser wird weiterhin eine vollständige Abschreibung innerhalb eines Jahres zugelassen.

5. Weitere Massnahmen im Kanton Solothurn

5.1 Senkung der Einkommenssteuern und Erhöhung der Abzüge für Kinderbetreuung

Der Einkommenssteuertarif wurde angepasst, so dass Alleinstehende bis zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 35'800 und Verheiratete bis zu einem gemeinsamen Einkommen von CHF 68'000 teilweise spürbar entlastet werden (§ 44 Abs. 1 StG SO). Weiter wurde der Abzug für die Kosten der familienergänzenden Kinderbetreuung von CHF 6'000 auf CHF 12'000 verdoppelt (§ 41 Abs. 1 lit. b) StG SO).

5.2 Kompensationszahlungen an die Einwohnergemeinden

Die Erhöhung des Bundessteueranteils der Kantone an den veranlagten direkten Bundessteuern um 4.2% auf 21.2% wird voraussichtlich für den Kanton Solothurn zu Mehreinnahmen von jährlich ca. CHF 15 Millionen führen.¹¹ Diese Mehreinnahmen werden während acht Jahren den Gemeinden zum Teilausgleich für die zu erwartenden Steuerausfälle zugutekommen.

6. Zusammenfassung

Der Kanton Solothurn hat die Umsetzung der STAF genutzt, um das Steuergesetz, insbesondere durch Verweise auf das neue Rechnungslegungsrecht, zu

¹⁰ Merkblatt A/1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) von 1995 betreffend Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, online abgerufen am 17. Juni 2021 unter: <https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/bundessteuer/merkblaetter/m-a-1995-geschbetriebe.pdf.download.pdf/M-A-1995-GeschBetriebe.pdf>.

¹¹ Vgl. Botschaft Umsetzung Steuerreform, S. 27.



aktualisieren. Mit der Senkung des effektiven Gewinnsteuersatzes, dem Ausnutzen der Möglichkeiten der Patentbox sowie der Einführung des zusätzlichen F&E-Abzugs ist es gelungen, die Attraktivität des Kantons im Bereich Unternehmenssteuern für bereits bisher ordentlich besteuerte Unternehmen wesentlich zu verbessern. Während bisher beispielsweise die Differenz des effektiven Gewinnsteuersatzes für Gewinne über CHF 100'000 zwischen dem Kanton Solothurn (21.38 %) und dem Kanton Luzern (12.32 %) ca. 9 % betrug, wird diese ab dem Jahr 2022 auf ca. 3 % (15.29 % zu 12.32 %) sinken. Der Abstand zu den Tiefsteuerkantonen wurde also wesentlich verringert. Sollte sich in Zukunft tatsächlich eine globale Mindestbesteuerung mit einem effektiven Gewinnsteuersatz von 15 % durchsetzen, würde sich diese Differenz gar ganz auflösen.¹² Der Gewinnsteuersatz im Kanton Solothurn liegt ja gerade bei ungefähr 15 %. Bis dahin bleibt jedoch der Gewinnsteuersatz im Kanton Solothurn – trotz Absen-

kung – knapp über dem schweizerischen Mittel (2021: 14.87 %)¹³. Die erfreuliche Reduktion des Gewinnsteuersatzes wird für natürliche Personen allerdings etwas getrübt durch die Erhöhung der Besteuerung von Vermögenserträgen und Kapitalgewinnen (bei Geschäftsvermögen) aus qualifizierten Beteiligungen und der Erhöhung der Vermögenssteuer.

Die neuen Instrumente, also die Patentbox und der F&E-Zusatzabzug, werden voll ausgeschöpft. Für Unternehmen, welche von diesen beiden Instrumenten profitieren können, ist der Kanton Solothurn somit sehr attraktiv. Dass die Implementation dieser Instrumente offen mit dem Steueramt besprochen und auf Antrag vorgängig geprüft werden kann, ist erfreulich. Neben den harten Fakten ist es vor allem diese Bürgernähe, welche den Kanton Solothurn als Steuerstandort auszeichnet.

[→ Grafik RZ 32]

→ 32

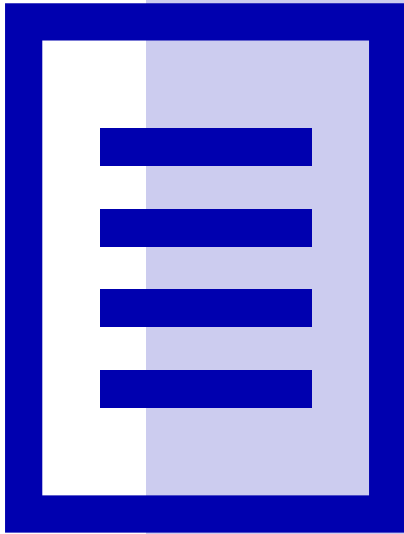
UMSETZUNG STAF IM KANTON SOLOTHURN

Ersatzmassnahmen	
Patentbox (maximale Entlastung)	90 %
zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand	50 %
Abzug für Eigenfinanzierung	Nein
Maximale Entlastungsbegrenzung	70 %
Steuerermässigung bei der Kapitalsteuer auf Eigenkapital, das auf qualifizierten Beteiligungen, Patenten und vergleichbaren Rechten sowie Konzerndarlehen entfällt	95 %
Umfang der Besteuerung von Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen bei natürlichen Personen	70 %
Steuersätze*	
* basierend auf den per 17. Juni 2021 bekannten Gemeindesteuerfüssen	
Effektiver Gewinnsteuersatz ab 2022 (gestaffelte Senkung über drei Jahre)	13.84 % – 16.29 %
Effektiver Gewinnsteuersatz des Kantonshauptorts ab 2022	15.29 %
Tiefstmöglicher effektiver Gewinnsteuersatz (inkl. aller Ersatzmassnahmen unter Berücksichtigung der Entlastungsbegrenzung, ab 2022)	9.72 % – 10.54 %
Kapitalsteuersatz	0.138 % – 0.199 %
Tiefstmöglicher Kapitalsteuersatz (inkl. aller Massnahmen)	0.007 % – 0.01 %
Kapitalsteuer anrechenbar an Gewinnsteuer	Ja

¹² G7 Finance Ministers Agree Historic Tax Agreement, Juni 2021, online abgerufen am 17. Juni 2021 unter: <https://www.g7uk.org/g7-finance-ministers-agree-historic-global-tax-agreement/>.

¹³ Vgl. Umfrage zum Gewinnsteuersatz in der Schweiz, Juli 2021, online abgerufen am 12. Juli 2021 unter: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/513550/umfrage/gewinnsteuersatz-in-der-schweiz/>.





zsis)



Zürcher Praxisänderung beim Pauschalabzug für Unterhaltskosten von Liegenschaften

QUICK READ Das Zürcher Verwaltungsgericht hat in einem kürzlich ergangenen Urteil festgehalten, dass Nebenkosten, welche nach der effektiven Methode auf die Mieter überwält werden, nicht zum steuerbaren Mietertrag gehören. In der Folge hat das Kantonale Steueramt sein Merkblatt zum Liegenschaftenunterhalt angepasst und legt fest, dass entgegen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, ab Steuerperiode 2020 die pauschalen Unterhaltskosten nur noch gewährt werden, wenn sämtliche Nebenkosten mit Ausnahme von Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung als steuerbarer Ertrag akzeptiert werden.

Damit stellt das Steueramt die Steuerpflichtigen vor die Wahl, dass entweder die Nebenkosten teilweise besteuert werden, dafür die pauschalen Unterhaltskosten geltend gemacht werden können oder dass die Nebenkosten nicht zum steuerbaren Ertrag hinzugerechnet werden, dafür aber auch die pauschalen Unterhaltskosten nicht geltend gemacht werden können. Folgt man der Auffassung des Verwaltungsgerichts, fehlt es dafür aber an der gesetzlichen Grundlage.



Stefan STAUFFIGER

Dipl. Steuerexperte / Dipl. Experte
Rechnungslegung & Controlling

Geschäftsführer / Dipl. Steuerexperte |
Steuer & Treuhand Experten AG

stefan.stauffiger@steuer-treuhand.ch



QUICK READ 14**HAUPTTEIL** 15

1. Verwaltungsgericht Zürich: Effektive Nebenkosten sind nicht Bestandteil des steuerbaren Liegenschaftenertrags 15
2. Anpassung Merkblatt Liegenschaftenerhalt 15

1. Verwaltungsgericht Zürich: Effektive Nebenkosten sind nicht Bestandteil des steuerbaren Liegenschaftenertrags

Das Kantonale Steueramt Zürich hat hoch gepokert und musste jüngst mit einem Urteil des Zürcher Verwaltungsgerichts eine Niederlage in Bezug auf die Besteuerung von Nebenkosten bei Mietzinserträgen einstecken. 1

Zur Beurteilung stand die Frage, was die steuerbare Grundlage für den Pauschalabzug bei vermieteten Liegenschaften bildet. Das Kantonale Steueramt Zürich qualifizierte alle Leistungen der Mieter als steuerbar und schloss einzig Nebenkosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung von den steuerbaren Liegenschaftenerträgen aus (dies trotz bestehender Mietverträge mit zusätzlichen Nebenkosten). Die übrigen Nebenkosten sollten steuerbaren Liegenschaftenertrag darstellen und Ausgangslage für die Unterhaltungspauschale bilden. Die Gegenpartei hingegen erachtete die weiteren, mietvertraglich festgelegten Nebenkosten als nicht steuerbaren Liegenschaftenertrag und folglich auch nicht als Grundlage für den Pauschalabzug. Das Verwaltungsgericht hielt in seinem Urteil⁰¹ vom 17. Dezember 2020 ausdrücklich fest, dass Nebenkosten, die unter Art. 257a, 257b und 281 Obligationenrecht (OR) fallen, nicht zu den steuerbaren Mietzinserträgen zählen. In der Folge passte das Kantonale Steueramt Zürich sein Merkblatt an, dessen Änderung nun den Stein des Anstosses liefert. 2

2. Anpassung Merkblatt Liegenschaftenerhalt**2.1 Kleine Anpassung – Grosse Wirkung**

Das Merkblatt ZStB-Nr. 30.3 des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 26. März 2021 über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und 3

⁰¹ VGer ZH vom 17. Dezember 2020, SB.2020.00095 und SB.2020.00096.



die Verwaltung von Liegenschaften⁰² löst das frühere Merkblatt Nr.18/821 vom 13.November 2009⁰³ ab Steuerperiode 2020 ab. Neu ergibt sich in Randziffer 51 ein Einschub zur geltenden Praxis des Kantonalen Steueramtes Zürich:

- 4 *«Werden bei vermieteten Liegenschaften neben den üblichen Nebenkosten (Heizung, Warmwasser, Treppenhausreinigung) auch ordentliche Unterhalts- und Betriebskosten an die Mieter weiterverrechnet, so kann ein Pauschalabzug nur geltend gemacht werden, wenn diese Kosten beim Liegenschaftenertrag hinzugerechnet werden.»*

- 5 Dieser Einschub wird als Praxisänderung verstanden. Er soll klarstellen, dass der Pauschalabzug für Unterhaltskosten von Liegenschaften nur dann zur Anwendung gelangt, wenn der Bruttomiettertrag als Basis dient. Die Basis bei vermieteten Liegenschaften soll bei allen dieselbe sein, unabhängig davon, wie die Kosten auf die Mieter überwältzt werden (pauschal, effektiv oder im Mietzins inbegriffen). Unter Bruttomiettertrag bei vermieteten Liegenschaften ist laut Merkblatt der Bruttojahresertrag inklusive Nebenkosten und abzüglich Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung zu verstehen. Hiermit wird deutlich, dass weitere auf die Mieter überwältzte Kosten bei Anwendung des Pauschalabzuges steuerbar werden.

2.2 Unterschied Verwaltungsgericht / Steueramt

- 6 Das folgende Beispiel verdeutlicht die Unterschiede, die sich aus den oben erwähnten Varianten ergeben, wobei als Basis ein Mehrfamilienhaus mit vermieteten Wohnungen dient. Die Nebenkosten wurden nach der effektiven Methode auf die Mieter überwältzt. Die Unterhaltskosten wurden Pauschal mit 20% geltend gemacht.
- 7 Am Beispiel 1 wird aufgezeigt, wie der steuerbare Liegenschaftenertrag nach Auffassung des Verwaltungsgerichts ermittelt wird.

VERWALTUNGSGERICHT	CHF
Soll-Mietzinsen exkl. Nebenkosten	201'524
./. Leerstand	9'240
= Ist-Mietzins exkl. Nebenkosten (Steuerbarer Ertrag)	192'284
./. Pauschalabzug (20% von CHF 201'524.-)	40'305
= Steuerbarer Liegenschaftenertrag	151'979

Am Beispiel 2 wird aufgezeigt, wie der steuerbare Liegenschaftenertrag nach Auffassung des Kantonalen Steueramtes Zürich ermittelt wird.

SOLL-MIETZINSEN INKL. LEERSTÄNDE	Vger ZH	Steueramt
Soll-Mietzinsen exkl. Nebenkosten	201'524	201'524
+ Nebenkosten	0	36'708
= Bruttomiettertrag inkl. Leerstände	201'524	238'232
./. Heizung, Warmwasser, Treppenhausreinigung	0	13'850
= Mietertrag als Basis für Pauschalabzug	201'524	224'382
./. Leerstand	9'240	9'240
Steuerbarer Ertrag	192'284	215'142
./. Pauschalabzug (20 % von CHF 224'382.-)	40'305	44'876
Steuerbarer Liegenschaftenertrag	151'979	170'266

⁰² Merkblatt ZStB-Nr. 30.3 des kantonalen Steueramtes Zürich vom 26. März 2021 betreffend die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften.

⁰³ Merkblatt ZStB-Nr. 18/821 des kantonalen Steueramtes Zürich vom 13. November 2009 betreffend die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften.



- 11 Im Ergebnis werden bei der Variante des Kantonalen Steueramtes Zürich trotz identischer Ausgangslage zusätzliche Liegenschaftenerträge von CHF 18'287 besteuert!

2.3 Die Praxisänderung widerspricht dem Urteil des Verwaltungsgerichts

- 12 Im eingangs erwähnten Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich wurde festgehalten, dass Entschädigungen für Nebenkosten, welche der Vermieter auf Rechnung der Mieter erbringt (vgl. Art. 257a, 257b und 281 OR), nicht zum steuerbaren Vermögensertrag gehören, sofern und soweit sie die tatsächlichen Aufwendungen des Vermieters nicht übersteigen und der Vermieter die Nebenkosten gemäss besonderer Vereinbarung verrechnet. In Art. 257b OR findet sich die Bestimmung, dass es sich bei Nebenkosten um Leistungen handeln muss, die mit dem Gebrauch zusammenhängen, namentlich Heizungs-, Warmwasser und ähnliche Betriebskosten sowie öffentliche Abgaben. Die Praxis gemäss neuem Merkblatt des Kantonalen Steueramtes Zürich, alle überwälzten Nebenkosten aufzurechnen, die nicht Kosten für Heizung, Warmwasser oder Treppenhausreinigung darstellen, löst sich von den vorerwähnten Bestimmungen des Obligationenrechts und widerspricht daher dem Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich. Die Antwort, wie die zuvor beschriebene Praxisänderung mit der aktuellen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung des Kantons Zürich zu vereinbaren ist, bleibt das Kantonale Steueramt Zürich schuldig.

2.4 Steuerverwaltung scheint eine gesetzgeberische Stellung einzunehmen

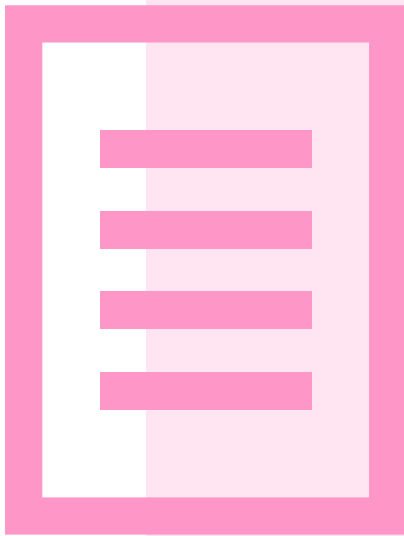
- 13 Störend wirkt die Vorgehensweise des Kantonalen Steueramtes Zürich, indem es die Nebenkosten, die über Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung hinausgehen, nicht grundsätzlich als steuerbare Erträge qualifiziert, sondern erst im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Unterhaltspauschale zu steuerbaren Liegenschaftenerträgen umqualifiziert. Damit wird der Fokus einzig auf den Pauschalabzug gerichtet und über eine fehlende gesetzliche Grundlage für die Steuerbarkeit der Nebenkosten hinweg-

gesehen. Dieser bewusst herbeigeführte Nebeneffekt, steuerfreie Nebenkosten in steuerbare Liegenschaftenerträge umzuqualifizieren, wird als willkürlich und stossend empfunden und widerspricht, wie bereits ausgeführt, dem oben erwähnten Urteil des Verwaltungsgerichts.

Nach §132 Abs.1 Steuergesetz des Kantons Zürich (StG ZH) bzw. Art.123 Abs.1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit den Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Indem das Kantonale Steueramt Zürich einen Pauschalabzug nur dann gewährt, wenn nicht steuerbare Nebenkosten als steuerbarer Ertrag veranlagt werden, löst sich die Veranlagungsbehörde von ihrer gesetzlichen Verpflichtung, die steuerbaren Erträge und die Abzüge korrekt zu ermitteln. Dabei werden die Steuerpflichtigen genötigt, die Besteuerung nicht steuerbarer Sachverhalte zu akzeptieren, um den Pauschalabzug zu erhalten. Unseres Erachtens nimmt die Veranlagungsbehörde damit eine gesetzgeberische Stellung ein, die sie nicht innehat.

Es bleibt zu hoffen, dass die Praxisänderung in Randziffer 51 des am 26.März 2021 publizierten Merkblattes bald durch die Gerichte gerügt wird und sich das Kantonale Steueramt Zürich künftig an die gesetzlichen Grundlagen hält, indem es erhaltene Entschädigungen für Nebenkosten im Sinne von Art.257a, 257b und 281 OR nicht zum steuerbaren Vermögensertrag zählt.





zsis)



Steuerrechtliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen in der Schweiz – Grundsätzliches sowie aktuelle Praxisfälle

QUICK READ Die Beteiligung von Mitarbeitenden an der Unternehmensentwicklung erfreut sich grosser Beliebtheit im In- und Ausland. Die schweizerische Steuergesetzgebung unterscheidet dabei zwischen sogenannten echten und unechten Mitarbeiterbeteiligungen. Als echte Mitarbeiterbeteiligungen gelten Beteiligungsformen, welche den Mitarbeitenden am Eigenkapital der Unternehmung beteiligen sollen. Als unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten Anwartschaften auf blosser Bargeldabfindungen.

Auf den ersten Blick erscheinen die schweizerischen gesetzlichen Regelungen zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen eindeutig. Wie so oft liegt der Teufel allerdings im Detail. Anhand von zwei konkreten Praxisbeispielen wird im Beitrag aufgezeigt, dass sich durchaus Konstellationen ergeben können, welche in der schweizerischen Steuergesetzgebung (noch) nicht abgebildet sind, obschon dies eigentlich aus steuersystematischen Gesichtspunkten angezeigt und auch wünschenswert wäre.

Die Komplexität von Mitarbeiterbeteiligungsplänen und damit deren vertragliche Ausgestaltung hat ausserdem in der jüngeren Vergangenheit zugenommen. Insbesondere solche mit angelsächsischem «*Touch*» beinhalten oftmals viele steuerrechtliche Stolpersteine. Es ist daher in den meisten Fällen empfehlenswert eine verbindliche Auskunft betreffend die steuerliche Behandlung des jeweiligen Mitarbeiterbeteiligungsplans seitens der zuständigen kantonalen Steuerbehörde vorgängig einzuholen.



Julian KLÄSER

Dr., MLaw

Associate Partner | Blum&Grob
Rechtsanwälte AG

j.klaeser@blumgrob.ch



QUICK READ	19	1. Einleitung	
HAUPTTEIL	20		
1. Einleitung	20		
2. Steuerrechtliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen im Allgemeinen	20		
3. Steuerrechtliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen im Besonderen	21		
4. Praxisbeispiel I	22		
5. Praxisbeispiel II	24		
6. Schluss	25		

Die Beteiligung von Mitarbeitenden an der Unternehmensentwicklung erfreut sich grosser Beliebtheit im In- und Ausland. Der nachfolgende Beitrag stellt zunächst die Grundlagen der steuerlichen Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen in der Schweiz vor. Sodann werden zwei Praxisbeispiele diskutiert und die jeweiligen Steuerfolgen sowie spezifische Detailfragen in gleichen Kontext näher erörtert.

2. Steuerrechtliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen im Allgemeinen

Die schweizerische Steuergesetzgebung unterscheidet zwischen sogenannten echten und unechten Mitarbeiterbeteiligungen (vgl. Art. 17a Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG).

Die Besteuerungspraxis von Mitarbeiterbeteiligungen wurde ausserdem im Kreisschreiben Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung «*Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen*» vom 22. Juli 2013⁰¹ sowie in der aktualisierten Version vom 30. Oktober 2020⁰² festgelegt, welches am 1. Januar 2021 in Kraft getreten ist.

Im aktualisierten Kreisschreiben wurden verschiedene Präzisierungen vorgenommen, welche insbesondere für Start-Ups von Bedeutung sind, wie bspw. die Bewertung von Mitarbeiteraktien oder das Thema Formelwertkongruenz und wann eine Übergewinnbesteuerung ausgelöst wird. Diese Themenfelder werden hiernach in den Praxisbeispielen vertieft.

⁰¹ Kreisschreiben Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 22. Juli 2013 betreffend die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (zit. KS ESTV, Mitarbeiterbeteiligungen, Version 2013).

⁰² Kreisschreiben Nr. 37 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 30. Oktober 2020 betreffend die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen (zit. KS ESTV, Mitarbeiterbeteiligungen, Version 2020).



2.1 Echte Mitarbeiterbeteiligungen

- 5 Als echte Mitarbeiterbeteiligungen gelten Beteiligungsformen, welche den Mitarbeitenden am Eigenkapital der Unternehmung beteiligen sollen. Typischerweise sind dies Aktien oder Optionen. Mitarbeiteraktien sind Beteiligungsrechte (bspw. Aktien, Partizipationsscheine oder Genossenschaftsanteile) der Arbeitgeberin, die einem Mitarbeitenden gratis oder zu Vorzugsbedingungen abgegeben werden. Bei Mitarbeiteroptionen handelt es sich um Kaufrechte auf Beteiligungsrechte der Arbeitgeberin.⁰³

2.2 Unechte Mitarbeiterbeteiligungen

- 6 Als unechte Mitarbeiterbeteiligungen gelten Anwartschaften auf blosser Bargeldabfindungen. Folglich wird der Mitarbeiterin eine am Unternehmenserfolg ausgerichtete Geldleistung, aber keine Beteiligung am Eigenkapital der Unternehmung in Aussicht gestellt. Beispiele hierfür sind sog. «*Stock Appreciation Rights*» oder «*Phantom Stocks*».⁰⁴

3. Steuerrechtliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen im Besonderen

3.1 Freie Mitarbeiteraktien

- 7 Freie Mitarbeiteraktien sowie auch freie börsenkotierte Mitarbeiteroptionen werden bei Abgabe, d.h. im Zeitpunkt des Rechtserwerbs besteuert. Die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert bzw. dem Formelwert der Mitarbeiteraktien und dem tieferen Abgabepreis stellt steuerbares Erwerbseinkommen dar (Art. 17b Abs. 1 DBG).

3.2 Gesperrte Mitarbeiteraktien

- 8 Gesperrte Mitarbeiteraktien werden ebenfalls bei Abgabe besteuert. Dem Minderwert für die Sperrfrist wird mit einem Einschlag von 6% pro Sperrjahr auf dem Verkehrswert bzw. dem Formelwert Rechnung getragen (Art. 17b Abs. 2 DBG).

3.3 Nicht kotierte Optionen und solche, die gesperrt sind

- 9 Nicht kotierte Optionen und solche, die gesperrt sind, werden erst bei der Veräusserung oder Aus-

übung besteuert (Art. 17b Abs. 3 DBG). Steuerbar ist der gesamte erzielte Ausübungsgewinn nach Abzug allfälliger Gestehungskosten (d.h., Verkehrswert Aktie minus Ausübungspreis, den der Mitarbeitende entrichten muss).

3.4 Geldwerte Leistungen aus der Einräumung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen

Geldwerte Leistungen aus der Einräumung von unechten Mitarbeiterbeteiligungen sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses steuerbar, d.h. sobald die Höhe des Anspruchs feststeht und ein Anspruch geltend gemacht werden kann. Als Erwerbseinkommen unterliegt der gesamte geldwerte Vorteil der Einkommenssteuer.

3.5 Besteuerung Mitarbeiterbeteiligungen im internationalen Verhältnis

11 Im internationalen Verhältnis muss zwischen dem Zuzug (sog. «*Import von Mitarbeiterbeteiligungen*») sowie dem Wegzug (sog. «*Export von Mitarbeiterbeteiligungen*») einer Mitarbeiterin unterschieden werden. Die Mitarbeiterbeteiligungen werden jeweils in einem Land abgegeben und in einem anderen realisiert.

12 Gemäss den internationalen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz kann die Schweiz in der Regel nicht den gesamten geldwerten Vorteil besteuern. Die Ausscheidung erfolgt oftmals aufgrund der Arbeitstage.

13 Die Schweiz hat jedoch zugleich eine unilaterale gesetzliche Regelung (Art. 17d DBG) implementiert, die den Empfehlungen der OECD grundsätzlich entspricht.⁰⁵ Gesetzlich ist die anteilmässige Be-

⁰³ Vgl. Virna Valluci in Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, Art. 17a DBG Rz. 29 ff. m.w.H. (zit. AutorIn: Zweifel/Beusch, Komm. DBG).

⁰⁴ Virna Valluci in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, Art. 17a DBG Rz. 29 ff.

⁰⁵ Virna Valluci in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, Art. 17d DBG Rz. 2 m.w.H.



steuerung im internationalen Verhältnis einzig für gesperrte Mitarbeiteroptionen geregelt. Durch das Kreisschreiben wurde der Anwendungsbereich jedoch auf Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien sowie auf unechte Mitarbeiterbeteiligungen ausgeweitet.⁹⁶

- 14 Der geldwerte Vorteil aus qualifizierenden Mitarbeiterbeteiligungen (darunter fallen suspensiv bedingte Mitarbeiteroptionen mit Vestingklausel, Anwartschaften auf Mitarbeiteraktien sowie unechten Mitarbeiterbeteiligungen) wird gemäss Art. 17d DBG für die Zeitspanne zwischen dem Erwerb (Zuteilung) und dem Entstehen des Ausübungsrechts (Vesting) anteilmässig im Verhältnis zwischen der gesamten zu der in der Schweiz verbrachten Zeitspanne besteuert.
- 15 Diese gesetzliche Formulierung wurde in Ziff. 7 des Kreisschreibens Nr. 37 der ESTV und den Art. 7 und Art. 8 Mitarbeiterbeteiligungsverordnung (MBV) im Einklang mit dem OECD-Musterabkommen und dem zugehörigen Kommentar dahingehend konkretisiert, dass das Besteuerungsrecht des geldwerten Vorteils aufgrund der Arbeitstage auf die Staaten zu verteilen ist, in denen die Mitarbeiterin seit der Zuteilung der qualifizierenden Mitarbeiterbeteiligung (siehe oben) bis zum Entstehen des Ausübungsrechts (Vesting) ansässig war.⁹⁷

4. Praxisbeispiel I

4.1 Sachverhalt

- 16 Die Start-Up AG I, eine Aktiengesellschaft mit Sitz im Kanton Zürich, hat im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsplans die Zuteilung von Mitarbeiteraktien an gewisse Mitarbeitende der Unternehmensgruppe vollzogen.
- 17 Die Aktien der Start-Up AG I sind nicht an der Börse kotiert und nicht frei handelbar, d.h. im Zeitpunkt der Zuteilung der Mitarbeiteraktien lag kein Verkehrswert vor. Der Wert einer Aktie bestimmte sich entsprechend nach dem ermittelten Formelwert. Die Methode zur Ermittlung dieses Formelwertes wurde in einem

Ruling seitens der zuständigen kantonalen Steuerbehörde bestätigt. Der für Steuerzwecke massgebende Formelwert ist demnach der jeweils letzte ermittelte Formelwert, sofern die definitive Zuteilung vor der nächsten Berechnung erfolgt. Bspw. wurde für Zuteilungen zwischen dem 1. Juli 2019 und dem 31. Dezember 2019 auf den per 30. Juni 2019 ermittelten Formelwert abgestellt. Der dreijährigen Sperrfrist wurde mit einer Reduktion des Formelwertes gemäss der Diskontierungstabelle nach Ziff. 3.3 des Kreisschreibens Nr. 37 der ESTV vom 22. Juli 2013 Rechnung getragen. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens wurde von der Differenz zwischen dem reduzierten Formelwert (gemäss Diskontierungstabelle) und dem tieferen Abgabepreis ausgegangen.

Die Mitarbeitenden erwarben die Aktien zum Nennwert von CHF 1. Die geldwerte Leistung wurde im Lohnausweis ordentlich deklariert, wobei die Anzahl der erhaltenen Mitarbeiteraktien und der errechnete Differenzbetrag zwischen dem reduzierten Formelwert und dem Abgabepreis auf einem Beiblatt bescheinigt wurden.

Im April 2021 erhält die Start-Up AG I eine Kaufofferte von einer Drittpartei. Im Zuge der geplanten Transaktion sollen der Gründer, die Mitarbeitenden und weitere Aktionärinnen insgesamt eine Mehrheitsbeteiligung in Höhe von 67% an diese Drittpartei veräussern (hiernach auch als «auslösendes Ereignis» bezeichnet). Der Gründer und die Mitarbeitenden sollen allerdings zunächst nicht mehr als 1/3 ihrer Aktien an diese Drittpartei veräussern können (hiernach auch als «Sofortveräusserung» bezeichnet).

Für ihre verbleibenden Aktien erhalten der Gründer und die Mitarbeitenden Put-Optionen für einen gestaffelten und exklusiven Verkauf ihrer Aktien über die Jahre 2023-2025 an die Drittpartei.

⁹⁶ KS ESTV, Mitarbeiterbeteiligungen, Version 2020, Ziff. 7.3. ff.

⁹⁷ Virna Valluci in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, Art. 17d DBG Rz. 13.



- 21 Die Mitarbeitenden haben ein Recht auf den Verkauf ihrer verbleibenden Mitarbeiteraktien an die Drittpartei. Ein Verkauf an eine andere Partei ist jedoch ausgeschlossen, d.h., die Put-Optionen sind mit dem Verbot einer Drittveräusserung verbunden (hiernach auch bezeichnet als «*Folgeveräusserungen*»).

4.2 Steuerrechtliche Würdigung Praxisbeispiel I

4.2.1 Sofortveräusserung

- 22 Ein bei der Zuteilung der Mitarbeiteraktien berücksichtigter Diskont wird nach Massgabe von Ziff. 3.3 des Kreisschreibens Nr.37 der ESTV auf denjenigen Aktien angepasst, welche von einem vorzeitigen Wegfall der Sperrfrist im Zuge der Sofortveräusserung betroffen und damit frei verfügbar werden. Die jeweilige Mitarbeiterin erzielt in diesem Umfang auf diesen Aktien ein steuerbares Zusatzeinkommen.⁹⁸

4.2.2 Folgeveräusserungen

- 23 Die Regelung betreffend die Sofortveräusserung gilt grundsätzlich nicht für diejenigen verbleibenden Aktien der Mitarbeitenden, die im Rahmen der Transaktion den neu geschaffenen Put-Optionen unterliegen und erst in einem späteren Zeitpunkt frei verfügbar werden. Denn die seit der Zuteilung der Aktien existierende Sperrfrist läuft in diesem Fall weiter (sog. «*Roll-Over*») und endet spätestens im vertraglich vorgesehenen Ausübungsjahr.⁹⁹

- 24 Der Begriff der «*Verfügungssperre*» ist steuerrechtlich weit auszulegen.¹⁰ Die Mitarbeitenden können nicht frei über die Aktien bis zum vertraglich vorgegebenen Ausübungsjahr gemäss Ausübungsplan verfügen. Lediglich im Fall, dass es zu einem vorzeitigen Vorfall der schon existierenden Sperrfrist kommen sollte, würde der jeweilige Mitarbeiter ein Zusatzeinkommen, wie in Ziff. 4.2.1 dargelegt, erzielen.

- 25 Eine allfällige aufgrund der Put-Optionen resultierende zusätzliche Sperrfrist, wobei sich die schon existierende Verfügungssperre verlängert, wird mangels gesetzlicher Grundlage steuerlich (noch) nicht nachvollzogen, was durchaus kritisch beurteilt werden kann.¹¹

Während der Halterdauer der Mitarbeiteraktien kann für Zwecke der Vermögenssteuer entsprechend der verbleibenden Sperrfrist auf dem relevanten Steuerwert ein Einschlag gemäss genannter Diskontierungstabelle berücksichtigt werden.¹²

4.2.3 Gemeinsame Regeln für Sofort und Folgeveräusserungen

Das auslösende Ereignis für den Wechsel vom Formel- zum Verkehrswertprinzip ist die Sofortveräusserung. Es tritt für alle Mitarbeiteraktien innerhalb der fünfjährigen Haltedauer seit Zuteilung der Mitarbeiteraktien ein. Der Zeitpunkt der Folgeveräusserungen ist insofern irrelevant.¹³

Anlässlich der Veräusserung der Mitarbeiteraktien an die Drittpartei resultiert für die Belange der Direkten Bundesteuer sowie für die kantonalen Steuern grundsätzlich ein steuerfreier privater Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) im Umfang der Differenz zwischen dem Formelwert im Zeitpunkt der Zuteilung und dem nach der gleichen Bewertungsmethode ermittelten Formelwert im Zeitpunkt der Veräusserung.

⁹⁸ KS ESTV, Mitarbeiterbeteiligungen, Version 2020, Ziff. 3.4.1.

⁹⁹ Obschon ein solcher «*Roll-Over*» selbstverständlich sein sollte, ist es empfehlenswert, im Rahmen einer solchen Transaktion eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde einzuholen, damit es im Nachhinein keine unerwünschten Überraschungen gibt.

¹⁰ Virna Valluci in: Zweifel/Beusch, Komm. DBG, Art. 17a DBG Rz. 39.

¹¹ Siehe Ziff. 4.2.4 mit einem Lösungsvorschlag hiernach.

¹² Zu beachten: Die entsprechende Reduktion wird jedoch i.d.R. nicht von Amtes wegen gewährt. Siehe exemplarisch: Merkblatt Nr. 17a.1. des kantonalen Steueramtes Zürichs (ZStB) vom 30. September 2012 betreffend die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen.

¹³ Siehe auch Michael Sterchi/Philipp Moos, Neuerungen im Kreisschreiben Nr. 37 und deren Auswirkung in: Zuger Steuer Praxis, April 2021/Nr.76 (zit. Sterchi/Moos, ZStPr 2021 Nr. 76), S. 29.



29 Ein erzielter Übergewinn, also die positive Differenz zwischen Verkaufspreis und Formelwert im Zeitpunkt der Veräusserung, ist jeweils als Einkommen im Zeitpunkt der Veräusserung der Mitarbeiteraktien zu besteuern. Weil der Wechsel vom Formel- zum Verkehrswertprinzip für alle Mitarbeiteraktien innerhalb der Fünfjahresfrist erfolgt, kommt die Übergewinnbesteuerung auch dann zur Anwendung, wenn die Haltedauer der Mitarbeiteraktien zum Zeitpunkt der Folgeveräusserung mehr als fünf Jahre beträgt.¹⁴

4.2.4 Steuerliche Berücksichtigung der zusätzlichen Sperrfrist

30 Die Mitarbeiterin kann nicht frei über diejenigen Aktien verfügen, die den neu geschaffenen Put-Optionen unterliegen. Bis zum vertraglich vorgegebenen Ausübungsjahr gemäss Ausübungsplan sind diese gesperrt. Diese zusätzliche Sperrfrist führt zu einer Vermögenseinbusse für die betroffenen Mitarbeitenden, welche eigentlich steuerlich berücksichtigt werden müsste. Eine gesetzliche Grundlage hierfür fehlt allerdings bis anhin.

31 Es wäre denkbar (und nach Ansicht des Autors auch wünschenswert), wenn einer vertraglich zusätzlichen Sperrfrist bei Mitarbeiteraktien wie folgt Rechnung getragen würde: Aus Praktikabilitätsgründen reduzieren die zusätzlichen Sperrfristjahre erst im Zeitpunkt der Ausübung entsprechend den steuerlich massgebenden Veräusserungspreis der Aktien. Diesem Umstand wird mit einem Diskont von sechs Prozent pro zusätzlichem Sperrjahr bis zum vertraglich vorgesehenen Ausübungsjahr im Zeitpunkt der Veräusserung gemäss Diskontierungstabelle nach Ziff.3.3 des Kreisschreibens Nr.37 der ESTV vom 30.Oktober 2020 Rechnung getragen.

32 Während der Halterdauer der Mitarbeiteraktien sollte sodann für Zwecke der Vermögenssteuer die zusätzliche Sperrfrist auf dem relevanten Steuerwert mittels Einschlag gemäss genannter Diskontierungstabelle ebenfalls berücksichtigt werden.

Der hier vorgeschlagene Lösungsvorschlag betreffend die Berücksichtigung einer vertraglichen zusätzlichen Sperrfrist dürfte für beide Seiten, d.h. für die Steuerbehörden als auch die Steuerpflichtigen, praktikabel in der Umsetzung sein, da der administrative Aufwand überschaubar sein dürfte. Anders wäre die Situation wohl zu beurteilen, wenn bereits im Zeitpunkt des Eintritts der zusätzlichen vertraglichen Verfügungssperre eine steuerliche Berücksichtigung ebendieser steuerlich abgebildet würde.

5. Praxisbeispiel II

5.1 Sachverhalt

Die Start-Up AG II, eine Aktiengesellschaft mit Sitz im Kanton Schwyz, hat im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsplans die Zuteilung von gesperrten Mitarbeiteroptionen an gewisse Mitarbeitende der Unternehmensgruppe vollzogen. Die Mitarbeitenden üben ihre Optionen nach drei Jahren aus und erwerben nicht kotierte Aktien der Start-Up AG II. Ein Verkehrswert der Aktien liegt indessen nicht vor. Es erfolgt eine Bewertung mittels Praktikermethode gemäss Kreisschreiben. Im vierten Jahr beschliesst die Start-Up AG II an die Börse zu gehen. Der Börsengang ist erfolgreich und der Aktienkurs der Start-Up AG II entwickelt sich in der Folge positiv. Die Mitarbeitenden beschliessen nun im siebten Jahr ihre Aktien an der Börse zu verkaufen.

5.2 Steuerrechtliche Würdigung Praxisbeispiel II

Der geldwerte Vorteil von gesperrten Mitarbeiteroptionen ist im Zeitpunkt der Optionsausübung steuerbar in der Höhe der Differenz zwischen dem Ausübungspreis und dem entsprechenden Verkehrswert der Aktie (Art.17b Abs.3 DBG).¹⁵ Liegt wie im vorliegenden Fall kein Verkehrswert vor, ist die Aktie für die Zwecke der Einkommenssteuer mittels einer geeigneten Formel zu bewerten.

¹⁴ Vgl. KS ESTV, Mitarbeiterbeteiligungen, Version 2020, Ziff. 3.4.3.; siehe auch Sterchi/Moos, ZStPr 2021 Nr. 76, S. 28 f. m.w.H.

¹⁵ Vgl. KS ESTV, Mitarbeiterbeteiligungen, Version 2020, Ziff. 4.2.



36 Es stellt sich nun die Frage, ob für die durch die Ausübung der Mitarbeiteroptionen erworbenen Aktien danach dieselben Bestimmungen zum Tragen kommen, wie wenn die Aktie direkt (ohne Option) zugeteilt worden wäre.¹⁶ Obschon dies systematisch richtig erscheint, könnte man sich durchaus auf den Standpunkt stellen, dass mangels gesetzlicher Grundlage, die Mitarbeitenden im Rahmen der späteren Veräusserung einen gänzlich steuerfreien Kapitalgewinn realisieren und die Übergewinnbesteuerung hier nicht greift. Die Praxis der kantonalen Steuerbehörden ist nachvollziehbarerweise eine andere. So dürfte innerhalb der fünfjährigen Haltedauer lediglich im Rahmen der identischen Formelanwendung ein steuerfreier, privater Kapitalgewinn realisierbar sein. Übergewinne würden auch in der vorliegenden Konstellation der Einkommenssteuer unterworfen. Abschliessend sei noch bemerkt, dass es im vorliegenden Fall unbeachtlich wäre, würden die Mitarbeitenden ihre Aktien erst im sechsten Haltedauerjahr veräussern. Der Zeitpunkt des auslösenden Ereignisses ist der Börsengang, welcher innert der fünfjährigen Haltedauerfrist vollzogen wird.

¹⁶ Vgl. Praxisbeispiel I, Ziff. 4.

6. Schluss

37 Auf den ersten Blick erscheinen die schweizerischen gesetzlichen Regelungen zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen eindeutig. Wie so oft liegt der Teufel allerdings im Detail. Denn wie aufgezeigt wurde, können sich durchaus Konstellationen ergeben, welche in der schweizerischen Steuergesetzgebung (noch) nicht abgebildet sind, obschon dies eigentlich aus steuersystematischen Gesichtspunkten durchaus angezeigt und auch wünschenswert wäre. Die Komplexität von Mitarbeiterbeteiligungsplänen und damit deren vertragliche Ausgestaltung hat in der jüngeren Vergangenheit zugenommen; insbesondere solche mit angelsächsischem «Touch» beinhalten oftmals viele steuerrechtliche Stolpersteine. Es ist daher in den meisten Fällen empfehlenswert vorgängig eine verbindliche Auskunft bezüglich der steuerlichen Behandlung des jeweiligen Mitarbeiterbeteiligungsplans seitens der zuständigen kantonalen Steuerbehörde einzuholen.

