Lösung zu Bsp. Nr. 29 (interkantonale Steuerausscheidung)

Besteht eine Steuerpflicht in mehr als einem Kanton muss eine **interkantonale Steuerausscheidung** vorgenommen werden. Diese Steuerausscheidung ist nicht in der Steuererklärung vorzunehmen, sondern sie wird durch die Steuerverwaltung bei der Veranlagung durchgeführt. Der Steuerpflichtige ist aber gehalten, diese zu überprüfen und wenn sie fehlerhaft sein sollte, Einsprache zu erheben.

Zuerst erfolgt immer die Vermögensausscheidung, wobei das bewegliche Vermögen am Wohnsitz steuerbar ist (hier z.B. Gemälde). Die **Schulden werden proportional** im Verhältnis der Bruttoaktiven verteilt (nicht nach Lage der Hypotheken).

Weil die kantonalen Steuerwerte für Immobilien zu unterschiedlichen Ergebnissen führen (Abweichungen vom Verkehrswert), werden für die Ermittlung der Bruttoaktiven nicht direkt die kantonalen Steuerwerte verwendet, sondern die sog. Repartitionswerte. Zu tiefe kantonale Steuerwerte werden durch einen höheren Repartitionswert korrigiert. Die massgebenden Repartitionswerte werden im Kreisschreiben Nr. 22 der Schweizerischen Steuerkonferenz publiziert. Der Repartitionswert für den Kanton Bern beträgt für das Jahr 2019 155%, jener für den Kanton Wallis 170%.

Bei der Einkommensausscheidung sind hier zwei Positionen wesentlich:
Die **Schuldzinsen** werden (wie beim Vermögen) **proportional** nach Lage der Aktiven (also auch nach dem oben ermittelten Prozentschlüssel) verteilt.
Die **Unterhaltskosten** werden hingegen **objektmässig** verteilt, d.h. dort wo sie tatsächlich anfallen.

Aufgrund der Steuerausscheidung ergibt sich das im Kanton Bern steuerbare Einkommen und Vermögen. Für die Bestimmung des Steuersatzes wird das „ausgeschiedene“ Einkommen und Vermögen mitberücksichtigt (= satzbestimmendes Einkommen und Vermögen).

Für die Berechnungen siehe Beilage

Lösung zu Bsp. Nr. 30 (steuerliche Aktienbewertung)

Ausgangslage:

- Aktiengesellschaft ohne Börsenkotierung, der Aktienwert muss also jährlich für Steuerzwecke geschätzt werden
- Unternehmenswert wird für die Vermögensbesteuerung der Aktionäre (jährlich) von der Steuerverwaltung ermittelt (nach der sog. Praktikermethode, auf Basis der Jahresrechnungen der AG)
- Massgebend sind die Bewertungsregeln im Kreisschreiben Nr. 28 der SSK (www.steuerkonferenz.ch) sowie im dazugehörenden Kommentar, der jährlich aktualisiert wird.
- Das KS sieht zwei Methoden vor, die erste wird hier vorgestellt:

$$\text{Unternehmenswert} = \frac{(2 \times \text{Ertragswert}) + (1 \times \text{Substanzwert})}{3}$$

Den Ertragswert ermittelt man aus dem einfach gewichteten Vorjahresgewinn und dem doppelt gewichteten Jahresgewinn, kapitalisiert mit folgendem Zinssatz: „aktueller Zinssatz für risikolose Anlagen plus 7% Risikozuschlag“. Im Jahr 2015 lag Zinssatz für risikolose Anlagen (5-Jahres Swap Satz) bei 0%, und der steuerlich massgebende Kapitalisierungszinssatz daher bei nur 7,0%.

Zur Ermittlung des Substanzwerts werden sämtliche Aktiven gemäss Bilanz zuzüglich stille Reserven berücksichtigt, abzüglich Schulden gemäss Bilanz und abzüglich 15% latente Steuern auf den stillen Reserven.

Für die Einzelheiten vgl. Beilage.

Bei der zweiten Methode gemäss KS 28 werden die Unternehmensgewinne der letzten 3 Jahre für den Ertragswert berücksichtigt, und zwar je einfach (d.h. der durchschnittliche Gewinn der letzten drei Jahre wird kapitalisiert).

Bei Holdinggesellschaften wird nicht diese Methode angewandt, sondern eine Substanzwertermittlung, ebenso bei Immobiliengesellschaften und anderen Gesellschaften, die nur Vermögen halten, ohne betriebliche Aktivität.

Die Aktiensteuerbewertung erfolgt jährlich durch die Steuerverwaltung im Sitzkanton und wird dem Verwaltungsrat der Gesellschaft zuhanden der Aktionäre mitgeteilt. Diese Mitteilung stellt keine anfechtbare Verfügung dar. Fehler in der Aktiensteuerbewertung muss jeder Aktionär durch Einsprache gegen die Vermögenssteuerveranlagung geltend machen.

Lösung zu Bsp. Nr. 31 (Vermögenssteuerbremse)

Vermögenssteuerbremse nach Art. 66 StG

Herr **Lienhard** hat ein steuerbares Vermögen von CHF 10 Mio. Die Vermögenssteuer gemäss Normaltarif (Art 65 StG) beträgt in der Stadt Bern rund 6 Promille, d.h. rund CHF **60‘000**.

Dieser Steuerbetrag darf gemäss Art. 66 StG nicht höher sein als 25% des Vermögensertrags. Der Betrag der Vermögenssteuer (CHF 60‘000) ist hier tiefer als 25% von CHF 300‘000, somit greift die Begrenzung nicht, d.h. es sind CHF 60‘000 Vermögenssteuer geschuldet, plus CHF 100‘000 Einkommenssteuer.

Wenn die Vermögensanlagen von Herrn Lienhard anstatt CHF 300‘000 Ertrag beispielsweise nur 120‘000 Ertrag abwerfen würden, wäre die Vermögenssteuer auf 25% des Ertrags, also auf CHF 30‘000 zu reduzieren.

Frau **Klee** hat ebenfalls ein steuerbares Vermögen von CHF 10 Mio. Allerdings wirft dieses keinen Ertrag ab (Kunstsammlung). Der Steuerbetrag gemäss Normaltarif, ebenfalls CHF 60‘000, ist somit viel höher als 25% des Ertrags (das wäre Null). Deshalb greift hier die Mindeststeuer in Höhe von 2,4 Promille (gemäss Art. 66 StG). Frau Klee muss somit auch eine Vermögenssteuer bezahlen, aber nur in Höhe von CHF **24‘000** (statt 60‘000), plus CHF 20‘000 Einkommenssteuer.

Die „ratio legis“ von Art. 66 StG besteht darin, dass alle Steuern (Einkommenssteuern und Vermögenssteuern) aus dem Ertrag finanziert werden sollten, sodass die Vermögenssteuer keinen Substanzeingriff bewirkt. Dieses Ziel wird in beiden Varianten betreffend Herrn Liechti erreicht. Bei Frau Klee kommt es wegen der Mindestbesteuerung dennoch zu einem Substanzeingriff. Sie muss die (reduzierte) Vermögenssteuer entweder aus ihrem übrigen Einkommen oder Vermögen bezahlen oder einen Teil der Sammlung verkaufen, um die Steuern zu bezahlen.

Wenn man die Gesamtsteuern (Einkommens- und Vermögenssteuern) ins Verhältnis zum Einkommen setzt ergeben sich daraus folgende Steuersätze:

- Herr Lienhard: rund CHF 160‘000 = 53% seines Einkommens
- Frau Klee: rund CHF 44‘000 = 44% ihres Einkommens
  (Ohne Art. 66 müsste Frau Klee total rund CHF 80‘000 Steuern bezahlen, also 80% ihres Einkommens)

Lösung zu Bsp. Nr. 32 (Steuerbefreiung)

Steuerbefreiung juristischer Personen: DBG 56/g bzw. StG 83/g

Es handelt sich um die „Stiftung Zentrum für Buddhistische Meditation Beatenberg". Ihr Zweck besteht in der *„Führung eines oder mehrerer Meditationszentren und der Vornahme der damit zusammenhängenden Massnahmen und Aufwendungen. Die Meditationszentren sind der buddhistischen Meditation und Praxis in all ihren Formen gewidmet. Mit den Zentren sollen buddhistische Formen und Methoden der Geistesschulung einer breiteren Schicht von Interessierten zugänglich gemacht werden. Die Stiftung verfolgt ausschliesslich gemeinnützige Zwecke."*

Die „allgemeinen" Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung sind in casu erfüllt.

Das Bernische Verwaltungsgericht (**BVR 2012, 443**) bzw. Bundesgericht (**2C.251/2012**) haben auch die Gemeinnützigkeit bejaht. Die Gerichte erachten „das Anbieten und Durchführen von buddhistisch geprägten Kursen zur seelischen Befreiung und Selbstfindung als im Allgemeininteresse" liegend. Die Uneigennützigkeit wurde ebenfalls bejaht, obschon die Steuerverwaltung der Auffassung war, dass die Stiftung hauptsächlich die Interessen der Stiftungsräte bzw. Kursleiter wahrnehme.

Hauptsächlich umstritten war die Frage des Erwerbszwecks. Die Meditationskurse erforderten einen mehrtägigen oder mehrwöchigen Aufenthalt im Zentrum, weshalb die Stiftung rund CHF 70 pro Tag für Kost und Logis verlangte. Daraus generierte die Stiftung pro Jahr fast CHF 400'000 Umsatz, bei einem Gesamtumsatz von rund CHF 500'000. Diese Kursbeiträge waren aber nicht kostendeckend. Zudem arbeiteten die Kursteilnehmer rein auf Basis von Spenden. Die Gerichte betrachteten den Erwerbszweck daher als untergeordnet und haben deshalb die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit bejaht.

Das Verwaltungsgericht hielt es für „fraglich", ob die Stiftung überhaupt buddhistische Glaubensinhalte vermittle und damit überhaupt wegen Kultuszwecken befreit werden könnte. Es liess die Frage offen, weil „allfällige kultische Zwecke ohnehin im Hintergrund" wären. Dementsprechend wurde (mit Blick auf die Abzugsfähigkeit von Spenden) sogar auf die sonst vorausgesetzte Trennung der Finanzkreisläufe verzichtet (E. 5.3).

Lösung zu Bsp. Nr. 33 (verdeckte Gewinnausschüttung)

Ausgangslage:

Verkauf Immobilie durch AG an Aktionär

Leistung der AG an einen Aktionär, Missverhältnis zur Gegenleistung, die gleiche Leistung (Verkauf für 3,5 Mio.) würde einem Dritten nicht erbracht → verdeckte Gewinnausschüttung

Bund: Die AG wird besteuert, wie wenn sie die Liegenschaft zum VW verkauft hätte, somit Gewinnbesteuerung auf CHF 3 Mio. Gewinn (VW minus BW); beim Aktionär wird Differenz zwischen VW und Kaufpreis (= **CHF 1.5 Mio**.) als **Beteiligungsertrag** besteuert (verdeckte Dividende, mit Teilbesteuerung)

Kanton: bei der AG unterliegt nur die Differenz zwischen BW und Anlagekosten (CHF 1 Mio.) als sog. wiedereingeholte Abschreibungen der Gewinnsteuer (StG 85/3); der Wertzuwachs von CHF 2 Mio. (VW minus Anlagekosten) unterliegt der GGSt.
Die Einkommensbesteuerung beim Aktionär ist gleich wie im Bund (nur anderer Teilbesteuerungssatz, Art. 24/1a StG).

Variante Wertschriften statt Immobilie

Kantonale Steuern gleich wie Bundessteuer (keine GGSt), Besteuerung Aktionär bleibt gleich.

In beiden Varianten wäre zudem die **Verrechnungssteuer** geschuldet auf dem Betrag von CHF 1,5 Mio. (verdeckte Gewinnausschüttung). Die AG muss auf dem verdeckt ausgeschütteten Gewinn (CHF 1.5 Mio.) 35% VSt entrichten (also CHF 525'000). Diesen Betrag muss die AG aber auf den Empfänger überwälzen, sie darf also nur 65% ausbezahlen. Falls keine Überwälzung erfolgt (z.B. durch Rückzahlung von CHF 525'000 an die AG), kommt es zu einer «Aufrechnung ins Hundert». Bemessungsgrundlage bilden dann nicht CHF 1.5 Mio., sondern rund 2,3 Mio. (1,5 Mio. werden als Nettoertrag also 65% angesehen). Die VSt beträgt dann 35% von CHF 2,3 Mio., also rund CHF 800'000.

Lösung zu Bsp. Nr. 34 (Beteiligungsabzug)

Bilanz S AG

Betriebliche Aktiven	2'000'000	1'000'000	Aktienkapital
Beteiligung Y AG	**1'200'000**	1'000'000	Reserven
Beteiligung Z AG	**800'000**	2'000'000	Schulden
Total Aktiven	4'000'000	4'000'000	Total Passiven

Erfolgsrechnung S AG

Umsatzerlös	1'000'000
Beteiligungserträge	**200'000**
Betriebskosten	-520'000
Schuldzinsen	-80'000
Reingewinn	**600'000**

1	Voraussetzungen Beteiligungsabzug prüfen (hier für beide Beteiligungen erfüllt)			
2	**Nettobeteiligungsertrag ermitteln:**			**StG 97**
	Beteiligungserträge brutto	200'000		
	Anteil Beteiligungen an gesamten Aktiven		50.00%	
	anteilmässige Schuldzinsen	-40'000		
	anteilmässige Verwaltungskosten	-10'000	5.00%	des Beteiligungsertrags
	ergibt Nettobeteiligungsertrag (NBE)	**150'000**		
3	**Verhältnis NBE zum Reingewinn**		**25.00%**	
	(NBE x 100 / Reingewinn)			
4	Steuerberechnung			
	Steuerbetrag normal (ohne Beteiligungsabzug)	120'000	20.00%	
	Beteiligungsabzug in CHF	**-30'000**	**-25.00%**	**StG 96 Abs. 1**
	Steuerbetrag netto (zu entrichten)	90'000		

Merke: Der Beteiligungsabzug ist eine **prozentuale Reduktion des Steuerbetrags** („die Gewinnsteuer … ermässigt sich im Verhältnis…“) und nicht ein Abzug vom Gewinn oder eine direkte Befreiung der Dividenden von Tochtergesellschaften.

Lösung zu Bsp. Nr. 35 (Patentbox)

1. Beginn:
   Die privilegierte Patentboxbesteuerung ist für die gesamte Steuerperiode möglich, in welcher das Patent erteilt wird, d.h. ab Steuerjahr 2020 (vgl. Art. 1 Abs. 1 Patentbox-Verordnung). Der Zeitpunkt der Anmeldung (2019) ist nicht massgebend.

2. Ende:
   Bis und mit Steuerperiode 2039. Die privilegierte Besteuerung kann für die gesamte Steuerperiode geltend gemacht werden, in welcher das Patentrecht erlischt (vgl. Art. 1 Abs. 2 Patentbox-Verordnung).

3. Eintritt in die Patentbox:
   Es liegt hier ein qualifizierendes Patent vor (vgl. StG 85a). Damit die Stark Industries AG von der privilegierten Patentbesteuerung profitieren kann, ist ein Antrag bei der Steuerverwaltung erforderlich (StG 85b/1).
   Für den erstmaligen Boxeneintritt muss ein "**Eintrittsticket**" gelöst werden (StG 85b/3 i.V.m. Art. 7/1 Patentbox-Verordnung). Der "Eintrittspreis" berechnet sich, wie folgt:

   - F&E Aufwand von CHF 1 Mio. der letzten zehn Jahre wird im Umfang von 70% besteuert. Die Bemessungsgrundlage beträgt damit CHF 700'000;
   - Der Steuersatz zur Berechnung der einfachen Steuer beträgt 0.5% (StG 85b/3).
     Daraus resultiert folgendes „**Eintrittsticket**“

Bemessungsgrundlage Boxeneintritt:	CHF 700'000
Steuersatz (0.5% x Steueranlage 4.7885):	2.39425%
Steuer auf dem Boxeneintritt:	CHF 16'759.75

4. Gewinnermittlung (Vorteil der Patentbox):
   (StG 85b I)

	Total CHF	**Patent** CHF
Jahresgewinn	1'200'000	
Bruttoertrag Patent		1'000'000
Patentaufwand		- 200'000
Reingewinn Patent		800'000
*Nexusquotient (StG 85b/1)**		*80%*
Reingewinn Patent vor Ermässigung		640'000
Ermässigung von 90% (StG 85b/1)		*90%*
Ermässigung in CHF	- 576'000	576'000
Steuerbarer Gewinn (Kanton/Gemeinde)	**624'000**	

Der „Nexusquotient“ bezweckt, nur den Anteil aus in der CH entwickelten Patenten (= „Nexus“ zur CH) zu berücksichtigen.

Lösung zu Bsp. Nr. 36 (Forschungs- und Entwicklungsaufwand)

Ein wesentlicher Faktor, um die Attraktivität der Patentbox zu beurteilen, ist die Restlaufzeit des Patents. Bei einer kurzen Restlaufzeit lohnt sich die Patentbox eher nicht. Einerseits ist der Eintrittspreis (vgl. oben) im Verhältnis zum künftigen Steuervorteil zu hoch und andererseits kommen hohe jährliche administrative Aufwendungen im Zusammenhang mit dem „Handling" der Patentbox hinzu. In solchen Fällen ist es tendenziell besser, nur den erhöhten F&E-Abzug in Anspruch zu nehmen:

1. Wann und in welchem Umfang ist der F&E Aufwand abziehbar?
   StG 90/1/f: der effektive (jährliche) F&E Aufwand gehört zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (das war schon bisher so).
   StG 90/3: Zusatzabzug von maximal 50% (neu)
   StG 90/4: Als F&E Aufwand gelten wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Art. 2 des Bundesgesetztes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und der Innovation. Für weitergehende Informationen vgl. SSK-Analyse vom 4. Juni 2021 zum zusätzlichen F&E Aufwand.

2. Wie wird der Zusatzabzug für F&E berechnet?

	Aufwand Jahresrechnung CHF	**Zusatzabzug F&E** CHF
Direkter Personalaufwand F&E (StG 90/5/a)	1'000'000	1'000'000
Pauschalzuschlag 35% (StG 90/5/a)		350'000
80% F&E Aufwand Dritter im Inland (StG 90/5/b)	500'000	400'000
Total F&E Aufwand (100%)		1'750'000
Zuschlag 50% = Zusatzabzug Kanton/Gde	(StG 90/3)	**875'000**

Zusatzfrage:

Entlastungsbegrenzung gemäss StG 90a:
Die Sonderregeln zur Patentbesteuerung und dem Zusatzabzug für F&E dürfen eine maximale Entlastung von 70% des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung und vor diesen Sonderabzügen bewirken.

Somit sind hier **mindestens 30% von CHF 1,2 Mio. steuerbar**, also **CHF 360'000**. Der steuerbare Gewinn (CHF 1,2 Mio.) nach vollem Zusatzabzug (CHF 875'000) würde aber *nur CHF 325'000* betragen. Der F&E Zusatzabzug wird deshalb von CHF 875'000 auf CHF 840'000 gekürzt, was einen steuerbaren Gewinn von **CHF 360'000** ergibt.

Merke: bei der **direkten Bundessteuer** gibt es keine Sonderregeln für Patente und F+E, dort wird der steuerbare Gewinn normal ermittelt, gemäss Saldo der Erfolgsrechnung.