

Interkantonale Steuerausscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF¹ vorgesehenen Abzüge beanspruchen

Kreisschreiben 34 – vom 15. Januar 2020

1. Einleitung

Das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (nachfolgend STAF) vom 28. September 2018 ist am 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Das Gesetz führt einige zusätzliche Abzüge für die Kantons- und Gemeindesteuern, nicht aber für die Direkte Bundessteuer, ein. Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) lässt den Kantonen eine gewisse Freiheit, einerseits bestimmte Abzüge einzuführen oder auch nicht und andererseits über deren Höhe zu bestimmen. Aufgrund dieses Ermessensspielraums bei der Gesetzgebung wird sich die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns einer Unternehmung von Kanton zu Kanton erheblich unterscheiden. Dieser Umstand kann tendenziell interkantonale Doppelbesteuerungen fördern oder aber gegenteilig, zu Nichtbesteuerungen führen. Ziel dieses Kreisschreibens ist es, mittels verschiedener Beispiele diese Situationen zu regeln und zu gewährleisten, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur interkantonalen Steuerausscheidung eingehalten wird.

Das vorliegende Kreisschreiben zeigt mit verschiedenen Beispielen die Mechanismen der interkantonalen Steuerausscheidung für Unternehmen auf, welche STAF-Ermässigungen beanspruchen. In dieser Hinsicht können die Beispiele einige Berechnungen umfassen, die sich auf die Anwendung von STAF-Ermässigungen beziehen. Diese Berechnungen sind nur beispielhaft und stellen in keiner Weise Empfehlungen der schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) dar. Das Ziel dieses Kreisschreibens ist einzig die Behandlung der interkantonalen Probleme, welche sich im Zusammenhang mit der Anwendung der STAF-Ermässigungen ergeben können.

Der zusätzliche Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand ist einfach nachzuvollziehen und erlaubt die Behandlung einer Vielzahl interkantionaler Probleme. Deshalb sind die Beispiele 2 bis 5 auf dieser Ermässigung aufgebaut. Die empfohlenen

¹ Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF), in Kraft getreten am 1. Januar 2020.

Lösungen können aber sinngemäss auch auf andere STAF-Ermässigungen angewendet werden.

Um die Darstellung zu vereinfachen, konzentrieren sich die Beispiele auf die Gewinnausscheidung. Die Kapitalausscheidung ist einfacher und wird nur in den Beispielen 1 und 8 behandelt.

2. Anwendbare Grundsätze

Bei der interkantonalen Steuerausscheidung von juristischen Personen², welche STAF-Ermässigungen beanspruchen, gelten die folgenden Grundsätze:

2.1. Allgemeine Grundsätze für interkantonale Steuerausscheidungen beim Vorliegen von STAF-Ermässigungen

Die interkantonale Steuerausscheidung ist immer aus Sicht eines bestimmten Kantons und dessen gesetzlichen Bestimmungen vorzunehmen. Dieser Grundsatz galt schon vor der Einführung der Instrumente der STAF. Aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Gesetzgebungen zu den STAF-Ermässigungen gewinnt dieser Grundsatz aber noch einmal an Bedeutung. Aus Sicht der steuerpflichtigen Person ist somit durch jeden Kanton, für den eine Steuerpflicht vorliegt, eine interkantonale Ausscheidung vorzunehmen.

Der auf die Kantone zu verteilende Gesamtgewinn ist von jedem Kanton auf der Basis seiner gesetzlichen Bestimmungen so festzulegen, wie wenn die gesamte Geschäftstätigkeit nur in seinem Kanton stattfinden würde. Bei der Steuerausscheidung aus Sicht eines Kantons muss die Summe der auf die Kantone verteilten Gewinne diesem Gesamtgewinn entsprechen. Ist die Summe der auf die Kantone verteilten Gewinne höher als dieser Gesamtgewinn, liegt eine verfassungswidrige interkantonale Doppelbesteuerung vor (Art. 127 Abs. 3 BV).

Die gesamten geltenden Grundsätze zur interkantonalen Steuerausscheidung sind grundsätzlich auch anwendbar, falls STAF-Ermässigungen geltend gemacht werden.

2.2. Spezifische Grundsätze für interkantonale Steuerausscheidungen beim Vorliegen von STAF-Ermässigungen

Aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Umsetzung der STAF-Ermässigungen, ist die interkantonale Gewinnausscheidung³ in drei Stufen vorzunehmen. Zuerst wird eine

² Das vorliegende Kreisschreiben behandelt nur interkantonale Steuerausscheidungen mit Ermässigungen nach STAF von juristischen Personen. Aufgrund der zu erwartenden geringen Anzahl Fälle wurden interkantonale Steuerausscheidungen von natürlichen Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit und Ermässigungen nach STAF nicht behandelt.

Ausscheidung vor Anwendung der STAF-Ermässigungen vorgenommen. In der zweiten Stufe werden die STAF-Ermässigungen berechnet und aufgeteilt. In der dritten Stufe wird die Entlastungsbegrenzung festgelegt und aufgeteilt. Jede Stufe setzt sich aus mehreren Schritten zusammen. Die Stufen einer Ausscheidung können wie folgt beschrieben werden:

1. Gewinnausscheidung vor Anwendung der STAF-Ermässigungen
 - 1.1 Gewinnbestimmung nach den handelsrechtlichen Abschlüssen;
 - 1.2 Allfällige steuerliche Korrekturen inklusive Abschreibungen auf beim Zuzug aufgedeckten stillen Reserven (Art. 61a DBG und 24c StHG);
 - 1.3 Verrechnung der Verlustvorträge;
 - 1.4 Erstellung der ersten Stufe der interkantonalen Steuerausscheidung⁴ ;
2. Gewinnausscheidung nach STAF-Ermässigungen und vor Berechnung der Entlastungsbegrenzung im Sinne von Art. 25b StHG:
 - 2.1 Bestimmung der STAF-Ermässigungen:
 - 2.1.1 Abzug für Patente und vergleichbare Rechte;
 - 2.1.2 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung⁵ ;
 - 2.1.3 Abzug für Eigenfinanzierung;
 - 2.1.4 Abschreibungen auf beim Übergang zur ordentlichen Besteuerung aufgedeckten stillen Reserven einer Statusgesellschaft nach dem alten Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG;
 - 2.2 Interkantonale Ausscheidung der STAF-Ermässigungen;
3. Ausscheidung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG:
 - 3.1 Festlegung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG auf dem Gesamtgewinn der Unternehmung;
 - 3.2 Interkantonale Ausscheidung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG.

Die stillen Reserven beim Zuzug, die beim Eintritt in eine Patent Box zu steuernden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen oder auch die beim Übergang zur ordentlichen Besteuerung aufgedeckten stillen Reserven einer Statusgesellschaft⁶ müssen für die gesamte Unternehmung festgelegt werden. Grundsätzlich sind diese Wertbestimmungen durch den Sitzkanton vorzunehmen (Punkt 3 nachfolgend). Jeder Kanton muss jedoch

³ Für das ganze Kreisschreiben gilt, dass von einem Schweizer Reingewinn nach einer allfälligen internationalen Steuerausscheidung ausgegangen wird.

⁴ Die gemäss Punkt 1.4 erstellte Ausscheidung dient auch zur Erstellung der Repartition der direkten Bundessteuer zwischen den Kantonen.

⁵ Im ganzen Kreisschreiben entsprechen die Ausgaben für Forschung und Entwicklung 135% des Basiswertes.

⁶ Status gemäss den Bestimmungen des alten Artikel 28 Abs. 2 bis 4 StHG.

sicherstellen, dass seine eigenen gesetzlichen Bestimmungen und Weisungen angewendet werden. Diese festgelegten Werte werden dann nach der angewendeten Ausscheidungsmethode auf die Kantone aufgeteilt.

Wenn die interkantonale Gewinnausscheidung nach einer quotenmässig indirekten Methode (Produktionsfaktoren, Umsatz oder andere Faktoren) vorgenommen wird, sind die STAF-Ermässigungen im Verhältnis der Betriebsquoten zuzuteilen. Wenn diese Ausscheidung auch ein nach der objektmässigen Methode ausgeschiedenes Spezialsteuerdomizil einer Immobilie beinhaltet, muss dieses den Abzug für Eigenfinanzierung gemäss den lokalisierten Aktiven übernehmen.

Wenn die interkantonale Gewinnausscheidung nach der quotenmässig direkten Methode vorgenommen wird, sind die Ermässigungen für Forschung und Entwicklung sowie für Patente und vergleichbare Rechte und die Abschreibungen auf beim Übergang zur ordentlichen Besteuerung aufgedeckten stillen Reserven einer Statusgesellschaft objektmässig zuzuteilen. Der Abzug für Eigenfinanzierung wird nach Massgabe der lokalisierten Aktiven zugeteilt.

Die Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) muss in einem ersten Schritt auf dem gesamten Reingewinn der Unternehmung berechnet werden. In einem zweiten Schritt wird die Entlastungsbegrenzung auf alle Kantone aufgeteilt. Die Aufteilung der berechneten Gesamtentlastungsbegrenzung auf die Kantone erfolgt zuerst im Verhältnis der zugeteilten STAF-Ermässigungen. Wenn bei einem Kanton die Entlastungsbegrenzung erreicht ist, erfolgt danach ein zusätzlicher Ausgleich zwischen den Kantonen. Dieser Ausgleich wird zuerst zwischen den Kantonen mit betrieblicher Anknüpfung und erst in zweiter Linie mit Kantonen mit Spezialsteuerdomizil vorgenommen.

Diese Berechnungen sind für jeden Kanton nach seinen eigenen gesetzlichen Bestimmungen vorzunehmen.

3. Veranlagungsverfahren und Meldeverfahren zwischen den Kantonen

Die Bestimmungen der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (VO StHG), sowie das Kreisschreiben Nr. 16 der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) sind auch bei interkantonalen Steuerausscheidungen mit STAF-Ermässigungen anwendbar.

Für das Veranlagungsverfahren und für die interkantonale Ausscheidung kommt dem Sitzkanton eine wesentliche Rolle zu. Man kann vom « Leader Kanton » sprechen. Für die juristischen Personen führt der Sitzkanton oder der Kanton mit der tatsächlichen Verwaltung in der Regel als erster das Veranlagungsverfahren durch. Er erstellt den Vorschlag der interkantonalen Steuerausscheidung für die Kantone, in welchen die Unternehmung über eine Betriebsstätte verfügt oder eine Anlageliegenschaft hält. Dieser Kanton kontrolliert die Steuererklärung und nimmt allfällige Korrekturen vor. Auf dieser Basis nimmt er seine

Veranlagung vor und erarbeitet für die anderen Kantone einen Vorschlag für die interkantonale Steuerauscheidung.

Bei der Erstellung der interkantonalen Ausscheidung einer Unternehmung mit STAF-Ermässigungen muss der Leader Kanton den anderen Kantonen insbesondere mindestens die folgenden Angaben übermitteln:

1. Die interkantonale Gewinnausscheidung vor Anwendung der STAF-Ermässigungen (Inhalte der Stufe 1, gemäss Punkt 2.2 vorstehend);
2. Wenn ein Kanton selber die STAF-Ermässigungen anwendet, die Grundlagen, welche zur Berechnung der STAF-Ermässigungen dienen, das heisst:
 - 2.1. Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Boxengewinn);
 - 2.2. Der Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte in der Schweiz entstanden ist;
 - 2.3. Die am Ende der Besteuerung nach dem alten Artikel 28 Abs. 2 bis 4 StHG bestehenden stillen Reserven, einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwertes.

Aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Gesetzgebungen fallen die Beträge der effektiven STAF-Ermässigungen (inklusive der Entlastungsbegrenzung) unterschiedlich aus. Es steht dem Leader Kanton frei, seine effektiven Beträge den anderen Kantonen zu übermitteln oder auch nicht. Zum besseren Verständnis und aus Gründen der Transparenz sind aber vollständige Übermittlungen der interkantonalen Ausscheidungen willkommen.

Jeder Kanton wendet für die Festlegung des Gewinnes und des steuerbaren Kapitals seine Gesetzgebung an. Sowohl im Sitzkanton als auch in Betriebsstätten Kantonen und in Kantonen mit Anlageliegenschaften haben die Veranlagungsbehörden das Recht, die für die Veranlagung nötigen Untersuchungen vorzunehmen.

Inhaltsverzeichnis der Beispiele

Beispiel 1	Zuzug einer Unternehmung in die Schweiz (Immigration) – Aufdeckung der stillen Reserven in der Steuerbilanz (Art. 61a DBG und 24c StHG).....	7
Beispiel 2	Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand (Art. 25a StHG) – quotenmässig-indirekte Ausscheidung.....	9
Beispiel 3	Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand mit Überschreitung der Entlastungsbegrenzung (Art. 25a und 25b StHG) – quotenmässig-indirekte Ausscheidung	12
Beispiel 4	Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand – quotenmässig-direkte Ausscheidung	17
Beispiel 5	Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand mit Überschreitung der Entlastungsbegrenzung (Art. 25a und 25b StHG) und noch nicht verrechneten Verlustvorträgen – quotenmässig-indirekte Ausscheidung	19
Beispiel 6	Abzug für Patente (Patentbox), zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, Abzug auf Eigenfinanzierung mit Überschreitung der Entlastungsbegrenzung (Art. 24b, 25a, 25a bis und 25b StHG) – quotenmässig-indirekte Ausscheidung.....	22
Beispiel 7	Aufgabe eines speziellen Steuerstatus mit Step-Up oder Anwendung des Sondersatzes, Überschreitung der Entlastungsbegrenzung (Art. 25b und 78g StHG) – quotenmässig-indirekte Ausscheidung	25
Beispiel 8	Kapitalsteuer – Aufgabe eines steuerlichen Spezialstatus mit Step-Up oder Anwendung des Sondersatzes, Goodwill aus Zuzug und Erleichterung der Kapitalsteuer (Art. 24c, 29 und 78g StHG).....	29
Beispiel 9	Abzug für Patent mit Eintrittskosten und Überschreitung der Entlastungsbegrenzung (Art. 24b und 25b StHG) – quotenmässig-indirekte Ausscheidung	32

Beispiel 1 Zuzug einer Unternehmung in die Schweiz (Immigration) – Aufdeckung der stillen Reserven in der Steuerbilanz (Art. 61a DBG und 24c StHG)

Die Pharma AG ist per 30. Dezember 2020 in die Schweiz zugezogen und hat dadurch ihren Sitz in den Kanton A verlegt. Sie verfügt über eine Betriebsstätte im Kanton B und eine Kapitalanlageliegenschaft im Kanton C.

Die Aktiven in der Bilanz sind zum Verkehrswert bewertet. Der handelsrechtlich nicht verbuchte originäre Goodwill (selbst geschaffener Mehrwert) beläuft sich auf CHF 800'000. Der Goodwill wird in der Steuerbilanz mit einer Abschreibungsdauer von 10 Jahren geführt.

Steuerperiode 2020

Per 31. Dezember 2020 haben die Betriebsaktiven einen Wert von CHF 1'700'000 und werden im Verhältnis von 75% dem Kanton A und zu 25% dem Kanton B zugeteilt. Der Wert der Kapitalanlageliegenschaft beträgt CHF 950'000. Die Unternehmung weist im Jahr 2020 weder einen Gewinn noch einen Verlust aus. Das steuerbare Eigenkapital beträgt CHF 1'750'000.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2020 - Kapital	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Quoten Betriebsaktiven</i>		<i>75%</i>	<i>25%</i>	
Betriebliche Aktiven	1'700'000	1'275'000	425'000	
Goodwill aus Zuzug (steuerlich)*	800'000	600'000	200'000	
Anlageliegenschaft	950'000			950'000
Steuerlich massgebende Aktiven	3'450'000	1'875'000	625'000	950'000
<i>Total Aktivenquote</i>		<i>54.4%</i>	<i>18.1%</i>	<i>27.5%</i>
Steuerbares Kapital	1'750'000	952'000	316'750	481'250

* Der originäre Goodwill wurde durch den gesamten Betrieb geschaffen. Aus diesem Grund erfolgt die Aufteilung nach der Quote der Betriebsaktiven.

Da 2020 kein steuerbarer Gewinn erzielt wird, ist auch keine Gewinnausscheidung vorzunehmen.

Steuerausscheidung aus Sicht der Kantone B und C

Da die gesetzlichen Grundlagen betreffend Goodwill aus Zuzug in allen drei Kantonen die gleichen sind, ist die Ausscheidung aus Sicht der Kantone B und C identisch mit derjenigen des Kantons A.

Steuerperiode 2021

Am 31. Dezember 2021 belaufen sich die betrieblichen Aktiven auf CHF 1'520'000 und werden zu 80% dem Kanton A und zu 20% dem Kanton B zugewiesen. Der Steuerwert des Goodwills beträgt CHF 720'000. Der Wert der Anlageliegenschaft beträgt CHF 930'000. Das steuerbare Kapital beträgt CHF 1'870'000. Die Gesellschaft erwirtschaftet einen Betriebsgewinn von CHF 180'000 und einen Immobilienertrag von CHF 20'000. Die steuerliche Abschreibung des Goodwills beläuft sich auf CHF 80'000. Somit beträgt der steuerbare Gewinn CHF 120'000. Der Betriebsgewinn wird auf Basis der quotenmässig-indirekten Methode nach Umsatz mit einem Vorausanteil von 20% ausgeschieden. Der Umsatzanteil des Kantons A beträgt 55%, im Kanton B werden 45% des Umsatzes erzielt.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2021 – Kapital	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Quoten Betriebsaktiven</i>		80%	20%	
Betriebliche Aktiven	1'520'000	1'216'000	304'000	
Goodwill aus Zuzug (steuerlich)*	720'000	576'000	144'000	
Anlageliegenschaft	930'000			930'000
Steuerlich massgebende Aktiven	3'170'000	1'792'000	448'000	930'000
<i>Total Aktivenquote</i>		56.5%	14.1%	29.4%
Steuerbares Kapital	1'870'000	1'056'550	263'670	549'780

Steuerperiode 2021 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>		55%	45%	
Ertrag Anlageliegenschaft	20'000			20'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	180'000			
Steuerliche Abschreibung Goodwill	-80'000			
Steuerbarer Betriebsgewinn	100'000			
- Vorausanteil 20%		20'000		
- Rest nach Quoten		44'000	36'000	
Steuerbarer Reingewinn	120'000	64'000	36'000	20'000

* Der originäre Goodwill wurde durch den gesamten Betrieb geschaffen. Aus diesem Grund erfolgt die Aufteilung nach der Quote der Betriebsaktiven.

Steuerausscheidung aus Sicht der Kantone B und C

Da die gesetzlichen Grundlagen betreffend Goodwill aus Zuzug in allen drei Kantonen die gleichen sind, ist die Ausscheidung aus Sicht der Kantone B und C identisch mit derjenigen des Kantons A.

Beispiel 2 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand (Art. 25a StHG) – quotenmässig-indirekte Ausscheidung

Die Pharma AG ist in der Pharmakologie tätig. Sie betreibt selber Forschung und Entwicklung («F&E»). Ihr Sitz befindet sich im Kanton A. Zudem verfügt sie über ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton B und eine Anlageliegenschaft im Kanton C.

Im Jahr 2020 realisiert die Gesellschaft einen betrieblichen Gewinn von CHF 180'000 und einen Immobilienertrag von CHF 20'000. Die F&E Aufwendungen, welche zur Ermässigung gemäss STAF berechtigen, betragen CHF 80'000. Der Betriebsgewinn wird nach der quotenmässig-indirekten Methode auf Basis des Umsatzes mit einem Vorausanteil von 20% ausgeschieden. Der Umsatz beträgt im Kanton A 61% und im Kanton B 39%.

Der Kanton A kennt einen zusätzlichen F&E Abzug von 50%, der Kanton B von 10% und der Kanton C von 30%.

Die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG beträgt in allen drei Kantonen 70%.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2020 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>		61%	39%	
Ertrag Anlageliegenschaft	20'000			20'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	180'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	180'000			
- Vorausanteil 20%		36'000		
- Rest nach Quoten		87'840	56'160	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	200'000	123'840	56'160	20'000
<i>Quoten Betriebsgewinn</i>		68.8%	31.2%	
Max. Abzug F&E				
<i>Massgebende Kosten</i>	-80'000			
<i>Kantonaler Überabzug</i>	50%			
	-40'000	-27'520	-12'480	0
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung *	0	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	160'000	96'320	43'680	20'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		78%	78%	100%

* In Übereinstimmung mit Art. 25b Abs. 1 StHG betragen die gesamten F&E Aufwendungen der Gesellschaft (CHF 40'000) weniger als 70% des gesamten Gewinns vor Verlustvorträgen und vor Nettobeteiligungserträgen (CHF 200'000). Die STAF-

Abzüge führen nicht zu Verlusten (Art. 25b Abs. 3 StHG) und bedürfen keiner Begrenzung gemäss Art. 25b StHG.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons B

Steuerperiode 2020 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>		61%	39%	
Ertrag Anlagelienschaft	20'000			20'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	180'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	180'000			
- Vorausanteil 20%		36'000		
- Rest nach Quoten		87'840	56'160	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	200'000	123'840	56'160	20'000
Quoten Betriebsgewinn		68.8%	31.2%	
Max. Abzug F&E				
<i>Massgebende Kosten</i>	-80'000			
<i>Kantonaler Überabzug</i>	10%			
	-8'000	-5'504	-2'496	0
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	0	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	192'000	118'336	53'664	20'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		96%	96%	100%

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons C

Steuerperiode 2020 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>		61%	39%	
Ertrag Anlagelienschaft	20'000			20'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	180'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	180'000			
- Vorausanteil 20%		36'000		
- Rest nach Quoten		87'840	56'160	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	200'000	123'840	56'160	20'000
<i>Quoten Betriebsgewinn</i>		68.8%	31.2%	
Max. Abzug F&E				
<i>Massgebende Kosten</i>	-80'000			
<i>Kantonaler Überabzug</i>	30%			
	-24'000	-16'512	-7'488	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	0	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	176'000	107'328	48'672	20'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		87%	87%	100%

Beispiel 3 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand mit Überschreitung der Entlastungsbegrenzung (Art. 25a und 25b StHG) – quotenmässig-indirekte Ausscheidung

Die Pharma AG ist in der Pharmakologie tätig. Sie betreibt selber Forschung und Entwicklung («F&E»). Ihr Sitz befindet sich im Kanton A. Zudem verfügt sie über ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton B und eine Anlageliegenschaft im Kanton C.

Im Jahr 2020 realisiert die Gesellschaft einen betrieblichen Gewinn von CHF 120'000 und einen Immobilienertrag von CHF 80'000. Die F&E Aufwendungen, welche zur Ermässigung gemäss STAF berechtigen, betragen CHF 350'000. Der Betriebsgewinn wird nach der quotenmässig-indirekten Methode auf Basis des Umsatzes mit einem Vorausanteil von 20% ausgeschieden. Der Umsatz beträgt im Kanton A 30% und im Kanton B 70%.

Der Kanton A kennt einen zusätzlichen F&E Abzug von 50%, der Kanton B von 10% und der Kanton C von 35%.

Die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG beträgt in allen drei Kantonen 70%.

Sachverhaltsvariante

Der Kanton C hat keine gesetzliche Grundlage für einen zusätzlichen F&E Abzug. Im Übrigen gelten die gleichen Angaben wie im Ausgangssachverhalt.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2020 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>		30%	70%	
Ertrag Anlagelienschaft	80'000			80'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	120'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	120'000			
- Vorausanteil 20%		24'000		
- Rest nach Quoten		28'800	67'200	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quoten Betriebsgewinn</i>		44.0%	56.0%	
Max. Abzug F&E				
<i>Massgebende Kosten</i>	-350'000			
<i>Kantonaler Überabzug</i>	50%			
	-175'000	-77'000	-98'000	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung*	35'000	15'400	19'600	
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen**	0	24'640	31'360	-56'000
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	60'000	15'840	20'160	24'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen ***</i>		30%	30%	30%

* Die Entlastungsbegrenzung muss zuerst auf dem steuerbaren Gesamtgewinn vor STAF-Ermässigungen der Unternehmung berechnet werden. Die Ermässigung darf insgesamt nicht mehr als CHF 140'000 betragen (CHF 200'000 x 70%). Der F&E Überabzug von CHF 175'000 muss somit insgesamt um CHF 35'000 reduziert werden.

** Der zusätzliche F&E Abzug von CHF 140'000 (CHF 175'000 ./. CHF 35'000) kann in dieser Höhe lediglich aufgrund der Erträge der Anlagelienschaft gewährt werden. Der Immobilienertrag von CHF 80'000 ermöglicht die Erhöhung des Abzugs um CHF 56'000 (CHF 80'000 x 70%). Deshalb muss der Immobilienertrag denjenigen Teil der F&E Aufwendungen übernehmen, die 70% des Betriebsergebnisses übersteigen (CHF 140'000 ./. (CHF 120'000 x 70%)).

*** Da hinsichtlich des Gesamtgewinns der Unternehmung die Entlastungsbegrenzung von 70% erreicht ist, wird der steuerbare Gewinn jedes Kantons auf 30% des Gewinns vor STAF-Ermässigungen beschränkt.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons B

Steuerperiode 2020 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>		30%	70%	
Ertrag Anlageliogenschaft	80'000			80'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	120'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	120'000			
- Vorausanteil 20%		24'000		
- Rest nach Quoten		28'800	67'200	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quoten Betriebsgewinn</i>		44.0%	56.0%	
Max. Abzug F&E				
<i>Massgebende Kosten</i>	-350'000			
<i>Kantonaler Überabzug</i>	10%			
	-35'000	-15'400	-19'600	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	0	0	0	
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen	0	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	165'000	37'400	47'600	80'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		71%	71%	100%

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons C

Steuerperiode 2020 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>		30%	70%	
Ertrag Anlagelienschaft	80'000			80'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	120'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	120'000			
- Vorausanteil 20%		24'000		
- Rest nach Quoten		28'800	67'200	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quoten Betriebsgewinn</i>		44.0%	56.0%	
Max. Abzug F&E				
<i>Massgebende Kosten</i>	-350'000			
<i>Kantonaler Überabzug</i>	35%			
	-122'500	-53'900	-68'600	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung*	0	0	0	
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen**	0	16'940	21'560	-38'500
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	77'500	15'840	20'160	41'500
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		30%	30%	52%

* Insgesamt übersteigen die Abzüge von CHF 122'500 70% des für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung massgebenden Gewinnes nicht (CHF 200'000 x 70%). Aus Sicht des Kantons C ist auf Ebene des Unternehmens keine Begrenzung der Abzüge notwendig.

** Der zusätzliche F&E Abzug von CHF 122'500 kann in dieser Höhe lediglich aufgrund der Erträge der Anlagelienschaft gewährt werden. Der Immobilienertrag von CHF 80'000 ermöglicht die Erhöhung des Abzugs um CHF 38'500 (CHF 122'500 ./. (CHF 120'000 x 70%)). Deshalb muss der Immobilienertrag denjenigen Teil der F&E Aufwendungen übernehmen, die 70% des Betriebsergebnisses übersteigen. Damit wird die Einhaltung der Entlastungsbegrenzung auch für den Sitz- und die Betriebsstätten Kantone sichergestellt.

Sachverhaltsvariante zum Beispiel 3**Steuerausscheidung aus Sicht der Kantone A und B – Sachverhaltsvariante**

Für die Kantone A und B gelten die gleichen gesetzlichen Bestimmungen wie im Grundsachverhalt. Die Steuerausscheidung für die Kantone A und B ist gleich wie im Grundsachverhalt vorzunehmen.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons C – Sachverhaltsvariante

Steuerperiode 2020 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>		30%	70%	
Ertrag Anlageliegenschaft	80'000			80'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	120'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	120'000			
- Vorausanteil 20%		24'000		
- Rest nach Quoten		28'800	67'200	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Quoten Betriebsgewinn</i>		44.0%	56.0%	
Max. Abzug F&E				
<i>Massgebende Kosten</i>	-350'000			
<i>Kantonaler Überabzug*</i>	0%			
	0	0	0	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	0	0	0	
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen**	0	0	0	-0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		100%	100%	100%

* Der Kanton C hat den zusätzlichen F&E Abzug nicht ins Gesetz aufgenommen. Es kann kein Abzug vorgenommen werden.

** Der Kanton C (Spezialdomizil des Liegenschaftsorts), der keinen Zusatzabzug für F&E vorsieht, muss sich auch nicht an einem Ausgleich der Entlastungsbegrenzung beteiligen.

Beispiel 4 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand – quotenmässig-direkte Ausscheidung

Die Pharma AG ist in der Pharmakologie tätig. Sie betreibt selber Forschung und Entwicklung («F&E»). Ihr Sitz befindet sich im Kanton A. Zudem verfügt sie über ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton B und eine Anlagelienschaft im Kanton C.

Im Jahr 2020 realisiert die Gesellschaft einen betrieblichen Gewinn von CHF 170'000 und einen Immobilienertrag von CHF 25'000. Die F&E Aufwendungen, welche zur STAF-Ermässigung berechtigen, betragen CHF 350'000. Der Betriebsgewinn wird nach der quotenmässig-direkten Methode auf Basis einer getrennten aussagekräftigen Buchhaltung ohne Vorausanteil ausgeschieden. Im Kanton A wird ein Betriebsgewinn von CHF 51'000 und im Kanton B einer von CHF 119'000 erwirtschaftet.

F&E wird ausschliesslich im Kanton B betrieben.

Die Kantone A und C kennen einen zusätzlichen F&E Abzug von 20%, der Kanton B von 10%.

Die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG beträgt in allen drei Kantonen 70%.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2020 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Ertrag Anlagelienschaft	25'000			25'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	170'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	170'000	51'000	119'000	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	195'000	51'000	119'000	25'000
Max. Abzug F&E	350'000			
Massgebende Kosten	0			
Kantonaler Überabzug*	20%			
	-70'000		-70'000	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	0	0	0	
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen	0	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	125'000	51'000	49'000	25'000
Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor		100%	41%	100%

STAF-Ermässigungen				
--------------------	--	--	--	--

* Der zusätzliche Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand wird direkt dem Kanton B zugewiesen, da sämtliche F&E Aktivitäten im Kanton B ausgeübt werden und die quotenmässig-direkte Methode gewählt wurde. Die Entlastungsbegrenzung für die gesamte Unternehmung wird ebenfalls dem Kanton B zugewiesen. Wenn andere Kantone einen Nutzen aus den F&E Aktivitäten ziehen und aufgrund der Buchhaltung einen Anteil der F&E Kosten tragen, muss der zusätzliche Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand unter diesen Kantonen aufgeteilt werden. Die Aufteilung erfolgt objektmässig im Verhältnis der verbuchten F&E Aufwendungen.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons B

Steuerperiode 2020 - Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Ertrag Anlageliogenschaft	25'000			25'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	170'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	170'000	51'000	119'000	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	195'000	51'000	119'000	25'000
Max. Abzug F&E <i>Massgebende Kosten</i> <i>Kantonaler Überabzug</i>	-350'000 10% -35'000		-35'000	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	0	0	0	
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen	0	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	160'000	51'000	84'000	25'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		100%	71%	100%

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons C

Da die gesetzlichen Grundlagen im Kanton C identisch mit denjenigen des Kantons A sind, ist die interkantonale Ausscheidung aus Sicht des Kantons A auch für den Kanton C gültig.

Beispiel 5 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand mit Überschreitung der Entlastungsbegrenzung (Art. 25a und 25b StHG) und noch nicht verrechneten Verlustvorträgen – quotenmässig-indirekte Ausscheidung

Die Pharma AG ist in der Pharmakologie tätig. Sie betreibt selber Forschung und Entwicklung («F&E»). Ihr Sitz befindet sich im Kanton A. Zudem verfügt sie über ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton B.

Der Kanton A kennt einen zusätzlichen F&E Abzug von 50%, der Kanton B von 10%.

Die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG beträgt in beiden Kantonen 70% . Beide Kantone beschränken die steuerliche Abzugsfähigkeit nach Art. 25b Abs. 3 StHG auf den Gewinn nach Verrechnung von Verlustvorträgen.

Steuerperiode 2020

Im Jahr 2020 realisiert die Gesellschaft einen betrieblichen Verlust von CHF 40'000. Die F&E Aufwendungen, welche zur STAF-Ermässigung berechtigen, betragen CHF 90'000. Der Betriebsgewinn wird auf Basis des Umsatzes mit einem Vorausanteil von 20% geteilt. Im Kanton A wird 61% des Umsatzes realisiert, im Kanton B 39%.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2020 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B
<i>Umsatzquoten</i>		61%	39%
Betriebsverlust gemäss Buchhaltung	-40'000		
Steuerliche Korrekturen	0		
Steuerbares Betriebsergebnis	-40'000		
- Vorausanteil 20%			
- Rest nach Quoten			
Verlustverrechnung			
Nettoverlust vor STAF-Ermässigungen*	-40'000	0	0

* Aufgrund der Gesamtverlustverrechnung wird keine interkantonale Ausscheidung vorgenommen und gemäss Art. 25b StHG werden auch keine STAF-Ermässigungen gewährt.

Der Verlust von CHF 40'000 kann auf die nächsten Steuerperioden vorgetragen werden.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons B

Aufgrund der Gesamtverlustsituation führen die interkantonalen Ausscheidungen auch aus Sicht des Kantons B zu einem Verlustvortrag von CHF 40'000, der auf die folgenden Steuerperioden vorgetragen werden kann.

Steuerperiode 2021

Im Jahr 2021 erwirtschaftet die Gesellschaft einen Gesamtgewinn von CHF 100'000. Die für den zusätzlichen Abzug gemäss STAF qualifizierenden F&E Aufwendungen betragen CHF 320'000. Der Betriebsgewinn wird gemäss der quotenmässig-indirekten Methode auf Basis des Umsatzes nach einem Vorausanteil von 20% ausgedient. Der Umsatz beträgt im Kanton A 30% und im Kanton B 70%.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2021 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B
<i>Umsatzquoten</i>		30%	70%
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	100'000		
Steuerlicher Verlustvortrag 2020*	-40'000		
Betriebsgewinn nach Verlustverrechnung	60'000		
Steuerliche Korrekturen	0		
Steuerbarer Betriebsgewinn	60'000		
- Vorausanteil 20%		12'000	
- Rest nach Quoten		14'400	33'600
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	60'000	26'400	33'600
<i>Quoten Betriebsgewinn</i>		44.0%	56.0%
Max. Abzug F&E <i>Massgebende Kosten</i> <i>Kantonaler Überabzug</i>	-320'000 50% -160'000	-70'400	-89'600
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b Abs. 1 StHG) für die ganze Unternehmung**	90'000	39'600	50'400
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b Abs. 3 StHG) für die ganze Unternehmung***	10'000	4'400	5'600
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	0	0	0
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		0%	0%

* Die noch nicht verrechneten Verluste werden vor der Ausscheidung berücksichtigt.

** Gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG kann die Gesellschaft maximal Abzüge von CHF 70'000 beanspruchen (Gewinn vor Verlustverrechnung von CHF 100'000 x 70%). Der ursprüngliche Abzug von CHF 160'000 muss somit um CHF 90'000 korrigiert werden.

*** Nach Anwendung von Art. 25b Abs. 1 StHG beläuft sich das Ergebnis auf einen Verlust von CHF 10'000 (CHF 60'000 ./ CHF 160'000 + CHF 90'000). Somit kommt die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 3 StHG im Umfang von CHF 10'000 zur Anwendung, damit keine Verlustvorträge entstehen können.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons B

Steuerperiode 2021 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B
<i>Umsatzquoten</i>		30%	70%
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	100'000		
Steuerlicher Verlustvortrag 2020	-40'000		
Betriebsgewinn nach Verlustverrechnung	60'000		
Steuerliche Korrekturen	0		
Steuerbarer Betriebsgewinn	60'000		
- Vorausanteil 20%		12'000	
- Rest nach Quoten		14'400	33'600
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	60'000	26'400	33'600
<i>Quoten Betriebsgewinn</i>		44.0%	56.0%
Max. Abzug F&E <i>Massgebende Kosten</i> <i>Kantonaler Überabzug</i>	-320'000 10% -32'000	-14'080	-17'920
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b Abs. 1 StHG) für die ganze Unternehmung*	0	0	0
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b Abs. 3 StHG) für die ganze Unternehmung**	0	0	0
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen**	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	28'000	12'320	15'680
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		47%	47%

* Gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG kann die Gesellschaft maximal einen Abzug von CHF 70'000 beanspruchen (Ergebnis vor Verlustverrechnung CHF 100'000 x 70%). Die Begrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG hat keine Auswirkung.

** Da die STAF-Ermässigungen zu keinen Verlusten führen, kommt die Begrenzung gemäss Art. 25b Abs. 3 StHG nicht zur Anwendung.

Beispiel 6 Abzug für Patente (Patentbox), zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, Abzug auf Eigenfinanzierung mit Überschreitung der Entlastungsbegrenzung (Art. 24b, 25a, 25a bis und 25b StHG) – quotenmässig-indirekte Ausscheidung

Die Pharma AG ist in der Pharmakologie tätig. Sie betreibt selber Forschung und Entwicklung («F&E»). Ihr Sitz befindet sich im Kanton A. Zudem verfügt sie über ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton B.

Im Jahr 2020 realisiert die Gesellschaft einen betrieblichen Gewinn von CHF 120'000.

Die STAF-Ermässigungen sind die folgenden:

- Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Boxengewinn) beläuft sich nach Anwendung des Nexusquotienten auf CHF 100'000
- F&E Aufwendungen, die für den zusätzlichen Abzug qualifizieren, betragen CHF 90'000.
- Der Abzug für Eigenfinanzierung beläuft sich auf CHF 50'000.

Der Betriebsgewinn wird nach der quotenmässig-indirekten Methode auf Basis des Umsatzes mit einem Vorausanteil von 20% ausgeschieden. Der Umsatz beträgt im Kanton A 30% und im Kanton B 70%.

Beide Kantone ermässigen den Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten um 90%.

Der Kanton A kennt einen zusätzlichen F&E Abzug von 20%, der Kanton B einen von 50%.

Nur der Kanton B lässt einen Abzug für Eigenfinanzierung zu.

Die steuerliche Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG beträgt im Kanton A 10%, im Kanton B 70%.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2020 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B
<i>Umsatzquoten</i>		30%	70%
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	120'000		
Steuerliche Korrekturen	0		
Steuerbarer Betriebsgewinn	120'000		
- Vorausanteil 20%		24'000	
- Rest nach Quoten		28'800	67'200
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	120'000	52'800	67'200
<i>Quoten Betriebsgewinn</i>		44.0%	56.0%
Abzug Patentbox (90%)	-90'000	-39'600	-50'400
Maximaler F&E Abzug (20%)	-18'000	-7'920	-10'080
Abzug auf Eigenfinanzierung	0	0	0
Total der Abzüge	-108'000	-47'520	-60'480
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	96'000	42'240	53'760
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	108'000	47'520	60'480
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		90%	90%

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons B

Steuerperiode 2020 - Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B
<i>Umsatzquoten</i>		30%	70%
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	120'000		
Steuerliche Korrekturen	0		
Steuerbarer Betriebsgewinn	120'000		
- Vorausanteil 20%		24'000	
- Rest nach Quoten		28'800	67'200
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	120'000	52'800	67'200
<i>Quoten Betriebsgewinn</i>		44%	56%
Abzug Patentbox (90%)	-90'000	-39'600	-50'400
Maximaler F&E Abzug (50%)	-45'000	-19'800	-25'200
Abzug auf Eigenfinanzierung	-50'000	-22'000	-28'000
Total der Abzüge	-185'000	-81'400	-103'600
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	101'000	44'440	56'560
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen	0	0	0
Steuerbarer Gewinn nach STAF-Ermässigungen	36'000	15'840	20'160
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		30%	30%

* Der Abzug auf Eigenfinanzierung wird zwischen den Kantonen nach den gleichen Grundsätzen ausgeschieden wie andere Schuldzinsen. Somit wird der Abzug auf Eigenfinanzierung zwischen den Kantonen gemäss der Verteilung des Betriebsgewinns ausgeschieden.

Beispiel 7 Aufgabe eines speziellen Steuerstatus mit Step-Up oder Anwendung des Sondersatzes, Überschreitung der Entlastungsbegrenzung (Art. 25b und 78g StHG) – quotenmässig-indirekte Ausscheidung

Die Pharma AG ist in der Pharmakologie tätig. Ihr Sitz befindet sich im Kanton A. Zudem verfügt sie über ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton B und eine Anlageliegenschaft im Kanton C.

Die Gesellschaft verliert ihren Status als Domizilgesellschaft per 31. Dezember 2019. Der Wert des originären Goodwills (selbst geschaffener Mehrwert) beträgt CHF 2'000'000. Die gesamte Aktivität der Gesellschaft wird im Ausland ausgeübt.

Die Kantone A und C wenden bei einem Statuswechsel die Step-Up Methode an: der Step-Up beträgt CHF 1'600'000 (CHF 2'000'000 x Auslandsanteil von 80%). Im Zeitpunkt des Statuswechsels wird in den Kantonen A und C nichts besteuert.

Der Kanton B wendet den Sondersatz an. Die Gewinne der Jahre 2020 bis 2024 können bis zum Betrag von CHF 1'600'000 von einer speziellen Besteuerung profitieren.

Die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG beträgt in allen drei Kantonen 70%.

Steuerperiode 2019

Die Gesellschaft erwirtschaftet 2019 einen Betriebsgewinn von CHF 120'000 und einen Immobilienertrag von CHF 80'000. Der Betriebsgewinn wird nach der quotenmässig-indirekten Methode auf Basis von Erwerbsfaktoren ohne Vorausanteil ausgedient. Die Erwerbsfaktoren belaufen sich im Kanton A auf 30% und im Kanton B auf 70%.

Steuerausscheidung aus Sicht der Kantone A, B und C

Steuerperiode 2019 - Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Erwerbsfaktorenquoten</i>		30%	70%	
Ertrag Anlageliegenschaft	80'000			80'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	120'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerlicher Betriebsgewinn	120'000			
- Vorausanteil 0%		0		
- Rest nach Quoten		36'000	84'000	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	200'000	36'000	84'000	80'000
<i>Erwerbsfaktorenquoten</i>		30%	70%	
Aufgabe des Domizilstatus	0	0	0	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	0	0	0	0
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen	0	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	200'000	36'000	84'000	80'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		100%	100%	100%

Steuerperiode 2020

Die Gesellschaft erwirtschaftet 2020 einen Betriebsgewinn von CHF 200'000 und einen Immobilienertrag von CHF 60'000. Der Betriebsgewinn wird nach der quotenmässig-indirekten Methode auf Basis von Erwerbsfaktoren ohne Vorausanteil ausgedient. Die Erwerbsfaktoren belaufen sich im Kanton A auf 40% und im Kanton B auf 60%.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2020 - Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Erwerbsfaktorenquoten</i>		40%	60%	
Ertrag Anlageliegenschaft	60'000			60'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	200'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerlicher Betriebsgewinn	200'000			
- Vorausanteil 0%		0		
- Rest nach Quoten		80'000	120'000	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	260'000	80'000	120'000	60'000
<i>Erwerbsfaktorenquoten</i>		40.0%	60.0%	
Abschreibung des Goodwills*	-160'000	-64'000	-96'000	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung**	0	0	0	0
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen***	0	8'000	12'000	-20'000
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	100'000	24'000	36'000	40'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		30%	30%	67%

* Der Goodwill von CHF 1'600'000 wird über 10 Jahre abgeschrieben.

** Gemäss Art. 78g StHG werden Abschreibungen auf stillen Reserven inkl. Goodwill, die bei Ende der Besteuerung nach Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG bisherigen Rechts aufgedeckt wurden, in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b StHG einbezogen. Für die Gesellschaft kommt die Entlastungsbegrenzung insgesamt nicht zur Anwendung, da die Abschreibung von CHF 160'000 tiefer ist als 70% des Gewinns von CHF 260'000, also CHF 182'000.

*** Die Abschreibung des Goodwills von CHF 64'000 im Kanton A kann in dieser Höhe lediglich aufgrund der Erträge der Anlageliegenschaft gewährt werden. Der Immobilienertrag von CHF 60'000 ermöglicht die Erhöhung des Abzugs im Kanton A um CHF 8'000 (CHF 64'000 \cdot (CHF 80'000 \cdot 70%)). Deshalb muss der Kanton mit dem Immobilienertrag denjenigen Teil der Abschreibung übernehmen, der 70% des Betriebsergebnisses übersteigt.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons B

Steuerperiode 2020 - Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Erwerbsfaktorenquoten</i>		40%	60%	
Ertrag Anlageliogenschaft	60'000			60'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	200'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerlicher Betriebsgewinn	200'000			
- Vorausanteil 0%		0		
- Rest nach Quoten		80'000	120'000	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	260'000	80'000	120'000	60'000
<i>Erwerbsfaktorenquoten</i>		40%	60%	
Abschreibung des Goodwills	0	0	0	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung*	0	0	0	0
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen	0	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	260'000	80'000	120'000	60'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		100%	100%	100%
- Gewinn steuerbar zum Sondersatz (80%)**	160'000	64'000	96'000	0
- ordentlich steuerbarer Gewinn (20%)**	100'000	16'000	24'000	60'000

* Die Entlastungsbegrenzung ist beim Sondersatz nicht anwendbar.

** Im Kanton B wird der Gewinn zwischen dem Sondersatz und der ordentlichen Besteuerung danach aufgeteilt, wie im bisherigen Recht die Allokation bei der Domizilgesellschaft vorgenommen wurde. Auf den Immobilienertrag ist der Sondersatz nicht anwendbar.

Die Gesellschaft darf insgesamt Gewinne von CHF 1'600'000 dem Sondersatz zur Besteuerung zuweisen. Per 31. Dezember 2020 betragen die stillen Reserven, die noch zum Sondersatz besteuert werden können, CHF 1'440'000 (CHF 1'600'000 ./. CHF 160'000).

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons C

Da die gesetzlichen Grundlagen im Kanton C denjenigen im Kanton A entsprechen ist die interkantonale Ausscheidung aus Sicht des Kantons A auch für den Kanton C gültig.

Beispiel 8 Kapitalsteuer – Aufgabe eines steuerlichen Spezialstatus mit Step-Up oder Anwendung des Sondersatzes, Goodwill aus Zuzug und Erleichterung der Kapitalsteuer (Art. 24c, 29 und 78g StHG)

Die Pharma AG ist in der Pharmakologie tätig. Ihr Sitz befindet sich im Kanton A. Zudem verfügt sie über ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton B und eine Anlagelienschaft im Kanton C.

Im Jahr 2020 belaufen sich die unbeweglichen Aktiven auf CHF 3'000'000. Sie werden zu 50% dem Kanton A zugewiesen, zu 30% dem Kanton B und zu 20% dem Kanton C. Die beweglichen Aktiven von CHF 2'000'000 werden zu 62% dem Kanton A und zu 38% dem Kanton B zugewiesen. Die Beteiligungen von CHF 1'000'000 werden dem Sitz zugewiesen.

Die Gesellschaft macht stille Reserven auf einem aus dem Ausland stammenden Patent im Umfang von CHF 500'000 geltend. Dieses Patent wird vollumfänglich dem Sitz zugewiesen.

Der originäre Goodwill (selbst geschaffener Mehrwert) im Zusammenhang mit der Aufgabe des Spezialstatus beträgt CHF 1'000'000.

Das Eigenkapital gemäss Bilanz beträgt CHF 2'000'000.

Die Kantone A und C wenden beim Verlust eines Sonderstatus die Step-Up Methode an. Der Kanton B wendet den Sondersatz an.

Die Kantone A und B haben eine Reduktion von 50% der Kapitalsteuer eingeführt, die auf Beteiligungen entfällt. Der Kanton C hat diese Massnahme nicht eingeführt.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2020 – Kapital	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Unbewegliche Aktiven	3'000'000	1'500'000	900'000	600'000
Bewegliche Aktiven	2'000'000	1'240'000	760'000	
Beteiligungen	1'000'000	1'000'000		
Stille Reserven auf Patent	500'000	500'000		
Total Aktiven	6'500'000	4'240'000	1'660'000	600'000
<i>Aktivenquoten</i>		71.9%	28.1%	
Goodwill im Zusammenhang mit der Aufgabe des Sonderstatus (Step-Up)*	1'000'000	719'000	281'000	
Steuerlich massgebende Aktiven	7'500'000	4'959'000	1'941'000	600'000
<i>Total Aktivenquote</i>		66.1%	25.9%	8.0%
Steuerbares Eigenkapital vor Anwendung von Art. 29 StHG**	3'500'000	2'313'500	906'500	280'000
Reduktion von 50% auf Beteiligungen ***	-233'333	-233'333		
Steuerbares Eigenkapital	3'266'667	2'080'167	906'500	280'000

* Der originäre Goodwill wurde durch den gesamten Betrieb erwirtschaftet. Deshalb wird er nach Lage der Betriebsaktiven verlegt.

** Das Eigenkapital gemäss Bilanz beträgt CHF 2'000'000. Das steuerbare Kapital entspricht dem Eigenkapital plus stille Reserven auf Patenten von CHF 500'000 und Goodwill im Zusammenhang mit der Aufgabe des Sonderstatus von CHF 1'000'000.

*** Die Beteiligungen machen 13.333% der gesamten Aktiven aus (CHF 1'000'000 / CHF 7'500'000). Auf dem entsprechenden Eigenkapital kann ein Abzug von 50% geltend gemacht werden, d.h. CHF 233'333 (CHF 3'500'000 x 13.333% x 50%). Da die Beteiligungen dem Sitz zugewiesen werden, wird auch der entsprechende Abzug dem Sitz zugewiesen.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons B

Steuerperiode 2020 - Kapital	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Unbewegliche Aktiven	3'000'000	1'500'000	900'000	600'000
Bewegliche Aktiven	2'000'000	1'240'000	760'000	
Beteiligungen	1'000'000	1'000'000		
Stille Reserven auf Patent	500'000	500'000		
Total Aktiven	6'500'000	4'240'000	1'660'000	600'000
<i>Aktivenquoten</i>		71.9%	28.1%	
Goodwill im Zusammenhang mit der Aufgabe des Sonderstatus (Step-Up)	0	0	0	
Steuerlich massgebende Aktiven	6'500'000	4'240'000	1'660'000	600'000
<i>Total Aktivenquote</i>		65.2%	25.5%	9.2%
Steuerbares Eigenkapital vor Anwendung von Art. 29 StHG*	2'500'000	1'630'000	637'500	230'000
Reduktion von 50% auf Beteiligungen **	-192'308	-192'308		
Steuerbares Eigenkapital	2'307'692	1'437'692	637'500	230'000

* Das Eigenkapital gemäss Bilanz beträgt CHF 2'000'000. Das steuerbare Kapital entspricht dem Eigenkapital plus stille Reserven auf Patenten von CHF 500'000. Da der Kanton B den Sondersatz anwendet, gibt es keine steuerbare Reserve auf Goodwill im Zusammenhang mit der Aufgabe des Sonderstatus.

** Die Beteiligungen machen 15.38% der gesamten Aktiven aus (CHF 1'000'000 / CHF 6'500'000). Auf dem entsprechenden Eigenkapital kann ein Abzug von 50% geltend gemacht werden, d.h. CHF 192'308 (CHF 2'500'000 x 15.385% x 50%). Da die Beteiligungen dem Sitz zugewiesen werden, wird auch der entsprechende Abzug dem Sitz zugewiesen.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons C

Steuerperiode 2020 - Kapital	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Unbewegliche Aktiven	3'000'000	1'500'000	900'000	600'000
Bewegliche Aktiven	2'000'000	1'240'000	760'000	
Beteiligungen	1'000'000	1'000'000		
Stille Reserven auf Patent	500'000	500'000		
Total Aktiven	6'500'000	4'240'000	1'660'000	600'000
<i>Aktivenquoten</i>		71.9%	28.1%	
Goodwill im Zusammenhang mit der Aufgabe des Sonderstatus (Step-Up)	1'000'000	719'000	281'000	
Steuerlich massgebende Aktiven	7'500'000	4'959'000	1'941'000	600'000
<i>Total Aktivenquote</i>		66.1%	25.9%	8.0%
Steuerbares Eigenkapital vor Anwendung von Art. 29 StHG	3'500'000	2'313'500	906'500	280'000
Reduktion auf Beteiligungen	0	0		
Steuerbares Eigenkapital	3'500'000	2'313'500	906'500	280'000

Beispiel 9 Abzug für Patent mit Eintrittskosten und Überschreitung der Entlastungsbegrenzung (Art. 24b und 25b StHG) – quotenmässig-indirekte Ausscheidung

Die Pharma AG ist in der Pharmakologie tätig. Ihr Sitz befindet sich im Kanton A. Zudem verfügt sie über ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton B und eine Anlageliegenschaft im Kanton C.

Im Jahr 2021 erwirtschaftet die Gesellschaft einen Betriebsgewinn von CHF 120'000 und einen Immobilienertrag von CHF 80'000.

Der Gewinn aus Patenten (Patentbox) beläuft sich nach Anwendung des Nexusquotienten auf CHF 100'000. Die Eintrittskosten in die Patentbox gemäss Art. 24b Abs. 3 StHG betragen CHF 350'000.

Der Betriebsgewinn wird nach der quotenmässig-indirekten Methode auf Basis des Umsatzes ausgeschieden, mit einem Vorausanteil von 20%. Die Umsätze werden zu 30% im Kanton A und zu 70% im Kanton B erwirtschaftet.

Der Kanton A besteuert die Eintrittskosten mit dem Sondersatz. Der Kanton B besteuert die Eintrittskosten ohne spezielle Regelung. Der Kanton C rechnet die Eintrittskosten auf die zukünftigen Gewinne der Patente an.

Die Kantone A und C wenden eine Reduktion der Gewinne aus Patenten in der Box von 90% an. Der Kanton B kennt eine Reduktion des Boxengewinns von 50%.

Die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b Abs. 1 StHG beläuft sich in allen drei Kantonen auf 70%.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons A

Steuerperiode 2021 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>		30%	70%	
Ertrag Anlageliogenschaft	80'000			80'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	120'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	120'000			
- Vorausanteil 20%		24'000		
- Rest nach Quoten		28'800	67'200	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Betriebsquoten</i>		44.0%	56.0%	
Eintrittskosten für Patentbox*	0	0	0	
Steuerbarer Gewinn nach Eintrittskosten	200'000	52'800	67'200	80'000
Reduktion des Boxengewinns (90%)	-90'000	-39'600	-50'400	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	0	0	0	0
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen	0	2'640	3'360	-6'000
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	110'000	15'840	20'160	74'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		30%	30%	93%

* Der Kanton A besteuert die Eintrittskosten quotenmässig mit dem Sondersatz. Dies hat somit keine Auswirkung auf die interkantonale Ausscheidung des Gewinns.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons B

Steuerperiode 2021 – Gewinn	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>		30%	70%	
Ertrag Anlageliegenschaft	80'000			80'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung	120'000			
Steuerliche Korrekturen	0			
Steuerbarer Betriebsgewinn	120'000			
- Vorausanteil 20%		24'000		
- Rest nach Quoten		28'800	67'200	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen	200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Betriebsquoten</i>		44.0%	56.0%	
Eintrittskosten für Patentbox*	350'000	154'000	196'000	
Steuerbarer Gewinn nach Eintrittskosten	550'000	206'800	263'200	80'000
Reduktion des Boxengewinns (50%)	-50'000	-22'000	-28'000	
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung	0	0	0	0
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen	0	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen	500'000	184'800	235'200	80'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>		89%	89%	100%

* Die Eintrittskosten in die Patentbox werden nach Betriebsquoten aufgeteilt.

Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons C

Steuerperiode 2021 – Gewinn		Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Umsatzquoten</i>			30%	70%	
Ertrag Anlagelienschaft		80'000			80'000
Betriebsgewinn gemäss Buchhaltung		120'000			
Steuerliche Korrekturen		0			
Steuerbarer Betriebsgewinn		120'000			
- Vorausanteil 20%			24'000		
- Rest nach Quoten			28'800	67'200	
Steuerbarer Gewinn vor STAF-Ermässigungen		200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Betriebsquoten</i>			44.0%	56.0%	
Eintrittskosten für Patentbox*		0	0	0	
Steuerbarer Gewinn nach Eintrittskosten		200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Boxengewinn</i>	<i>CHF 100'000</i>				
<i>./. Anrechnung der</i>	<i>CHF 100'000</i>				
<i>Eintrittskosten</i>					
<i>Boxengewinn nach</i>	<i>0</i>				
<i>Anrechnung</i>					
Reduktion des Boxengewinns (90%)*		0	0	0	0
Entlastungsbegrenzung (Art. 25b StHG) für die ganze Unternehmung		0	0	0	0
Ausgleich der Entlastungsbegrenzung zwischen den Kantonen		0	0	0	0
Steuerbarer Reingewinn nach STAF-Ermässigungen		200'000	52'800	67'200	80'000
<i>Verhältnis zwischen dem steuerbaren Reingewinn nach Entlastungsbegrenzung und dem steuerbaren Gewinn vor STAF-Ermässigungen</i>			100%	100%	100%

* Der Boxengewinn ist mit den Eintrittskosten von CHF 350'000 zu verrechnen. Für die Steuerperiode 2021 beträgt die Reduktion des Boxengewinns CHF 0.