



**EXPERT
SUISSE**

Wirtschaftsprüfung
Steuern
Treuhand

Ausgewählte Fragen und Antworten zur
buchhalterischen Behandlung der Steuerreform
im Zusammenhang mit dem Bundesgesetz über
die Steuerreform und die AHV-Finanzierung
(STAF)

Datum der ersten Veröffentlichung der deutschen Version: 24. Juli 2019
(Datum der ersten Veröffentlichung der englischen Version: 5. Juli 2019)

Inhaltsverzeichnis

1. Einführung	2
1.1 Zweck dieser Q&A.....	2
1.2 Rechtlicher Hintergrund.....	2
2. Bedeutung des Begriffs «materielle Inkraftsetzung» («substantive enactment»).....	4
2.1 Hintergrund	4
2.2 Sonderfälle – Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches.....	5
3. Abschaffung besonderer Steuerregelungen/Übergangsmassnahmen.....	7
3.1 Step-up – Hintergrund	7
3.2 Step-up – Bilanzierung	8
3.3 Zweisatzmodell – Hintergrund	9
3.4 Zweisatzmodell - Bilanzierung.....	10
4. F&E-Anreiz	12
4.1 Hintergrund	12
4.2 Bilanzierung	12
5. Abzug für Eigenfinanzierung	14
5.1 Hintergrund	14
5.2 Bilanzierung	14
6. Patentbox.....	15
6.1 Hintergrund	15
6.2 Bilanzierung	15
6.3 Eintrittsmechanismen	15
7. Weitere Erwägungen	18
7.1 Reihenfolge der Massnahmen/Maximale Entlastungsgrenze	18
7.2 Offenlegungen.....	19
7.3 Behandlung des Vorteils einer Massnahme als Reduktion des anzuwendenden Ertragssteuersatzes	19
8. Abkürzungen.....	20
9. Glossar	21

1. Einführung

1.1 Zweck dieser Q&A

Zweck dieser Q&A-Sammlung ist es, Fragen zu beantworten, die sich möglicherweise aufgrund der Änderungen der Steuergesetze infolge des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung («STAF») ergeben und eventuell Auswirkungen auf die Bilanzierung von Ertragssteuern («current tax») gemäss IFRS haben. Die folgenden Q&A und andere Aussagen beschränken sich daher auf Änderungen im Steuerrecht, die für steuerpflichtige Unternehmen und Ertragssteuern relevant sind, und umfassen keine weiteren Änderungen oder Themenbereiche ausserhalb der IFRS und der Ertragssteuern für steuerpflichtige Unternehmen. Ähnliche Betrachtungen können jedoch auch unter SWISS GAAP FER angewandt werden.

1.2 Rechtlicher Hintergrund

Das Schweizer Volk stimmte am 19. Mai 2019 der STAF zu und bestätigte damit die Reform der Unternehmensbesteuerung in der Schweiz. Im Zentrum der Steuerreform stehen allgemein Rechtssicherheit und Anlegervertrauen sowie die folgenden drei Ziele:

- (1) Erhalt der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit der Schweiz als Unternehmensstandort,
- (2) Förderung der internationalen Akzeptanz des Schweizer Unternehmenssteuerrechts und
- (3) Sicherstellung ausreichender Steuereinnahmen für die Finanzierung der Aktivitäten der öffentlichen Hand.

Die Reform hat einige Konsequenzen, wozu auch eine Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) zählt, das einen allgemeinen Rahmen mit verbindlich und/oder freiwillig umzusetzenden Leitlinien zu Bestimmungen des kantonalen Ertrags- und Kapitalsteuerrechts vorgibt.

Das geänderte StHG soll auf Bundesebene am 1. Januar 2020 in Kraft treten.

Sofern sich die Massnahmen der Steuerreform auf Änderungen des kantonalen und kommunalen Ertragssteuerrechts beziehen, werden sie durch Änderungen des kantonalen Steuerrechts effektiv umgesetzt. Zusätzlich zu den Änderungen, die sich aus dem StHG ergeben, werden voraussichtlich viele Kantone ihren Ertragssteuersatz senken.

Die folgenden wichtigsten Steuermassnahmen können/müssen die Kantone entweder freiwillig oder verbindlich umsetzen im Rahmen der STAF:

- Abschaffung besonderer Steuerregelungen (verbindlich)

- Übergangsmassnahmen, um die Behandlung stiller Reserven einschliesslich «Goodwill» zu berücksichtigen¹ (Zweisatzmodell) – verbindlich. Die Kantone können sowohl den Regel- als auch den gesonderten Steuersatz bestimmen.
- Zusätzlicher Abzug für qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwand (F&E) (bis zu 50%) – optional.
- Patentbox – Steuerbefreiung für bis zu 90% des qualifizierenden Ertrags – verbindlich. Die Kantone können das Ausmass der Steuerbefreiung frei bestimmen, begrenzt durch das Maximum von 90%.
- Fiktiver Abzug für Eigenfinanzierung (nur in Kantonen mit hohen Steuersätzen wie z.B. Zürich anwendbar)
- Gesamtbeschränkung bestimmter Massnahmen auf kantonaler Ebene. Die Vorteile, die sich aus bestimmten Massnahmen ergeben, sind auf 70% (oder – nach Wahl des Kantons – weniger) beschränkt, um eine Mindestbesteuerung sicherzustellen.

In den folgenden Abschnitten werden die wichtigsten Elemente der einzelnen Massnahmen kurz erläutert und die zentralen Fragen, die sich aus der Betrachtung der Ertragssteuerbilanzierung nach IFRS ergeben, beantwortet. Die entsprechenden Leitlinien beziehen sich auf die erwartete Anwendung der Vorschriften wie im Text des StHG ausgeführt. Die Umsetzung der Massnahmen kann in den einzelnen Kantonen abweichen und sollte überprüft werden, um zu ermitteln, inwieweit diese Leitlinien anwendbar sind.

¹ «Goodwill» erhält seine steuerliche Bedeutung aus dem vorliegenden Kontext und entspricht nicht dem Bilanzierungsbegriff gemäss IFRS 3. «Goodwill» bezieht sich auf den Restbetrag des Step-up, der nicht einem bestimmten Vermögenswert zugeordnet wird. Dies hat für die bilanzielle Behandlung keine weitere Bedeutung, jedoch werden die Begriffe möglicherweise in den Steuererklärungsformularen verwendet.

2. Bedeutung des Begriffs «materielle Inkraftsetzung» («substantive enactment»)

2.1 Hintergrund

Im Schweizer Steuerrecht gibt es eine Wechselwirkung zwischen Bundes- und kantonalem Steuerrecht. Das StHG ist ein Bundesgesetz, das einen Rahmen und allgemeine Richtlinien für die Kantone vorgibt. Die Kantone sind verpflichtet, die verbindlichen Richtlinien des StHG in kantonales Recht umzusetzen. Kantonale Steuervorschriften gelten erst dann für steuerpflichtige Unternehmen, wenn das kantonale Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen ist. Entsprechend den Übergangsbestimmungen im StHG muss die Kantonsregierung die erforderlichen temporären Massnahmen definieren, wenn der gewöhnliche kantonale Umsetzungsprozess nicht rechtzeitig bis zum 1. Januar 2020 abgeschlossen werden kann.

Es gibt keinen historischen Präzedenzfall, bei dem die Eidgenössische Steuerverwaltung eine kantonale Steuerveranlagung, die dem StHG widerspricht, aufgehoben und ausser Kraft gesetzt hätte.

Nach IAS 12.46 ist die tatsächliche Ertragssteuer unter Verwendung von Steuersätzen oder Gesetzen zu bemessen, die zum Ende des Berichtszeitraums gültig sind oder in Kürze gelten. Der IAS 12.47 führt weiter aus, dass *«latente Steueransprüche und latente Steuerschulden [...] anhand der Steuersätze zu bewerten [sind], deren Gültigkeit für die Periode, in der ein Vermögenswert realisiert wird oder eine Schuld erfüllt wird, erwartet wird. Dabei werden die Steuersätze (und Steuervorschriften) verwendet, die zum Abschlussstichtag gültig oder angekündigt sind.»*

Der IAS 12 gibt keine weiteren Hinweise darauf, wie diese Anforderungen in unterschiedlichen Rechtsräumen auszulegen sind. In der Schweiz können die Bürger, nachdem das Parlament ein neues Gesetz verabschiedet hat, durch Sammlung von Unterschriften innerhalb eines bestimmten Zeitraums ein Referendum einleiten. Ein vergleichbarer Prozess existiert auf kantonaler Ebene. Kommt innerhalb des festgelegten Zeitraums kein erfolgreiches Referendum zustande, ist die materielle Inkraftsetzung in der Regel der Zeitpunkt, zu dem der Zeitraum für die Sammlung von Unterschriften abläuft. Erfolgt ein Referendum, ist der Zeitpunkt der materiellen Inkraftsetzung in der Regel der Zeitpunkt der öffentlichen Abstimmung (vorausgesetzt das Gesetz wird angenommen, ansonsten muss der Gesetzgeber das Verfahren erneut starten). Nachfolgende Schritte - wie die Veröffentlichung des Gesetzes in einem Amtsblatt - sind rein formeller Art, ändern aber nicht den Inhalt des Gesetzes.

Frage a) Wann ist die STAF im Sinne von IAS 12 materiell in Kraft gesetzt?

Da die STAF einen Rahmen für kantonales Recht vorgibt, innerhalb dessen die Kantone das kantonale Gesetz bestimmen, kann gelten, dass die materielle Inkraftsetzung von der Terminierung der kantonalen Gesetzgebungsverfahren abhängt. Daher müssen die Gesetzgebungsverfahren für die Bundesreform und die kantonale Reform materiell

abgeschlossen sein, damit die STAF als materiell in Kraft gesetzt gilt. Der Zeitrahmen für die kantonalen Gesetzgebungsverfahren ist je nach Kanton unterschiedlich und hängt davon ab, ob ein Referendum ergriffen wird.

Frage b) Was passiert, wenn der Kanton sein Steuerrecht bis zum 31. Dezember 2019 nicht geändert hat?

Wenn der Kanton seinen Prozess zur Änderung der kantonalen Gesetze im Zusammenhang mit der STAF nicht vor Ende 2019 erfolgreich abgeschlossen hat, sieht das StHG ausdrückliche Übergangsregelungen vor. Insbesondere muss die Kantonsregierung über die kantonalen Umsetzungsparameter für die einzelnen Entlastungsmassnahmen entscheiden. Diese treten vorübergehend in Kraft, bis das formale kantonale Gesetzgebungsverfahren abgeschlossen ist – einschliesslich gegebenenfalls einer erfolgreichen Volksabstimmung. Das Datum der Veröffentlichung vorübergehender Regelungen gilt dabei als materielle Inkraftsetzung zu Bilanzierungszwecken. Dies erfolgt auf der Grundlage, dass ein steuerpflichtiges Unternehmen zur direkten Anwendung einer Bestimmung des StHG berechtigt ist, wenn ein Kanton seine kantonalen Vorschriften nicht rechtzeitig erlassen hat und ein im StHG vorgesehener verbindlicher Steuervorteil vom kantonalen Steuerrecht noch nicht gewährt wird.

2.2 Sonderfälle – Prinzipalgesellschaften und Swiss Finance Branches

Frage c) Was sollten Unternehmen, die von der Prinzipalzuteilung oder der Swiss Finance Branch-Praxis profitieren, berücksichtigen?

Die Eidgenössische Steuerverwaltung veröffentlichte am 24. Mai 2019 die offizielle Mitteilung 012-DVS-2019, die die bestehenden Entlastungen für Prinzipalgesellschaften und Finance Branches zum 31. Dezember 2019 aufhebt. Da beide Entlastungen lediglich auf angewandter Praxis beruhen, ist keine formale Steuerrechtsänderung erforderlich. Daher ist diese Bundespraxis als zum 24. Mai 2019 materiell in Kraft gesetzt zu betrachten.

Somit müssen temporäre Differenzen, die aufgrund der Prinzipalregelung oder der Swiss Finance Branch Praxis momentan von einem geringeren latenten Steuersatz profitieren, und welche sich voraussichtlich nach dem 31. Dezember 2019 auflösen werden, künftig mit dem Schweizer Regelsteuersatz bewertet werden.

Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass temporäre Differenzen für Swiss Finance Branches nicht sehr häufig sind.

Je nach Erwägung und Beurteilung der jeweiligen Unternehmensleitung können Prinzipalgesellschaften eine mögliche latente Steuerforderung auf der Step-up-Basis (die auf dem neuen Art. 61a DBG beruht) zu jedem Berichtszeitpunkt 2019 ausweisen, auch wenn das Gesetz erst ab dem 1. Januar 2020 in Kraft ist. Unternehmen sollten abschätzen, ob es seitens der Steuerbehörden ausreichende Wegleitung zur Step-up-Berechnung gibt, und ob sie sich bereits in einer Position befinden, um den Step-up-Betrag, der von den

Steuerbehörden akzeptiert wird, sinnvoll zu schätzen. Diesbezüglich müssen Unternehmen die Regelungen in IFRIC 23 berücksichtigen.

3. Abschaffung besonderer Steuerregelungen/Übergangsmassnahmen

Es sind zwei kantonale Übergangsmassnahmen vorgesehen:

- 1) Step-up (auch bezeichnet als «altrechtlicher Step-up», da viele Kantone diesen Mechanismus basierend auf der aktuellen Praxis bereits zulassen, wenn steuerbefreite Unternehmen ihren Status aufgrund der nicht länger erfüllten Bedingungen verloren haben);
- 2) Zweisatzmodell (gelegentlich auch als «Sondersatz» bezeichnet).

3.1 Step-up – Hintergrund

Nach dem Step-up-Mechanismus können die stillen Reserven einschliesslich des selbstgeschaffenen «Goodwill» (Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem steuerlichen Eigenkapital), die im Rahmen von Steuervergünstigungsregelungen entstanden, steuerneutral in der Steuerbilanz aufgedeckt werden, indem weitere immaterielle Vermögenswerte verbucht werden (einschliesslich Aufdeckung stiller Reserven auf materielle und immaterielle Vermögenswerte sowie Goodwill). Der berechnete Step-up-Betrag ist für Steuerzwecke auf die Freigrenze gemäss der aktuell geltenden Steuervergünstigungsregelung beschränkt; z.B. 100% für Holding-Gesellschaften und allgemein zwischen 80% und 90% für gemischte Gesellschaften. Der Step-up hat keine unmittelbaren Auswirkungen auf die tatsächlichen Ertragssteuern.

In den Berichtszeiträumen nach der steuerneutralen Aufdeckung können die immateriellen Vermögenswerte, die dem Step-up-Betrag entsprechen, steuerwirksam abgeschrieben werden. Der Abschreibungszeitraum wird entsprechend den kantonalen Vorschriften oder den von der Eidgenössischen Steuerbehörde veröffentlichten Abschreibungssätzen festgelegt, und sind insgesamt auf maximal 10 Jahre begrenzt.

Die Aufdeckung beruht auf der aktuellen Praxis und kann nur angewendet werden, bevor die Änderungen von Steuergesetzen im Zusammenhang mit der STAF in Kraft treten, d.h. bis einschliesslich 31. Dezember 2019, da die STAF am 1. Januar 2020 in Kraft tritt.

Die nach dem Mechanismus zulässige Abschreibung kann über den 1. Januar 2020 hinaus fortgeführt werden. Die Massnahme unterliegt jedoch der Gesamtentlastungsbeschränkung, die jeweils von den einzelnen Kantonen festgelegt wird, jedoch keinesfalls 70% übersteigen darf. Hinsichtlich der Aufdeckung auf Bundessteuerebene gibt es keine Entlastungsbeschränkung.

3.2 Step-up – Bilanzierung

Frage a) Führt der Step-up zu einer Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage?

Antwort: Ja.

Grundlage für dieses Fazit:

Der Step-up stellt eine Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage dar und beeinflusst damit unmittelbar die Höhe der temporären Differenzen.

Je nach Einzelsituation führt der Step-up entweder zu steuerabzugsfähigen temporären Differenzen oder vermindert vorbestehende zu versteuernde temporäre Differenzen. Dementsprechend würde eine latente Steuerforderung erhöht oder eine vorbestehende latente Steuerverbindlichkeit vermindert.

Eine nachfolgende Abschreibung des Step-up-Betrags vermindert die Steuerbemessungsgrundlage, wodurch die anfänglichen temporären Differenzen im Zeitverlauf aufgelöst werden.

Frage b) Kann die Ausnahmeregelung zur Ersterfassung gemäss IAS 12 Par. 22, 24 auf den Step-up angewendet werden?

Antwort: Nein.

Grundlage für dieses Fazit:

Der Step-up führt nicht zum erstmaligen Ansatz einer Forderung oder Verbindlichkeit in der IFRS-Bilanz, der eine Voraussetzung für die Anwendung der Ausnahmeregelung zur Ersterfassung ist. Der Step-up-Mechanismus verändert die Steuerbemessungsgrundlage der bestehenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten. Daher kann die Ausnahmeregelung zur Ersterfassung nicht angewendet werden.

Frage c) Sollte der Step-up individuellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zugewiesen werden?

Antwort: Es kommt darauf an.

Grundlage für dieses Fazit:

Wenn eine Vereinbarung mit den Steuerbehörden eine Zuteilung auf spezifische Vermögenswerte und Verbindlichkeiten beinhaltet oder das Unternehmen beabsichtigt, die Steuererklärung mit einer Zuteilung des Step-up zwischen unterschiedlichen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten einzureichen, muss es eine derartige Zuteilung für Bilanzierungszwecke berücksichtigen.

Wenn dieser Ansatz der Stellung des Unternehmens bei Abgabe der Steuererklärung entspricht, muss das Unternehmen den Step-up-Betrag nicht einzelnen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zuweisen und der gesamte Step-up-Betrag kann als eine steuerabzugsfähige temporäre Differenz, die zu einer einzelnen latenten Steuerforderung führt, behandelt werden.

Frage d) Wie ist der für die temporären Differenzen anzuwendende Steuersatz zu ermitteln?

Antwort: Es kommt darauf an.

Grundlage für dieses Fazit:

Gemäss IAS 12.47 müssen Unternehmen Steuersätze anwenden, die für den Zeitraum, in dem der Vermögenswert realisiert oder die Verbindlichkeit beglichen wird, voraussichtlich gelten. Hierzu werden die zum Abschlussstichtag gültigen oder in Kürze geltenden Steuersätze (und Steuergesetze) zu Grunde gelegt.

Zum Zeitpunkt, zu dem das neue Steuergesetz (materiell) in Kraft gesetzt wird, muss der Zeitpunkt der Umkehrung temporärer Differenzen berücksichtigt werden. Alle temporären Differenzen, die sich noch unter dem Vergünstigtenstatus auflösen / realisiert werden, werden weiterhin mit dem privilegierten Satz bewertet. Alle temporären Differenzen, die sich nach der Regelungsänderung umkehren, werden mit dem durch das neue Gesetz eingeführten geltenden Satz neu bewertet.

3.3 Zweisatzmodell – Hintergrund

Die STAF führt eine weitere Übergangsregelung ein, die eine getrennte Besteuerung künftiger Gewinne, welche auf realisierte (oder als realisiert geltende) stille Reserven zurückzuführen sind, die unter der vor der STAF geltenden Steuerregelung geschaffen wurden, vorsieht. Dazu zählt auch intern geschaffener Goodwill. Das Zweisatzmodell wird erst nach der Einführung der STAF umgesetzt und ist für alle Kantone verbindlich. Die Kantone können jedoch den geltenden Sondersatz und die Zuweisungsmethode zum Regel- und zum gesonderten Steuersatz frei bestimmen. Das Zweisatzmodell ist für Bundessteuerzwecke nicht verfügbar.

Unternehmen können nach Einführung der STAF einen gesonderten Satz über einen Zeitraum von maximal 5 Jahren anwenden. Der Gewinn eines Unternehmens, das sich für diesen Ansatz entscheidet, wird in zwei Sparten aufgeteilt: eine Sparte für den zum kantonalen Regelsteuersatz besteuerten Gewinn und die andere Sparte für den Gewinn, der unter den gesonderten Steuersatz fällt. Der Betrag in der letztgenannten Sparte wird in Bezug auf den Betrag von stillen Reserven festgelegt, welche der vorherigen Steuerregelung entspringen, und reduziert sich jedes Jahr um den Anteil, welcher als realisiert betrachtet wird, und den Betrag des Gewinns, welcher dieser Sparte alloziiert wird.

Nach dem Übergangszeitraum von 5 Jahren verfällt ein allfällig verbleibendes Sondersatz-Potenzial.

Im Gegensatz zum Step-up fällt das Zweisatzmodell nicht unter die Gesamtentlastungsbeschränkung.

3.4 Zweisatzmodell - Bilanzierung

Frage a) Führt das Zweisatzmodell zur Erfassung einer neuen latenten Steuerforderung?

Antwort: Nein

Grundlage für dieses Fazit:

Die Massnahme funktioniert so, dass ein spezieller, separat in Kraft gesetzter, Ertragssteuersatz für einen bestimmten Teil des Nettoertrags einer Unternehmung gilt. Im Gegensatz zum Step-up gibt es keine Änderungen der Steuerbilanz infolge dieses Mechanismus und der IFRS-Buchwert wird auch nicht beeinflusst. Daher wirkt sich diese Massnahme nicht auf temporäre Differenzen aus und es entsteht folglich keine latente Steuerforderung.

Der Gewinn aus dieser Massnahme wird als tatsächlicher Steuerposten in dem Zeitraum ausgewiesen, in dem das Unternehmen Gewinne erzielte, die zu einem reduzierten Satz steuerbar sind.

Frage b) Welcher Satz wird zur Bewertung latenter Steuern angewendet?

Antwort: Temporäre Differenzen, die sich voraussichtlich nach dem Fünf-Jahres-Zeitraum auflösen / realisieren, sollten mit dem durch das neue Gesetz eingeführten, materiell in Kraft gesetzten geltenden Satz bewertet werden.

Bei Differenzen, die sich in diesem Fünf-Jahres-Zeitraum umkehren, muss der Einzelfall beurteilt werden.

Grundlage für dieses Fazit:

Für die Bewertung latenter Steuern ist eine hinreichend detaillierte Schätzung (Zeitplanung) des Umkehrungsmusters der einzelnen temporären Differenzen erforderlich.

Der Grundsatz in IAS 12 Par. 51 sieht vor, dass die Bewertung von latenten Steuerforderungen und -verbindlichkeiten *die steuerlichen Konsequenzen zu berücksichtigen hat, die daraus resultieren, in welcher Art und Weise ein Unternehmen zum Abschlussstichtag erwartet, den Buchwert seiner Vermögenswerte zu realisieren oder seiner Schulden zu erfüllen*. Daher muss ein gewichteter Durchschnittssatz angewendet werden, wenn eine Vereinbarung eines Unternehmens mit den Steuerbehörden einen festen Prozentsatz vorsieht (zum Beispiel 80% Sondersatz, 20% Regelsatz). Enthält die

Vereinbarung jedoch kein festes Schema, sollten Unternehmen ihre voraussichtliche Position bei Abgabe der Steuererklärung berücksichtigen (unter der Annahme, dass das Unternehmen davon ausgeht, dass diese Position von den jeweiligen kantonalen Steuerbehörden akzeptiert wird). Die Regelungen in IFRIC 23 *Unsicherheit bezüglich der ertragssteuerlichen Behandlung* sollten entsprechend angewendet werden.

Gibt es keine Vereinbarung, sollten die spezifischen Fakten und Umstände bei der Entscheidung berücksichtigt werden, ob ein gewichteter Durchschnittssatz oder eine Zuteilung angewendet wird, d.h. ob der Regel- oder der Sondersatz für die einzelnen temporären Differenzen angewendet wird, je nachdem, welcher Sparte die Auflösung / Realisierung der temporären Differenz bei der Steuererklärung zugewiesen wird. Unternehmen sollten Ermessen anwenden und latente Steuern auf der Grundlage dessen ausweisen, was sie voraussichtlich in ihrer Steuererklärung angeben (unter der Annahme, dass das Unternehmen davon ausgeht, dass diese Position von den jeweiligen kantonalen Steuerbehörden akzeptiert wird). Sofern die Behandlung unsicher ist, sollte IFRIC 23 *Unsicherheit bezüglich der ertragssteuerlichen Behandlung* angewendet werden.

Folglich ist es wahrscheinlich, dass sich der erwartete Steuersatz zu dem Zeitpunkt ändert, zu dem ein Unternehmen aus einer Vergünstigungsregelung herausfällt und das Zweisatzmodell anzuwenden beginnt.

4. F&E-Anreiz

4.1 Hintergrund

Ein zusätzlicher F&E-Abzug ermöglicht es Steuerzahlern, von einem höheren Abzug bei der Ertragssteuer zu profitieren als es den tatsächlichen Aufwendungen entspricht. Nicht alle Kantone haben solche zusätzlichen Abzüge oder werden sie in ihrem Kantonsrecht einführen, da diese Massnahme nicht verbindlich ist².

Unter qualifizierende F&E-Aufwendungen fallen im Inland anfallende Kosten für:

- Grundlagenforschung
- Angewandte Forschung
- Wissenschaftsbasierte Innovation

Der zusätzliche Abzug ist auf einen zusätzlichen maximalen Abzug von 50% bei qualifizierenden F&E-Aufwendungen beschränkt, die:

- Inlandspersonalaufwand plus einem Aufschlag von 35% bei eigener F&E im Inland entsprechen und/oder;
- 80% der in Rechnung gestellten F&E-Aufwendungen im Inland (Auftrags-F&E) entsprechen.

Der Abzug erfolgt jährlich und ist nur möglich, wenn qualifizierende Aufwendungen vorhanden sind. Steuerpflichtige können keine Salden / Restbeträge / ungenutzte Beträge vor- oder zurücktragen, sollte die Situation des Steuerpflichtigen aus irgendeinem Grund den Abzug der zusätzlichen Aufwendungen im entsprechenden Jahr nicht ermöglichen.

4.2 Bilanzierung

Frage a) Fällt der F&E-Anreiz unter den Geltungsbereich von Zuwendungen der Öffentlichen Hand (IAS 20) oder unter Ertragssteuervorteile (IAS 12)?

Antwort: Er gilt als Ertragssteuervorteil und ist unter IAS 12 zu erfassen.

Grundlage für dieses Fazit:

Der zusätzliche F&E-Abzug führt zu einer zusätzlichen Ausgabe, die in der normalen jährlichen Steuererklärung geltend zu machen ist und damit die tatsächlich zu entrichtende Ertragssteuer reduziert.

Die Anwendung von IAS 12 ist geeigneter, wenn die wirtschaftliche Substanz eines Steuervorteils oder eines Steuerguthabens einer Steuerermässigung ähnlich ist. So ermöglicht es etwa ein Staat im Rahmen eines allgemeinen F&E-Steueranreizsystems, das für alle steuerpflichtigen Unternehmen offen ist, einen zusätzlichen Steuerabzug für eine

² Das StHG enthält eine allgemeine Bestimmung, die es Kantonen ermöglicht, eine Bestimmung zu einem zusätzlichen F&E-Abzug in ihr kantonales Ertragssteuerrecht einzuführen, wenn sie dies wünschen.

breite Palette allgemeiner F&E-Aufwendungen in dem Zeitraum geltend zu machen, in dem der Aufwand entsteht. Fehlen weitere relevante Indikatoren, gehen wir davon aus, dass die wirtschaftliche Substanz des Vorteils einer Steuervergünstigung ähnlicher und daher analog zu IAS 12 zu bilanzieren ist. Zu den besonderen Merkmalen des Vorteils, die dieses Fazit untermauern, zählen:

- Der F&E-Abzug hängt vollständig vom Gewinn oder Verlust des Unternehmens im jeweiligen Jahr ab.
- Der F&E-Abzug wird über einen zusätzliche Abzug in der Steuererklärung geltend gemacht.
- Mögliche ungenutzte Abzüge verfallen sofort (d.h. kein Vortrag und keine Überschuss-Barauszahlung).
- Der F&E-Abzug ist nicht mit anderen Bedingungen im Steuerrecht verknüpft. Darüber hinaus steht der F&E-Abzug allen Schweizer Steuerpflichtigen mit entsprechenden qualifizierenden Aufwendungen offen.

Frage b) Ist der F&E-Anreiz als Ausgleichsposten im Zeitraum des zusätzlichen Abzugs oder als reduzierter anzuwendender Ertragssteuersatz zu behandeln?

Antwort: Ein allgemein akzeptabler Ansatz wäre es, den Vorteil als Posten in der Steuersatzüberleitungsrechnung zu zeigen.

Grundlage für dieses Fazit:

Es gibt keine klaren Vorgaben in IAS 12.

Die Grundlage für die Behandlung des Vorteils als Ausgleichspostens ist wie folgt:

Da der zusätzliche F&E-Abzug zu einem reduzierten tatsächlichen Steuersatz führt, wird der für den Ertrag geltende Regelsteuersatz infolge der Regelung nicht verändert. Das Unternehmen weist den Vorteil aus dem F&E-Abzug als Ausgleichsposten in dem Zeitraum aus, in dem das Unternehmen zum Abzug berechtigt ist. Unter bestimmten Umständen kann es Argumente zugunsten einer Berücksichtigung des Vorteils beim anzuwendenden Steuersatz, der in der Steuerüberleitungsrechnung verwendet wird, geben – siehe 7.3 unten.

5. Abzug für Eigenfinanzierung

5.1 Hintergrund

Den Abzug für Eigenfinanzierung wird es höchstwahrscheinlich nur im Kanton Zürich geben. Die Massnahmen ermöglichen es steuerpflichtigen Unternehmen, den kalkulatorischen Zins auf dem Sicherheitseigenkapital als zusätzlichen geschäftsmässig begründeten Aufwand in der jährlichen Unternehmenssteuererklärung auszuweisen.

5.2 Bilanzierung

Frage a) Ist der Abzug für Eigenfinanzierung als Ausgleichsposten im Zeitraum des zusätzlichen Abzugs oder als reduzierter anzuwendender Ertragssteuersatz zu behandeln?

Antwort: Ein allgemein akzeptabler Ansatz wäre es, den Vorteil als Posten in der Steuersatzüberleitungsrechnung zu zeigen.

Grundlage für dieses Fazit:

Es gelten vergleichbare Erwägungen wie in 4.2 Frage b).

6. Patentbox

6.1 Hintergrund

Die Einführung der Patentboxregelung ist für alle Kantone verbindlich.

Jeder Kanton kann jedoch das Ausmass des Steuervorteils, der sich aus der Patentbox ergibt, frei bestimmen.

Im Rahmen der Patentboxregelung ist eine Reduktion der steuerpflichtigen Gewinne möglich, sofern qualifizierende Gewinne aus Patentrechten anfallen. Die Kantone könnten bis zu 90% der entsprechenden IP (Intellectual Property)-Gewinne von der Steuer befreien.

Der Regelsatz der Ertragssteuer wird auf die steuerpflichtigen Gewinne angewendet, die nach der Steuervergünstigung für entsprechende IP-Gewinne ermittelt wurden.

6.2 Bilanzierung

Frage a) Führt der Vorteil der Patentbox zur Erfassung einer neuen latenten Steuerforderung?

Antwort: Nein

Grundlage für dieses Fazit:

Da der Patentboxabzug erst dann zustande kommt, wenn künftige qualifizierende Gewinne generiert werden, darf kein Vermögenswert erfasst werden, bevor das Unternehmen zum Patentboxabzug berechtigt ist. Im Zusammenhang mit der Verfügbarkeit künftiger Patentboxabzüge ergibt sich weder ein Steuerguthaben noch eine abzugsfähige temporäre Differenz.

Frage b) Ist der Vorteil der Patentbox als Ausgleichsposten im Zeitraum, in dem der Patentboxgewinn verbucht wird, oder als reduzierter anzuwendender Ertragssteuersatz zu behandeln?

Antwort: Ein allgemein akzeptabler Ansatz wäre es, den Vorteil als Posten in der Steuersatzüberleitungsrechnung zu zeigen.

Grundlage für dieses Fazit:

Es gelten vergleichbare Erwägungen wie in 4.2 Frage b).

6.3 Eintrittsmechanismen

Das Unternehmen kann die Patentboxregelung über einen Eintrittsbesteuerungsmechanismus nutzen, der je nach Kanton unterschiedlich ist.

Jedes Unternehmen muss das spezielle in seinem Steuersitzkanton geltende Recht berücksichtigen. Derzeit ist von drei Modellen auszugehen, deren Auswirkungen auf die Bilanzierung unten beschrieben sind:

Modell A – Unmittelbare Besteuerung entsprechender F&E-Kosten zum Regelsatz, gefolgt von einem Step-up

Die bei der Entwicklung des Patents entstandenen F&E-Kosten werden zum Zeitpunkt der Einbringung in die Patentbox zum anzuwendenden Steuersatz wieder erfasst, d.h. F&E-Aufwendungen, die zuvor zu steuerlichen Zwecken abgezogen wurden, werden zum Zeitpunkt der Einbringung in die Patentbox wieder angesetzt. Die wieder eingebrachten F&E-Aufwendungen können über einen bestimmten Zeitraum steuerlich abgeschrieben werden. Der Box zugewiesene steuerpflichtige Erträge sind infolge der Abschreibung teilweise steuerfrei.

Frage A.1) Wie wird der Eintrittsmechanismus nach Modell A buchhalterisch behandelt?

Es gibt zwei Auswirkungen:

- Die wieder eingebrachten F&E-Aufwendungen erhöhen das zu versteuernde Ergebnis und der Steuereffekt wird im selben Zeitraum im Rahmen der Berichterstattung ausgewiesen wie der Zeitraum der Steuererklärung, in die die Wertberichtigung voraussichtlich mit aufgenommen wird.
- Die künftige Abschreibung führt durch die Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage zu einer abzugsfähigen temporären Differenz. Die latente Steuer ist mit dem Steuersatz zu berechnen, der für die Bewertung der anderen latenten Steuerposten verwendet wurde.

Die Ausnahmeregelung zur Ersterfassung gilt in diesem Fall nicht, da die Bedingungen nicht erfüllt sind (siehe Abschnitt 3.2 Frage b). Die Massnahme beeinflusst den steuerpflichtigen Gewinn und entsteht nicht aus dem erstmaligen Ansatz eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit.

Modell B – Verrechnung historischer zugehöriger Kosten mit künftigen Patenteinnahmen

Dieses Modell sieht eine Verrechnung qualifizierender historischer F&E-Aufwendungen mit künftigen Patentboxgewinnen vor und führt daher zu einer verzögerten Nutzung des Patentboxvorteils.

Ein solches Modell kann auch eine einmalige Erhöhung des steuerpflichtigen Ergebnisses zu einem bestimmten Abschlussstichtag (z.B. nach 5 Jahren) beinhalten, sofern die

qualifizierenden historischen F&E-Aufwendungen nicht innerhalb dieses bestimmten Zeitraums auf Patentboxgewinne angerechnet werden können.

Frage B.1) Wie wird der Eintrittsmechanismus nach Modell B buchhalterisch behandelt?

Der Verrechnungsmechanismus hat keine Auswirkungen auf den Buchwert von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten oder die Steuerbilanz, und es kommt folglich zu keinerlei Änderungen der temporären Differenzen.

Frage B.2) Was passiert, wenn ein Unternehmen Patentboxgewinne nicht innerhalb des bestimmten Zeitraums verrechnen kann und es zu einem zahlungswirksamen Steueraufwand kommt?

Zu dem Zeitpunkt, zu dem es wahrscheinlich wird, dass infolge einer unvollständigen Verrechnung der historischen F&E-Aufwendungen mit qualifizierenden Erträgen ein zusätzlicher Steueraufwand fällig wird, sollte eine Ertragssteuerverbindlichkeit erfasst werden.

Wenn in einer früheren Bilanzierungsperiode eine Ertragssteuerverbindlichkeit möglich aber nicht wahrscheinlich ist, kann eine Offenlegung gemäss IAS 12.88 erforderlich sein.

Modell C – Unmittelbare Besteuerung entsprechender F&E-Kosten zum reduzierten Satz

Der Eintritt in die Patentbox erfolgt durch eine unmittelbare zahlungswirksame Besteuerung der zuvor entstandenen F&E Aufwendungen in Verbindung mit dem Patent / den Patenten zu einem privilegierten Steuersatz.

Frage C.1) Wie wird der Eintrittsmechanismus nach Modell C buchhalterisch behandelt?

Gemäss IAS 12 hat dieser Mechanismus keine Auswirkungen auf die Steuerbemessungsgrundlage und es kommt folglich zu keinerlei Änderungen der temporären Differenzen. Dieses Modell entspricht einem Posten in der Steuersatzüberleitungsrechnung in der Periode, in der die Eintrittssteuer anfällt.

7. Weitere Erwägungen

7.1 Reihenfolge der Massnahmen/Maximale Entlastungsgrenze

Das StHG fordert von den Kantonen, die Gesamtvorteile von einigen der oben genannten Massnahmen auf eine Entlastung von maximal 70% (oder geringer) des steuerpflichtigen Gewinns vor der Anwendung des Beteiligungsabzugs und der Verwendung von Verlustvorträgen zu begrenzen. Von der Begrenzung ausgenommen ist das Zweisatzmodell, da es sich dabei um eine Übergangsmassnahme handelt, die es Steuerpflichtigen ermöglichen soll, die Effekte der Abschaffung der früheren Steuervergünstigungsregelungen abzumildern, und daher auf einen Zeitraum von 5 Jahren nach der Reform begrenzt ist.

Einige Kantone haben im jeweiligen kantonalen Steuerrecht vorgegeben in welcher Reihenfolge die Massnahmen zu berücksichtigen sind falls eine steuerpflichtige Unternehmung mehrere Massnahmen nutzen kann und die Gesamtbegrenzung erreicht, oder plant dies zu tun. Andere Kantone hingegen haben diesen Punkt offen gelassen. Hat ein Kanton hierzu nichts festgelegt, sollten Unternehmen ihre voraussichtliche Position bei Abgabe der Steuererklärung berücksichtigen – unter der Annahme, dass diese von den Steuerbehörden akzeptiert wird (siehe IFRIC 23).

Unabhängig von der Reihenfolge der Massnahmen stellt sich die Frage, ob die Gesamtbeschränkung Auswirkungen auf die anderen Schlussfolgerungen in diesem Dokument hätte.

Frage a) Welche Auswirkungen hat die Gesamtbeschränkung auf die Bilanzierung?

Antwort: Der Einzelfall muss unter Berücksichtigung der relevanten Fakten und Umstände beurteilt werden.

Grundlage für dieses Fazit:

- a) Sie kann Auswirkungen auf die Bewertung latenter Steuern haben.

In Fällen, in denen ein positiver Nachweis zur Unterstützung der Anerkennung einer latenten Steuerforderung von künftigen steuerpflichtigen Gewinnerwartungen abhängt, müsste das Unternehmen die Gesamtbeschränkung beim erwarteten künftigen steuerpflichtigen Gewinn, der für die Anerkennung der latenten Steuerforderung verwendet wird, beachten.

In Fällen, in denen die Gesamtbeschränkung zu einer Begrenzung des Nutzens einer Massnahme (erhöhter Abzug für F&E (Super Deduction), Abzug für Eigenfinanzierung oder Patentbox) führt, würde die Gesamtbeschränkung den Betrag des jeweiligen Postens in der Steuersatzüberleitungsrechnung reduzieren.

- b) Potentielle Auswirkungen auf Offenlegungen (siehe 7.2).

7.2 Offenlegungen

Bei der Ermittlung des Umfangs erforderlicher Offenlegungen berücksichtigt ein Unternehmen den Grundsatz des den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes nach IAS 1.17, d.h. ob weitere Angaben zur Vorlage relevanter und zuverlässiger Informationen erforderlich sind. Es ist daher ein Ermessensentscheid erforderlich, wenn die Auswirkungen der STAF im Anhang zum Abschluss erläutert werden, wobei der Grundsatz der Wesentlichkeit gemäss IAS 1.7 berücksichtigt wird.

Unternehmen sollten eine Offenlegung folgender Elemente erwägen:

- gewählte Rechnungslegungsgrundsätze
- wesentliche Schätzungen und Ermessensentscheide (siehe IAS 1.122 ff. und IAS 1.125 ff.)
- Änderungen des erwarteten Steuersatzes
- Änderungen latenter Steuerforderungen und -verbindlichkeiten
- ob Anpassungen der Steuersatzüberleitungsrechnung nötig sind
- Auswirkungen des Eintrittsmechanismus für die Patentbox

7.3 Behandlung des Vorteils einer Massnahme als Reduktion des anzuwendenden Ertragssteuersatzes

Wie in der Analyse oben ausgeführt, werden viele Massnahmen als Posten in der Steuersatzüberleitungsrechnung behandelt, wenn der Regelsatz als Startpunkt der Steuersatzüberleitungsrechnung verwendet wird.

In bestimmten wenigen Umständen können Unternehmen zum Schluss kommen, dass es angemessen sein könnte, eine Massnahme als Reduktion des anzuwendenden Steuersatzes zu behandeln, wenn die Massnahme nach dem Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Reduktion des Steuersatzes wirkt. Diese Option sollte nur erwogen werden, wenn die Regelung zu dauerhaften und gleichbleibenden Auswirkungen auf den Steuersatz über mehrere Berichtszeiträume führt.

8. Abkürzungen

Begriff	Definition
Art.	Artikel
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
DTA	Latente Steuerforderung (Deferred tax asset)
DTL	Latente Steuerverbindlichkeit (Deferred tax liability)
F&E	Forschung und Entwicklung
IAS	International Accounting Standards
IFRIC	Die Interpretationen des IFRIC sind Bestandteil der IFRS, die vom International Accounting Standards Board herausgegeben werden
IFRS	International Financial Reporting Standards
IP	Intellectual Property
Par.	Paragraph
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14)

9. Glossar

Begriff	Definition
«Goodwill» (Steuerbegriff)	Der «Goodwill» ist in Anführungszeichen gesetzt, da er als ein Steuerbegriff und nicht als identisch mit dem Bilanzierungsbegriff gemäss IFRS 3 aufgefasst wird. Der «Goodwill» bezieht sich auf den allgemeinen Anteil des Step-up (als Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Reststeuerwert), der nicht einem bestimmten Vermögenswert zugeordnet wird. Dies hat für die bilanzielle Behandlung keine weitere Bedeutung, jedoch werden die Begriffe möglicherweise in den Steuererklärungsformularen verwendet.
Goodwill (Bilanzierungsbegriff)	Ein Vermögenswert, der künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus anderen bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Vermögenswerten darstellt, die nicht einzeln identifiziert und separat angesetzt werden. [IFRS 3 Anhang A]
Latente Steuerforderung (DTA)	Die latenten Steueransprüche sind die Beträge an Ertragssteuern, die in zukünftigen Perioden erstattungsfähig sind, und aus: <ul style="list-style-type: none"> a) abzugsfähigen temporären Differenzen; b) dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste; und c) dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Gewinne resultieren. [IAS 12.5]
Latente Steuerverbindlichkeit (DTL)	Die latenten Steuerverbindlichkeiten sind die Beträge an Ertragssteuern, die in zukünftigen Perioden resultierend aus zu versteuernden temporären Differenzen zahlbar sind. [IAS 12.5]
Steuerbemessungsgrundlage	Die Steuerbemessungsgrundlage eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit ist der diesem Vermögenswert oder dieser Verbindlichkeit für steuerliche Zwecke beizulegende Betrag.
Steuerliche Verlustvorträge	Viele Rechtsräume erlauben den Vortrag steuerlicher Verluste zur Verrechnung mit künftigen steuerpflichtigen Gewinnen. Die Vorgaben zur Erfassung latenter Steueransprüche aus dem Vortrag noch nicht genutzter steuerlicher Verluste finden sich in IAS 12.34–36.

Begriff	Definition
Steuerpflichtiger Gewinn (Verlust)	Der steuerpflichtige Gewinn (der steuerliche Verlust) ist der nach den steuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn (Verlust) der Periode, aufgrund dessen die Ertragssteuern zahlbar (erstattungsfähig) sind. [IAS 12.5]
Tatsächliche Ertragssteuern	Die tatsächlichen Ertragssteuern sind der Betrag der geschuldeten (erstattungsfähigen) Ertragssteuern, der aus dem zu versteuernden Einkommen (steuerlichen Verlust) der Periode resultiert. [IAS 12.5]
Temporäre Differenz	<p>Temporäre Differenzen sind Unterschiedsbeträge zwischen dem Buchwert eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit in der Bilanz und seiner bzw. ihrer Steuerbemessungsgrundlage. Temporäre Differenzen können entweder:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) zu versteuernde temporäre Differenzen sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu steuerpflichtigen Beträgen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (steuerliche Verluste) zukünftiger Perioden führen, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder der Verbindlichkeit erfüllt wird; oder b) abzugsfähige temporäre Differenzen sein, die temporäre Unterschiede darstellen, die zu Beträgen führen, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Ergebnisses (steuerlichen Verlustes) zukünftiger Perioden abzugsfähig sind, wenn der Buchwert des Vermögenswertes realisiert oder eine Verbindlichkeit erfüllt wird. [IAS 12.5]