

Band / Register Bd. II Reg. 11	Ausgabedatum 22. Oktober 2020
Änderungen	Gültig ab 2020

MERKBLATT

Steuervorlage 17: STAF-Ermässigungen – Anwendung der Entlastungsbegrenzung i.S. § 69b StG

Inhalt

1.	Ausgangslage und Überblick	2
2.	Gesetzestexte Kanton Aargau	2
3.	Entlastungsbegrenzung	3
4.	Beispiele für die Berechnung des Reingewinns bei STAF-Ermässigungen	3
4.1	Beispiel 1: Verlustvortrag, der laufendes Geschäftsergebnis übersteigt	4
4.2	Beispiel 2: Verlustvortrag, der laufendes Geschäftsergebnis nicht übersteigt	5
4.3	Beispiel 3: Verlust im laufenden Geschäftsjahr.....	6
4.4	Beispiel 4: Positives Geschäftsergebnis mit STAF-Ermässigungen	7
4.5	Beispiel 5: Verlust aus STAF-Ermässigungen	8
5.	Zusammenfassung	9

1. Ausgangslage und Überblick

Mit den am 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Regelungen in den Steuergesetzen¹ zur Umsetzung der Unternehmenssteuerreform und AHV-Finanzierung² können juristische Personen auf Ebene der Kantons- und Gemeindesteuern Ermässigungen für Patente und vergleichbare Rechte, einen zusätzlichen Abzug für Forschung und Entwicklung und im Übergangsrecht eine Abschreibung der gewinnsteuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven von Statusgesellschaften bei der Gewinnsteuer geltend machen (nachfolgend "STAF-Ermässigungen"; §§ 68a, 69a, 271a Abs. 3 StG; Art. 24b und 25a StHG).

Die STAF-Ermässigungen unterliegen einer Entlastungsbegrenzung von 70 % des steuerbaren Gewinns. Ferner dürfen aus den einzelnen Ermässigungen keine Verlustvorträge resultieren (§§ 69b und 271a Abs. 4 StG; Art. 25b und 78g Abs. 3 StHG).

Das vorliegende Merkblatt gibt Aufschluss über den Umfang der STAF-Ermässigungen im Zusammenhang mit der Verlustverrechnung und der Entlastungsbegrenzung.

2. Gesetzestexte Kanton Aargau

Entlastungsbegrenzung

§ 69b StG

¹ Die gesamte steuerliche Ermässigung gemäss den §§ 68a Abs. 1 und 2 sowie 69a darf nicht höher sein als 70 % des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung, wobei der Nettobeteiligungsertrag gemäss den §§ 76 und 77 ausgeklammert wird, und vor Abzug der vorgenommenen Ermässigungen.

² Weder aus den einzelnen Ermässigungen noch aus der gesamten steuerlichen Ermässigung dürfen Verlustvorträge resultieren.

§ 271a StG

⁴ Abschreibungen auf den offen gelegten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts werden ab 1. Januar 2020 in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung gemäss § 69b einbezogen. Am 31. Dezember 2024 noch vorhandene stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts sind steuerfrei aufzulösen.

Verlustverrechnung

§ 74 StG

¹ Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus 7 der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

² Mit Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung, die nicht Kapitaleinlagen nach § 70 lit. a sind, können auch Verluste verrechnet werden, die in früheren Geschäftsjahren entstanden und noch nicht mit Gewinnen verrechnet werden konnten.

³ Die Absätze 1 und 2 gelten auch bei Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung innerhalb der Schweiz.

¹ Steuergesetz des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998, StG (SAR 651.100); Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990, StHG (SR 642.14).

² Bundesgesetz über die Unternehmenssteuerreform und AHV-Finanzierung vom 28. September 2018, STAF.

3. Entlastungsbegrenzung

Die STAF-Ermässigungen dürfen 70 % des steuerbaren Gewinns [für Entlastungsbegrenzung] nicht übersteigen (§§ 69b Abs. 1 und 271a Abs. 4 StG). Bei der Berechnungsgrundlage *steuerbarer Gewinn für Entlastungsbegrenzung* handelt es sich um den steuerbaren Gewinn vor einer allfälligen Verlustverrechnung. Ferner wird für die Berechnungsgrundlage *steuerbarer Gewinn für Entlastungsbegrenzung* der Nettobeteiligungsertrag (§§ 76 und 77 StG) ausgeklammert.

Weiter dürfen nach § 69b Abs. 2 StG weder aus einzelnen STAF-Ermässigungen noch gesamthaft Verlustvorträge resultieren. Mit anderen Worten kann ein steuerlicher Verlustvortrag nicht durch STAF-Ermässigungen ausgedehnt werden. Somit kann aufgrund von STAF-Ermässigungen aus einem steuerbaren Gewinn der laufenden Steuerperiode kein Verlustvortrag entstehen.

4. Beispiele für die Berechnung des Reingewinns bei STAF-Ermässigungen

Können STAF-Ermässigungen geltend gemacht werden, ist der Reingewinn in den folgenden Schritten zu ermitteln:

Ausgangslage: Es werden das Geschäftsergebnis, der Nettobeteiligungsertrag, der steuerliche Verlustvortrag und die STAF-Ermässigungen festgehalten. Auf der Grundlage des Geschäftsergebnisses unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrags wird sodann die Entlastungsbegrenzung berechnet.

Schritt 1 – Feststellung, ob das Geschäftsergebnis des laufenden Jahres durch einen steuerlichen Verlustvortrag konsumiert wird: Damit STAF-Ermässigungen überhaupt geltend gemacht werden können, muss ein steuerbarer Gewinn nach Vorjahresverlusten vorliegen. Übersteigen demnach die Vorjahresverluste das Geschäftsergebnis (vor STAF-Ermässigung) des laufenden Jahres, können keine STAF-Ermässigungen steuermindernd geltend gemacht werden.

Schritt 2 – Entlastungsbegrenzung

Anwendung der STAF-Ermässigungen unter der Entlastungsbegrenzung i.S. von § 69b Abs. 1 StG: Übersteigen die STAF-Ermässigungen 70 % des steuerbaren Gewinns [für Entlastungsbegrenzung], müssen sie entsprechend korrigiert werden.

Korrektur eines allfälligen Verlusts, der sich aus der Anwendung von STAF-Ermässigungen ergibt (§ 69b Abs. 2 StG): Da aus den STAF-Ermässigungen kein Verlust resultieren darf, muss gegebenenfalls eine entsprechende Korrektur vorgenommen werden.

Schritt 3 – Festlegung des steuerbaren Reingewinns und Berechnung des Beteiligungsabzugs.

4.1 Beispiel 1: Verlustvortrag, der laufendes Geschäftsergebnis übersteigt

Ausgangslage (Steuerjahr 2020)	
Geschäftsergebnis (davon Nettobeteiligungsertrag)	110 (10)
Steuerlicher Verlustvortrag	- 150
STAF-Ermässigungen	80

Berechnung der maximalen Entlastungsbegrenzung von 70%	70
<i>Geschäftsergebnis</i>	<i>110</i>
<i>- Nettobeteiligungsertrag</i>	<i>- 10</i>
<i>Berechnungsgrundlage Entlastungsbegrenzung</i>	<i>100</i>
<i>→ davon 70%</i>	<i>70</i>

1. Verluste	
Verlustvortrag aus vorherigen Steuerperioden	- 150
Geschäftsergebnis	110
Gewinn nach Verlustverrechnung	- 40

2. Entlastungsbegrenzung (§ 69b StG)	
<i>Da der Verlustvortrag aus vergangenen Steuerperioden das Geschäftsergebnis 2020 konsumiert, verfallen STAF-Ermässigungen 2020 ungenutzt. Die Entlastungsbegrenzung kommt nicht zur Anwendung.</i>	

3. Berechnung steuerbarer Reingewinn und Beteiligungsabzug	
Gewinn nach Verlustverrechnung	- 40
- Zulässige STAF-Ermässigung	n.a.
Steuerbarer Reingewinn 2020 / (Verlustvortrag 2021)	(- 40)
<i>Beteiligungsabzug</i>	<i>n.a.</i>

Im Ergebnis wird der steuerliche Verlustvortrag unverändert vorgetragen, auch wenn die Gesellschaft im Jahr 2020 für STAF-Ermässigungen qualifizieren würde.

4.2 Beispiel 2: Verlustvortrag, der laufendes Geschäftsergebnis nicht übersteigt

Ausgangslage (Steuerjahr 2020)	
Geschäftsergebnis (davon Nettobeteiligungsertrag)	110 (10)
Steuerlicher Verlustvortrag	- 20
STAF-Ermässigungen	80
Berechnung der maximalen Entlastungsbegrenzung von 70%	70
<i>Geschäftsergebnis</i>	110
- <i>Nettobeteiligungsertrag</i>	- 10
<i>Berechnungsgrundlage Entlastungsbegrenzung</i>	100
→ <i>davon 70%</i>	70
1. Verluste	
Verlustvortrag aus vorherigen Steuerperioden	- 20
Geschäftsergebnis	110
Gewinn nach Verlustverrechnung	90
2. Entlastungsbegrenzung (§ 69b StG)	
Anwendung der Entlastungsbegrenzung gemäss § 69b Abs. 1 StG	
Gewinn nach Verlustverrechnung	90
- STAF-Ermässigungen	- 80
+ Korrektur aufgrund Entlastungsbegrenzung	+ 10
Massgebender Gewinn nach Entlastungsbegrenzung	20
Korrektur Verlust aus STAF-Ermässigungen gemäss § 69b Abs. 2 StG	
<i>Die Anwendung der STAF-Ermässigungen führt zu keinen Verlusten. Daher sind keine Korrekturen aufgrund von § 69b Abs. 2 StG vorzunehmen.</i>	
3. Berechnung steuerbarer Reingewinn und Beteiligungsabzug	
Gewinn nach Verlustverrechnung (davon Nettobeteiligungsertrag)	90 (10)
- Zulässige STAF-Ermässigung	- 70
Steuerbarer Gewinn 2020 / (Verlustvortrag 2021)	20
<i>Beteiligungsabzug (10 / 20)</i>	50 %
<i>Nach Verrechnung der Vorjahresverluste verbleibt ein Gewinn. Auf diesem können – unter Einhaltung der Entlastungsbegrenzung gemäss § 69b Abs. 1 StG (vgl. auch Beispiel 4.4) – STAF-Ermässigungen vorgenommen werden. Durch die Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrags aus der Entlastungsbegrenzung kann dieser auf dem steuerbaren Reingewinn geltend gemacht werden.</i>	

4.3 Beispiel 3: Verlust im laufenden Geschäftsjahr

Ausgangslage (Steuerjahr 2020)	
Geschäftsergebnis (davon Nettobeteiligungsertrag)	- 105 (20)
Steuerlicher Verlustvortrag	0
STAF-Ermässigungen	80
Berechnung der maximalen Entlastungsbegrenzung von 70%	0

2020 liegen ein negatives Geschäftsergebnis und damit kein steuerbarer Reingewinn vor. Die STAF-Ermässigungen verfallen ungenutzt, weshalb keine Berechnung der Entlastungsbegrenzung vorzunehmen ist.

1. Verluste	
Steuerlicher Verlustvortrag	0
Geschäftsergebnis	- 105
Steuerbarer Gewinn nach Verlustverrechnung	- 105

2. Entlastungsbegrenzung (§ 69b StG)	
2020 liegt ein negatives Geschäftsergebnis vor. Deshalb verfallen die STAF-Ermässigungen 2020 ungenutzt.	

3. Berechnung steuerbarer Reingewinn und Beteiligungsabzug	
Geschäftsergebnis	- 105
- Zulässige STAF-Ermässigung	n.a.
Steuerbarer Gewinn 2020 / (Verlustvortrag 2021)	(- 105)
Beteiligungsabzug (20 / - 105)	0

Da in der laufenden Steuerperiode ein Verlust vorliegt, können aufgrund von § 69b Abs. 2 StG keine STAF-Ermässigungen steuermindernd geltend gemacht werden. Der steuerliche Verlustvortrag wird unverändert vorgetragen.

4.4 Beispiel 4: Positives Geschäftsergebnis mit STAF-Ermässigungen

Ausgangslage (Steuerjahr 2020)	
Geschäftsergebnis (davon Nettobeteiligungsertrag)	110 (10)
Steuerlicher Verlustvortrag	0
STAF-Ermässigungen	80
Berechnung der maximalen Entlastungsbegrenzung von 70%	
<i>Geschäftsergebnis</i>	110
<i>- Nettobeteiligungsertrag</i>	- 10
<i>Berechnungsgrundlage Entlastungsbegrenzung</i>	100
<i>→ davon 70%</i>	70
1. Verluste	
Steuerlicher Verlustvortrag	0
<i>Es liegt kein Verlustvortrag vor, der den steuerbaren Gewinn schmälert.</i>	
2. Entlastungsbegrenzung (§ 69b StG)	
Anwendung der Entlastungsbegrenzung gemäss § 69b Abs. 1 StG	
Geschäftsergebnis	110
- STAF-Ermässigungen	- 80
+ Korrektur aufgrund Entlastungsbegrenzung	+ 10
Massgebender Gewinn nach Entlastungsbegrenzung	40
Korrektur Verlust aus STAF-Ermässigungen gemäss § 69b Abs. 2 StG	
<i>Die Anwendung der STAF-Ermässigungen führt zu keinen Verlusten. Daher sind keine Korrekturen aufgrund von § 69b Abs. 2 StG vorzunehmen.</i>	
3. Berechnung steuerbarer Reingewinn und Beteiligungsabzug	
Geschäftsergebnis (davon Nettobeteiligungsertrag)	110 (10)
- Zulässige STAF-Ermässigung	- 70
Steuerbarer Gewinn 2020 / (Verlustvortrag 2021)	40
<i>Beteiligungsabzug (10 / 40)</i>	25 %
<i>Es liegt ein positives Geschäftsergebnis vor. Auf diesem können – maximal in Höhe von 70 % des steuerbaren Gewinns (Entlastungsbegrenzung gemäss § 69b Abs. 1 StG) – STAF-Ermässigungen geltend gemacht werden. Da der Nettobeteiligungsertrag aus der Entlastungsbegrenzung ausgeklammert wird, kann dieser vom steuerbaren Reingewinn beansprucht werden.</i>	

4.5 Beispiel 5: Verlust aus STAF-Ermässigungen

Ausgangslage (Steuerjahr 2020)	
Geschäftsergebnis (davon Nettobeteiligungsertrag)	110 (10)
Steuerlicher Verlustvortrag	- 90
STAF-Ermässigungen	80
Berechnung der maximalen Entlastungsbegrenzung von 70 %	70
<i>Geschäftsergebnis</i>	110
- <i>Nettobeteiligungsertrag</i>	- 10
<i>Berechnungsgrundlage Entlastungsbegrenzung</i>	100
→ <i>davon 70%</i>	70
1. Verluste	
Steuerlicher Verlustvortrag	- 90
Geschäftsergebnis	110
Gewinn nach Verlustverrechnung	20
2. Entlastungsbegrenzung (§ 69b StG)	
Anwendung der Entlastungsbegrenzung gemäss § 69b Abs. 1 StG	
Gewinn nach Verlustverrechnung	20
- STAF-Ermässigungen	- 80
Korrektur aufgrund Entlastungsbegrenzung	+ 10
Massgebender Gewinn nach Entlastungsbegrenzung	- 50
Korrektur Verlust aus STAF-Ermässigungen gemäss § 69b Abs. 2 StG	
Massgebender Gewinn nach Entlastungsbegrenzung	- 50
- Korrektur des Verlusts aufgrund § 69 Abs. 2 StG	+ 50
<i>Aufgrund der STAF-Ermässigungen ergeben sich Verluste. Diese müssen korrigiert werden, da sich aus den STAF-Ermässigungen als solches aufgrund von § 69 Abs. 2 StG keine Verluste ergeben dürfen.</i>	
3. Berechnung steuerbarer Reingewinn und Beteiligungsabzug	
Gewinn nach Verlustverrechnung (davon Nettobeteiligungsertrag)	20 (- 10)
- Zulässige STAF-Ermässigung	- 20
Steuerbarer Gewinn 2020 / (Verlustvortrag 2021)	0
<i>Beteiligungsabzug</i>	<i>n.a.</i>

5. Zusammenfassung

Übersteigen die Vorjahresverluste den steuerbaren Gewinn des laufenden Jahres, können keine STAF-Ermässigungen steuermindernd geltend gemacht werden. Der neue Verlustvortrag wird, sofern noch in der Zeit verrechenbar, ohne STAF-Ermässigungen auf die neue Steuerperiode vorgetragen, selbst wenn qualifizierende STAF-Ermässigungen vorliegen.

In einem Geschäftsjahr mit Verlust können für dieses Geschäftsjahr keine STAF-Ermässigungen geltend gemacht werden. Der Verlust wird unverändert, sofern in der Zeit verrechenbar, auf die neue Steuerperiode vorgetragen.

Verbleibt nach der Verrechnung von Vorjahresverlusten ein steuerbarer Reingewinn, können STAF-Ermässigungen geltend gemacht werden. In diesem Fall werden die STAF-Ermässigungen maximal auf dem steuerbaren Gewinn nach Verlustverrechnung abgezogen. Ein allfälliger aufgrund der STAF-Ermässigungen resultierender Verlust muss korrigiert werden.

Im Ergebnis kann im Folgejahr nie ein Verlustvortrag resultieren, wenn im laufenden Jahr STAF-Ermässigungen zur Anwendung gelangen.