

NEUE KANTONALE FÖRDERINSTRUMENTE FÜR UNTERNEHMEN IN DER RECHNUNGSLEGUNG

Eine Auslegeordnung unter OR, IFRS und Swiss GAAP FER

Als Folge der OECD-Mindeststeuer führen verschiedene Kantone neuartige Förderinstrumente ein, die einen subventionsähnlichen Charakter haben. Im Vordergrund stehen auszahlbare Steuergutschriften (QRTC) und Direktzahlungen. Dieser Aufsatz diskutiert, wie diese Instrumente bei den gängigen Rechnungslegungsstandards OR, IFRS und Swiss GAAP FER zu behandeln sind.

1. AUSGANGSLAGE

Die Schweiz hat schrittweise die OECD-Mindeststeuer eingeführt, die am 1. Januar 2024 (schweizerische Ergänzungssteuer) bzw. 1. Januar 2025 (internationale Ergänzungssteuer nach der Income Inclusion Rule, IIR) in Kraft getreten ist. Bestehende Steueranreize, die die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer reduzieren (Patentbox, Art. 24b/c StHG [1]; zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand, Art. 25a StHG) oder eine Gesellschaft teilweise oder vollständig von der Besteuerung befreien («Tax Holiday», Art. 12 BRP [2] bzw. Art. 23 Abs. 3 StHG), verlieren aufgrund dieser Ergänzungssteuern bei Gesellschaften grosser multinationaler Gruppen [3] teilweise oder vollständig ihre Wirkung. Der Effekt tieferer Gewinnsteuern wird durch die Ergänzungssteuern (teilweise) neutralisiert.

Um weiterhin als Wirtschaftsstandort attraktiv zu bleiben, sehen sich die Kantone gezwungen, neue Förderinstrumente einzuführen, die mit dem Regelwerk der OECD-Mindeststeuer [4] kompatibel sind und bestehende Instrumente ergänzen. Im Vordergrund stehen auszahlbare Steuergutschriften (engl. Qualified Refundable Tax Credits, QRTC) und Direktzahlungen. Bei Abgabe dieses Manuskripts Anfang September haben die Kantone Basel-Stadt [5] und Graubünden [6] als erste Kantone erfolgreich solche Instrumente eingeführt. Fortgeschrittene Projekte gibt es in den Kantonen Zug und Luzern (*Tabelle 1*) und Vernehmlassungen werden in Kürze in den Kantonen Waadt und Genf erwartet. In weiteren Kantonen sind ähnliche Vorhaben in Diskussion.

Diese Instrumente stehen sämtlichen Unternehmen offen und sind nicht auf von der OECD-Mindeststeuer betroffene Steuerzahler beschränkt.

Der vorliegende Aufsatz erläutert zuerst die Funktionsweise dieser neuen Instrumente und analysiert sodann, wie sie bei den in der Schweiz gängigen Rechnungslegungsstandards OR, IFRS und Swiss GAAP FER zu behandeln sind. Die in diesem Artikel von den Autoren vertretenen Ansichten müssen nicht zwingend mit der Meinung ihres Arbeitgebers bzw. Expertsuisse übereinstimmen.

2. AUSGESTALTUNG DER INSTRUMENTE

2.1 Auszahlbare Steuergutschriften (QRTC). Das Regelwerk zur OECD-Mindeststeuer, das über die Mindestbesteuerungsverordnung [7] für die Ergänzungssteuern in der Schweiz automatisch Anwendung findet, etablierte das neue Instrument einer auszahlbaren Steuergutschrift (QRTC). Im Regelwerk der OECD wird lediglich die Funktionsweise definiert. Es obliegt den einzelnen Staaten bzw. Kantonen, welche Tätigkeiten oder Investitionen sie mit solchen QRTC bei Unternehmen fördern wollen (*Tabelle 1*).

Die Funktionsweise eines QRTC besteht darin, dass er zunächst die Steuerverpflichtung des Steuerzahlers reduziert. Übersteigt der Betrag der Gutschrift die gesamte Steuerverpflichtung in einem Jahr, wird der überschüssige Betrag auf die nächste(n) Periode(n) vorgetragen. Nach spätestens vier Jahren muss der Restbetrag an den Steuerpflichtigen ausgezahlt werden (*Abbildung 1*).



THOMAS HUG,
Dipl. Steuerexperte,
Partner, Deloitte,
Ersatzrichter
Steuerrechtsgericht
Zürich

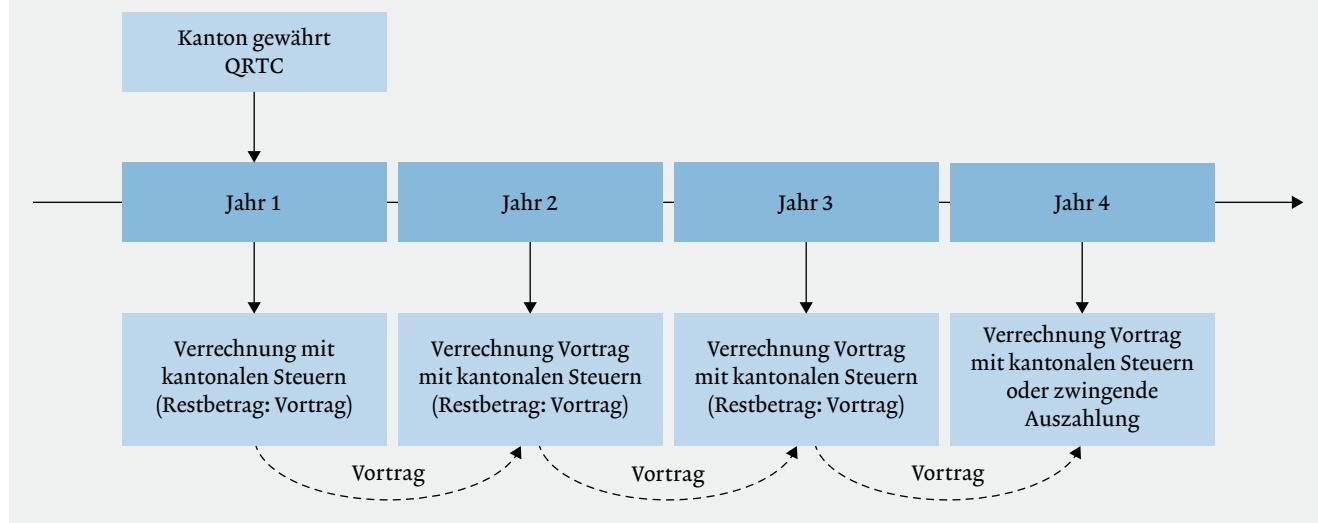


SIMON ZOGG,
Dipl. Wirtschaftsprüfer,
Partner, Deloitte

Tabelle 1: KANTONALE GESETZGEBUNGSPROJEKTE (STAND SEPTEMBER 2025)

	Basel-Stadt	Graubünden	Luzern	Zug
Stand	In Kraft	In Kraft	Vernehmlassung abgeschlossen	Referendumsabstimmung
Volumen (p. a.)	CHF 120–400 Mio.	(nicht bekannt)	CHF 160 Mio.	max. CHF 150 Mio.
Förderung	→ F&E → klinische Studien	→ Wertschöpfung → F&E → Nachhaltigkeit	→ F&E	→ Nachhaltigkeit → Innovation
Instrumente	→ QRTC → Direktzahlung	→ QRTC	→ QRTC → Direktzahlung	→ QRTC → Direktzahlung

Abbildung 1: FUNKTIONSWEISE QRTC



QRTC sind zwar grundsätzlich im Steuersystem integriert (Verrechnung mit Steuerschuld), führen aber nach spätestens vier Jahren zu einer effektiven Auszahlung. Sie haben daher einen «subventionsähnlichen Charakter» [8]. Auch wenn ein QRTC die Steuerschuld reduziert, hat er keinen negativen Einfluss auf den effektiven Steuersatz für Zwecke der Ergänzungssteuern. Aufgrund seiner Vergleichbarkeit mit Subventionen wird er nicht als Reduktion der massgebenden Steuern (Covered Taxes, Zähler), sondern als Erhöhung des massgebenden Gewinns (GloBE Income, Nenner) behandelt (*Beispiel 1*).

Im Kanton Basel-Stadt bspw. kann der QRTC mit kantonalen Gewinn-, Kapital- und Grundstücksgewinnsteuerschulden verrechnet werden (*Abbildung 2*).

2.2 Direktzahlungen. Alternativ kann ein Staat einem Unternehmen auch Direktzahlungen für gewisse förderungswürdige Aktivitäten oder Investitionen aussprechen. Es handelt sich hierbei um klassische Subventionen (auch: Förderungsbeiträge, Beihilfen, öffentliche Zuwendungen, Government Grants), d.h. staatliche Finanzhilfen in Form nichtrückzahlbarer Geldleistungen. Sie werden sofort auszahlung und nicht mit geschuldeten Steuern verrechnet. Sol-

Beispiel 1: BERECHNUNG GEWINNSTEUERN UND EFFEKTIVER STEUERSATZ BEI ERHALT EINES QRTC

Die A-AG (Vorsteuersatz: 16 %) mit einem massgebenden Gewinn von CHF 10 Mio. (GloBE Income, auf Basis IFRS) und massgebenden Steuern (Covered Taxes, Gewinnsteuern) von CHF 1,6 Mio. erhält einen QRTC von CHF 0,4 Mio. Aufgrund der Verrechnung reduzieren sich die geschuldeten Gewinnsteuern auf CHF 1,6 Mio. – CHF 0,4 Mio. = CHF 1,2 Mio. Der effektive Steuersatz bei den Ergänzungssteuern beläuft sich auf CHF 1,6 Mio. ÷ (CHF 10 Mio. + CHF 0,4 Mio.) = 15,4 %. Da der effektive Steuersatz über 15 % liegt, ist keine Ergänzungssteuer geschuldet.

che Direktzahlungen haben bei der OECD-Mindeststeuer keinen negativen Effekt, da sie losgelöst sind von den massgebenden Steuern.

Der Kanton Zug plant bspw., seine Förderinstrumente als Direktzahlung oder Steuergutschrift auszuzahlen. Über

**Abbildung 2: REGELUNG QRTC
KANTON BASEL-STADT**

**Standortförderungsgesetz Basel-Stadt,
§ 5i – Form der Beiträge**

¹ Beiträge gemäss §§ 5e–5g können in Form von [...] qualifizierten Steuergutschriften (QRTC) [...] gewährt werden.

² QRTC sind Steuergutschriften, welche gemäss OECD/G20-Regelwerken zur Mindestbesteuerung als Förderinstrument anerkannt werden.

³ Die an eine juristische Person gewährten QRTC werden mit deren *offenen Steuerschulden der kantonalen Gewinn-, Kapital- und Grundstücksteuerschulden verrechnet*.

⁴ Ist eine Verrechnung der QRTC mit Steuerschulden nicht oder nicht vollständig möglich, werden die QRTC *auf künftige Steuerperioden vorgetragen*, soweit diese die verrechenbaren Steuerschulden übersteigen.

⁵ Spätestens vier Jahre ab dem Zeitpunkt, in welchem die juristische Person die Bedingungen für die Ausrichtung des Beitrags erfüllt, ist der in der Form der QRTC zugesprochene Beitrag zur Auszahlung zu bringen.

**Abbildung 3: REGELUNG DIREKTZAHLUNGEN
KANTON ZUG**

Gesetz über die Standortentwicklung im Kanton Zug – Förderbeiträge an Unternehmen

§ 3 Grundsätzliches

¹ Der Kanton Zug richtet im Rahmen der gemäss § 2 zur Verfügung stehenden finanziellen Mittel Förderbeiträge an im Kanton Zug ansässige beziehungsweise tätige Unternehmen aus. [...]

² Die Förderbeiträge werden als direkte Zahlungen oder als Steuergutschriften ausgerichtet. Der Regierungsrat legt die Form der Ausrichtung fest.

den Auszahlungsmechanismus entscheidet der Zuger Regierungsrat (Abbildung 3).

3. RECHNUNGSLEGUNG OR

3.1 Übersicht. Das Obligationenrecht enthält keine Rechnungslegungsvorschriften zur Behandlung von Steuergutschriften und Direktzahlungen (i. S. v. Subventionen).

Art. 959b OR verlangt, dass direkte Steuern als separate Position in der Erfolgsrechnung vor dem Jahresgewinn oder -verlust ausgewiesen werden. Gemäss Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP) kann der Begriff «direkte Steuern» relativ breit ausgelegt werden und nebst Gewinn- und Grundstücksgewinnsteuern auch Kapitalsteuern, nichtrückforderbare Quellensteuern, Nach- und Strafsteuern sowie Zinsen umfassen [9].

Zu den Subventionen gibt es weder im Obligationenrecht noch im HWP Ausführungen. Das HWP hält lediglich fest,

dass vermögenswertbezogene Zuschüsse wie bspw. Investitionssubventionen wahlweise erfasst werden können als:

- Abzug vom Anschaffungswert des subventionierten Anlageguts (Nettomethode) oder
- Passivierung als Abgrenzung und Auflösung über die Nutzungsdauer in der Erfolgsrechnung (Bruttomethode) [10].

Die gewählte Methode ist im Anhang offenzulegen (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 OR).

3.2 Auszahlbare Steuergutschriften (QRTC). Gemäss hier vertretener Ansicht können diese fehlenden Regeln im Obligationenrecht und im HWP als Wahlrecht interpretiert werden. QRTC können unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips im Jahr der Auszahlung ausgewiesen werden als

- Reduktion des Steueraufwands (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 10 bzw. Abs. 3 Ziff. 7 OR) oder
- betriebsfremder Ertrag (Art. 959b Abs. 8 Ziff. 10 bzw. Abs. 3 Ziff. 5 OR).

Aufgrund des Verbots der Erfassung latenter Steuern im handelsrechtlichen Abschluss dürfen QRTC, die noch nicht vollständig mit Steuern verrechnet wurden und auf die Folgeperiode(n) vorgetragen werden, nicht als Vermögenswert angesetzt werden.

Soweit die QRTC materiell sind, muss das berichtende Unternehmen eine Verbuchungspraxis bestimmen, diese stetig über die Jahre anwenden und im Anhang offenlegen (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 OR). Aus Praktikabilitätsgründen ist denkbar, die Vorschriften von IFRS (vgl. Ziffer 4) in Analogie anzuwenden.

3.3 Direktzahlungen. Soweit die Direktzahlung als vermögenswertbezogener Zuschuss qualifiziert (vgl. Ziffer 3.1), ist die Direktzahlung gemäss HWP wahlweise nach der Brutto- oder der Nettomethode auszuweisen. Alle übrigen Direktzahlungen sind erfolgswirksam als betriebsfremder Ertrag (Art. 959b Abs. 8 Ziff. 10 bzw. Abs. 3 Ziff. 5 OR) zu erfassen. Einer Unsicherheit in Bezug auf den Anspruch oder die Höhe der Direktzahlung ist im Rahmen des Vorsichtsprinzips Rechnung zu tragen. Die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze sind nach Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR offenzulegen.

3.4 Exkurs: Gewinnsteuerrecht. Auf Basis des Massgeblichkeitsprinzips ist die handelsrechtliche Verbuchung verbindlich für die Bemessung der Gewinnsteuern von Bund, Kantonen und Gemeinden. Davon abgewichen werden kann nur bei einer expliziten gesetzlichen Grundlage. Gemäss hier vertretener Ansicht liegt eine solche weder im DBG [11] noch im StHG vor. Dies hat zur Folge, dass QRTC und Direktzahlungen aufgrund der überwiegend erfolgswirksamen Verbuchung de facto um die effektive Steuerbelastung (je nach Kanton 12–19 %) gekürzt werden. Der Gesetzgeber muss sich überlegen, zukünftig solche wirtschaftsfördernden QRTC und Direktzahlungen allenfalls von der Besteuerung auszunehmen.



4. RECHNUNGSLEGUNG IFRS

4.1 Relevante Standards. Bei den IFRS sind im Speziellen zwei Standards von Interesse, und zwar
 → IAS 12 «Income Taxes» und
 → IAS 20 «Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance».

IAS 12 findet explizit keine Anwendung auf staatliche Zu- schüsse (Government Grants) und steuerliche Investitions- förderungen (Investment Tax Credits) (IAS 12.4). Der Begriff «Investment Tax Credit» ist nicht definiert. Er kann verstan- den werden als Steuervergünstigung, die für Investitionen in bestimmte förderfähige Aktivitäten oder Vermögenswerte gewährt wird. Darüber hinaus führt ein Investment Tax Credit zu einer Verringerung der zu zahlenden Steuern (Steuer- betrag) und unterscheidet sich somit von einem Steuerabzug, der bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns (Be- messungsgrundlage) berücksichtigt wird [12].

IAS 20 findet explizit Anwendung auf sämtliche Formen von Zuwendungen und anderen Beihilfen der öffentlichen Hand (IAS 20.1), nicht jedoch auf Formen von steuerlichen Vorteilen (bspw. Steuererleichterungen, steuerliche Investitionsförderungen; IAS 20.2).

IAS 12 wie auch IAS 20 nutzen den Begriff der steuerlichen Investitionsförderungen und schliessen ihn von ihrem Anwendungsbereich aus. Daher ist eine sorgfältige Prüfung der spezifischen Merkmale der Anreize und der damit ver- bundenen Bedingungen erforderlich, um festzustellen, von welchem Standard die jeweilige Steuervergünstigung ausge- schlossen ist. Im Rahmen eines Ermessensentscheids muss das berichtende Unternehmen nach IAS 8 «Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors» die am besten geeignete Bilanzierungsmethode bestimmen. Je nach dem spezifischen Sachverhalt und den Umständen kann es angebracht sein, eine Analogie zur Behandlung nach IAS 12 oder IAS 20 herzustellen [13]. Der Ermessensentscheid und die gewählte Methode müssen gemäss IAS 1.122 im Anhang offengelegt werden.

4.2 Auszahlbare Steuergutschriften (QRTC)

4.2.1 Einordnung. Zunächst ist festzuhalten, dass kantonale QRTC als steuerliche (Investitions-)Förderinstrumente auch aufgrund ihres subventionsähnlichen Charakters weder klar unter IAS 12 noch unter IAS 20 subsumiert werden können. Es muss eine Beurteilung des Sachverhalts vorgenom- men (Ermessensentscheid des Managements) und gestützt darauf eine Accounting Policy definiert und konsistent angewendet werden (IAS 8.10–13). Dabei ist festzulegen, ob bzw. in welchem Ausmass der QRTC als Steuererleichterung (IAS 12) oder als öffentliche Zuwendung (IAS 20) qualifiziert wird. Wesentliche Ermessensentscheidungen des Manage- ments sind im Anhang offenzulegen (IAS 1.122). Gemäss hier vertretener Ansicht sind dabei sowohl die gesetzliche Ausge- staltung des kantonalen QRTC (unter Berücksichtigung von Verordnungen und weiteren kantonalen Praxishinweisen) als auch die konkreten Umstände des berichtenden Unter- nehmens zu berücksichtigen (vgl. Indizienkatalog Tabelle 2).

Wenn ein Unternehmen einen QRTC erhält und diesen zukünftig hauptsächlich mit der Kapitalsteuer verrechnen wird (bspw. Kanton Basel-Stadt auch Verrechnung mit Ka- pitalsteuer, Abbildung 2), dürfte dies in den Anwendungsbe- reich von IAS 20 fallen, da die Kapitalsteuer keine Ertrags- steuer i. S. v. IAS 12 ist.

Wenn ein Konzern in mehreren Ländern Förderungsbei- träge erhält, kann je nach Land eine unterschiedliche Qualifi- kation erfolgen. Für den Konzernabschluss ist es erforder- lich, dass gleiche Arten von Förderungsbeiträgen einheitlich behandelt werden.

4.2.2 Qualifikation als Steuererleichterung (IAS 12). Ist der QRTC mit einer klassischen Steuererleichterung vergleichbar, müs- sen die Erfassung, Bewertung und der Ausweis den Vorschriften von IAS 12 Rechnung tragen.

Wird der QRTC mit laufenden Ertragssteuern verrech- net, muss der QRTC als Reduktion des laufenden Steuerauf- wands (Gewinn- und Verlustrechnung) und der geschulde- ten Steuer (Bilanz) erfasst und ausgewiesen werden (IAS 12.12

Tabelle 2: INDIZIENKATALOG

Indizien Steuererleichterung (IAS 12)	Indizien öffentliche Zuwendung (IAS 20)
Hohe Wahrscheinlichkeit einer Verrechnung mit Steuern statt Auszahlung nach vier Jahren (in Analogie zu IAS 12.34)	Hohe Wahrscheinlichkeit einer Auszahlung nach vier Jahren statt Verrechnung mit Steuern
Verrechnung mit Ertragssteuern gemäss Definition in IAS 12.2	Verrechnung ausschliesslich mit Steuern, die nicht unter die Definition von IAS 12.2 fallen (z. B. Kapitalsteuer)
Effektive Verrechnung erfolgt in Veranlagung bzw. Steuer- rechnung	Technisch keine Verrechnung, sondern separate Auszahlung
Voraussetzungen für QRTC sind verknüpft mit Bestandteilen des steuerbaren Gewinns (bspw. F&E-Aufwand, IP-Erträgen, Abschreibungen) und damit vergleichbar mit traditionellen Steueranreizen (bspw. zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand, Patentbox)	Voraussetzungen für QRTC basieren auf anderen Voraus- setzungen (bspw. Anzahl Mitarbeitende, Weiterführung Geschäft)
Erhaltener QRTC unterliegt nicht der Besteuerung (kein steuerbares Einkommen)	Erhaltener QRTC unterliegt der Besteuerung (steuerbares Einkommen)

Quelle: In Anlehnung an Deloitte iGAAP, A13 2.7-1.

Beispiel 2: BERECHNUNG LAUFENDER STEUERAUFWAND UND STEUER-ABGRENZUNG BEI VERBLEIBENDEM QRTC AUS DEM VORJAHR

Die B-AG muss im Jahr N Gewinnsteuern von CHF 100'000 bezahlen und hat aus dem Vorjahr einen verbleibenden QRTC von CHF 20'000. Es wurden noch keine Vorauszahlungen geleistet. Der laufende Steueraufwand sowie die Steuerabgrenzung betragen CHF 80'000.

Beispiel 3: BUCHUNGSSÄTZE BEI STAATLICHER FÖRDERUNG – ABSCHREIBUNGEN

Die C-AG erhält eine staatliche Förderung von CHF 1 Mio. als Beitrag zur Abschreibung bestehender Produktionsanlagen für chemische Erzeugnisse. Die jährliche Abschreibung beläuft sich auf CHF 3 Mio. Die Buchungssätze im Jahr der Auszahlung sehen wie folgt aus:

Bruttomethode (in CHF Mio.)

Cash/Ertrag aus staatlichen Beiträgen	1
---------------------------------------	---

Abschreibung/Anlage	3
---------------------	---

Nettomethode (in CHF Mio.)

Cash/Abschreibungen	1
---------------------	---

Abschreibung/Anlage	3
---------------------	---

Beispiel 4: BUCHUNGSSÄTZE BEI STAATLICHER FÖRDERUNG – PERSONALKOSTEN

Die D-AG erhält eine staatliche Förderung von CHF 10 Mio. für Forschung & Entwicklung. Die jährlichen Personalkosten dafür belaufen sich auf CHF 15 Mio. und werden nicht kapitalisiert. Die Buchungssätze im Jahr der Auszahlung sehen wie folgt aus:

Bruttomethode (in CHF Mio.)

Cash/Ertrag aus staatlichen Beiträgen	10
---------------------------------------	----

Personalaufwand/Cash	15
----------------------	----

Nettomethode (in CHF Mio.)

Cash/Personalaufwand	10
----------------------	----

Personalaufwand/Cash	15
----------------------	----

i. V. m IAS 12.46, Beispiel 2). Dies führt zu einem tieferen effektiven Steuersatz (Effective Tax Rate, ETR).

Gemäss hier vertretener Ansicht muss der erhaltene QRTC als solcher nicht im Anhang offengelegt werden, wohl aber die Behandlung eines QRTC als Steuererleichterung, sofern es sich um einen wesentlichen Ermessensentscheid handelt (IAS 1.122). Darüber hinaus muss der reduzierende Effekt des

QRTC auf den Steueraufwand bzw. effektiven Steuersatz in der Steuerüberleitungsrechnung gezeigt werden (IAS 12.81, nicht zwingend als separate Position).

Kann der QRTC in der laufenden Periode nicht verrechnet werden (Abbildung 1), muss dem zukünftigen Nutzen in Form eines latenten Steuerguthabens Rechnung getragen werden. Es ist auf die Vorschriften in IAS 12.34 ff. zu verweisen. Gegebenenfalls sind auch die Vorschriften von IFRIC 23 – *Uncertainty over Income Tax Treatments* zu beachten. Ein Ansatz ist nur zulässig, soweit die Nutzung wahrscheinlich («probable») ist.

Eine vergleichbare Frage stellt sich bei der Beantragung des QRTC. Typischerweise muss der QRTC für das massgebende Geschäftsjahr beantragt werden, jedoch kann der Antrag erst im Folgejahr gestellt werden. Auch wird der QRTC erst in diesem Folgejahr formell gewährt (bspw. Kanton Basel-Stadt Antrag bis zum 30. Juni des Folgejahrs [14] und Gewährung bis zum 31. Dezember des gleichen Folgejahrs [15], Abbildung 4). Es stellt sich die Frage, ob im Abschluss für das massgebende Geschäftsjahr bereits ein latentes Steuerguthaben angesetzt werden darf.

Abhängig von der kantonalen Regelung spricht insbesondere ein Aspekt gegen die von IAS 12.34 ff. geforderte Wahrscheinlichkeit. Jeder Kanton stellt pro Jahr einen gewissen Betrag für QRTC bzw. Direktzahlungen zur Verfügung. Übersteigen die Anträge sämtlicher Unternehmen diesen Betrag, werden alle Gesuche proportional reduziert (bspw. Kanton Basel-Stadt: CHF 120–400 Mio., proportionale Kürzung [16]). Mitunter ist es beim Geschäftsabschluss in qualitativer Hinsicht wahrscheinlich, dass der QRTC gewährt wird, jedoch ist quantitativ unsicher, in welcher Höhe. In den Folgejahren werden die Unternehmen jedoch Erfahrung haben, ob und in welchem Umfang es zu einer Kürzung ihrer Gesuche kommt. Dies könnte die Einschätzung in Bezug auf die Wahrscheinlichkeit ändern.

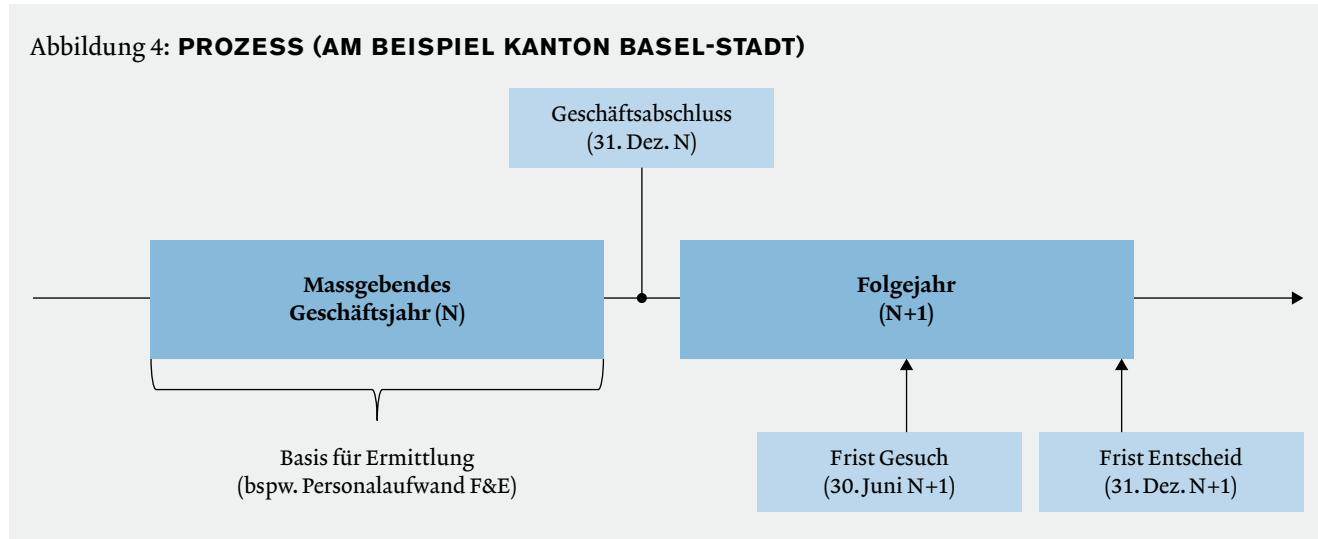
4.2.3 Qualifikation als öffentliche Zuwendung (IAS 20). Ist der QRTC mit einer öffentlichen Zuwendung vergleichbar, müssen die Erfassung, Bewertung und der Ausweis im Grundsatz den Vorschriften von IAS 20 Rechnung tragen. Es wird auf die folgenden Ausführungen verwiesen.

4.3 Direktzahlungen. Erfolgt die Zuwendung als Direktzahlung, müssen die Erfassung, Bewertung und der Ausweis im Grundsatz nach IAS 20 erfolgen.

Zuwendungen dürfen erst dann erfasst werden, wenn eine angemessene Sicherheit (Reasonable Assurance) besteht, dass das Unternehmen sämtliche Bedingungen erfüllt und die Zuwendung gewährt wird (IAS 20.7). Der Standard definiert den Begriff der angemessenen Sicherheit nicht weiter. Es stellt sich wiederum die Frage, ob bereits im Jahresabschluss des massgebenden Geschäftsjahrs die Direktzahlung erfasst werden darf (Abbildung 4). Wenn der formelle Entscheid erst im Folgejahr durch den Kanton getroffen wird (bspw. Kanton Basel-Stadt bis zum 31. Dezember des Folgejahrs [17]) und der Umfang unsicher ist (vgl. Ziffer 4.2.2), dürfte das Kriterium der angemessenen Sicherheit nicht geben sein und es ist von einer Erfassung im massgebenden



Abbildung 4: PROZESS (AM BEISPIEL KANTON BASEL-STADT)



Jahr eher abzusehen bzw. nur im Umfang, in dem eine angemessene Sicherheit besteht. Mit künftiger Praxiserfahrung wird diese Einschätzung einfacher sein.

Der Ausweis hängt davon ab, wofür die Direktzahlung erfolgt:

- Investitionszuwendung (auch: Investitionszulage oder -zuschuss [18], Grants Related to Assets) oder
- Ertragszuwendung (auch: Aufwandszuwendung [19], Grants Related to Income).

Erstere ist definiert als Zuwendung für die Anschaffung oder Herstellung eines langfristigen Vermögenswerts (IAS 20.3).

Im Kanton Basel-Stadt bspw. werden die Direktzahlungen auch an materielle Anlagen für Forschung und Entwicklung (bspw. Produktionsanlagen) [20] sowie Hochtechnologieproduktion [21] gewährt, und zwar in Form eines Beitrags an die jährliche, ordentliche Abschreibung. Gemäss Ansicht der Au-

toren sprechen mehrere Punkte gegen die Behandlung als Investitions- und für die Behandlung als Ertragszuwendung. Zunächst erfolgt die Direktzahlung im Kanton Basel-Stadt an die Abschreibungen (*bestehende Anlage*) und nicht im Hinblick auf die Anschaffung oder Herstellung (*zukünftige Anlage*). Auch ist die Gewährung nicht an zukünftige Verpflichtungen gebunden, d. h. das Unternehmen muss die Anlagen nicht während einer gewissen Zeit weiterführen. Weiter erfolgt die Ermittlung, Beantragung und Gewährung der Direktzahlung erst nach Abschluss des Geschäftsjahrs. Bei einer Erfassung als Investitionszuwendung würde die Zuwendung über die Nutzungsdauer der Investition verteilt. Diese gestreckte Erfassung erscheint nicht sachgerecht, da die Direktzahlung auf vergangenen Abschreibungen bemessen wird und die Gesellschaft keinerlei künftige Verpflichtungen für die erhaltene Zuwendung mehr hat. Folglich ist gemäss hier vertretener Ansicht von einer Qualifikation als

Investitionszuwendung abzusehen und als Ertragszuwendung zu behandeln.

Zuwendungen, die keine Investitionszuwendung sind, sind im Umkehrschluss als Ertragszuwendung zu qualifizieren. Eine Direktzahlung als Ertragszuwendung ist wahlweise als Ertrag aus staatlichen Beiträgen (Bruttomethode) oder als Reduktion des zugehörigen Aufwands (Nettomethode) zu erfassen (IAS 20.29, *Beispiel 3* und *Beispiel 4*). Bezöge sich der Ertrag auf zukünftige Perioden, müsste die erhaltene Zahlung als passive Rechnungsabgrenzung (Deferred Income) erfasst werden.

IAS 20 verlangt, dass die erhaltenen öffentlichen Zuwendungen und die Bilanzierungsmethoden offengelegt werden müssen (IAS 20.39).

5. RECHNUNGSLEGUNG SWISS GAAP FER

5.1 Übersicht. Bei Swiss GAAP FER sind grundsätzlich zwei Standards von Relevanz, und zwar

- FER 11 – Ertragssteuern und
- FER 28 – Zuwendungen der öffentlichen Hand.

Eine Zuwendung der öffentlichen Hand ist definiert als ein Ausgleich einer Institution der öffentlichen Hand für Leistungen oder Aufwendungen, die im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit der Organisation erbracht werden bzw. anfallen und wodurch die Organisation einen besonderen wirtschaftlichen Vorteil erhält (FER 28/1). Explizit nicht als Zuwendungen der öffentlichen Hand gelten Vorteile und Effekte aus Steuern (FER 28/11).

5.2 Auszahlbare Steuergutschriften (QRTC)

5.2.1 Einordnung. Gemäss hier vertretener Ansicht ist analog zu IFRS zu prüfen, ob ein QRTC eher den Charakter einer Steuererleichterung oder einer öffentlichen Zuwendung hat. Es wird auf die vorhergehenden Ausführungen verwiesen, namentlich den Indizienkatalog (vgl. Ziffer 4.2.1 und Tabelle 2).

5.2.2 Qualifikation Steuererleichterung. Die Vorschriften von FER 11 sind mit den Grundsätzen mit IAS 12 vergleichbar, jedoch ist die Regelungsdichte geringer. Es kann im Grundsatz auf die vorhergehenden Ausführungen verwiesen werden (vgl. Ziffer 4.2.2).

Der QRTC ist als Reduktion des laufenden Steueraufwands sowie der Abgrenzung für die geschuldeten Steuern zu behandeln (FER 11/2–4). Es ist ebenfalls zu berücksichtigen,

dass wenn der QRTC mit Steuern verrechnet wird, die keine Ertragssteuern sind (bspw. Kapitalsteuern [22]), der Ausweis anderweitig zu erfolgen hat (FER 11/2, 11/14). In Bezug auf latente Steuerguthaben sieht FER 11 ein Wahlrecht vor für Verlustvorträge (FER 11/22, «steuerliche Verlustvorträge»). Gemäss hier vertretener Ansicht sind QRTC mit steuerlichen Verlustvorträgen vergleichbar. Ist der QRTC noch nicht vollständig verrechnet und daher in Folgeperioden vortragbar, kann (und nicht muss) beim Erfüllen der Voraussetzungen daher ein latentes Steuerguthaben angesetzt werden.

5.2.3 Qualifikation Zuwendungen. Hat der QRTC aufgrund der Indizien eher den Charakter einer öffentlichen Zuwendung, ist auf die folgenden Ausführungen zu verweisen.

5.3 Direktzahlung. Die Vorschriften in FER 28 sind weitgehend deckungsgleich mit IAS 20. Es kann daher weitgehend auf die vorhergehenden Ausführungen verwiesen werden (vgl. Ziffer 4.3).

Der Ausweis der erhaltenen Leistungen muss in der Erfolgsrechnung entweder separat oder unter der (Sammel-) Position «andere betriebliche Erträge» ausgewiesen werden (FER 28/5). Eine Verrechnung einer Direktzahlung mit Aufwendungen, die als Ertragszuwendung qualifiziert, ist nur in sachlich begründeten Fällen möglich. Darüber hinaus darf es nicht zu einer irreführenden Darstellung kommen (FER 28/5) und der erhaltene Bruttovorteil muss im Anhang offengelegt werden (FER 28/20).

6. FAZIT

Während die Direktzahlungen unbestrittenemassen als Zuwendungen der öffentlichen Hand qualifizieren, ist die Qualifikation eines QRTC anspruchsvoll, da sie abhängig von der rechtlichen Ausgestaltung und dem konkreten Einzelfall vorzunehmen ist – entweder als Steuerreduktion oder als öffentliche Zuwendung. Die Ermessensentscheidung des Managements in Bezug auf die Qualifikation des QRTC hat einen direkten Einfluss auf den Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung nach IFRS und Swiss GAAP FER und damit einen potenziell materiellen Einfluss auf Kennzahlen und mögliche Investorenentscheidungen. Eine Behandlung als öffentliche Zuwendung führt zu einer Stärkung der operativen Ertragskraft (Vorsteuergewinn), eine Behandlung als Steuervorteil indes zu einer Reduktion des Steueraufwands (Nachsteuergewinn, effektiver Steuersatz).

Fussnoten: **1)** Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, vom 14. Dezember 1990 (SR 642.14). **2)** Bundesgesetz über Regionalpolitik, vom 6. Oktober 2006 (SR 901.0). **3)** Multinationale Unternehmensgruppe mit einem konsolidierten Umsatz von mind. EUR 750 Mio. in zwei der letzten vier Geschäftsjahre (Art. 1.1–1.2 GloBE-Mustervorschriften). **4)** OECD-Mustervorschriften, Kommentar zu OECD-Mustervorschriften, administrative Leitlinien, weitere Dokumente. **5)** Standortförderungsgesetz Basel-Stadt vom 29. Juni 2006 (SR 910.200) sowie Verordnung zum Standortförderungsgesetz

vom 24. Juni 2025 (SR 910.210). **6)** Gesetz über die Förderung der wirtschaftlichen Entwicklung in Graubünden vom 27. August 2015 (BR 932.100). **7)** Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen vom 22. Dezember 2023 (SR 642.161). **8)** Kommentar zu GloBE-Mustervorschriften (3. Auflage), Art. 3 N 110 ff. **9)** Expertsuisse, Handbuch der Wirtschaftsprüfung (Ausgabe 2023), N 801. **10)** Expertsuisse, Handbuch der Wirtschaftsprüfung (Ausgabe 2023), N 348. **11)** Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (SR 642.11). **12)** Deloitte Accounting Research Tool (iGAAP), Volume A, A13, 2.6 Investment Tax

Credits. **13)** Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, § 26 N 16. **14)** § 33 Verordnung zum Standortförderungsgesetz Basel-Stadt. **15)** § 39 Verordnung zum Standortförderungsgesetz Basel-Stadt. **16)** § 37 Verordnung zum Standortförderungsgesetz Basel-Stadt. **17)** § 39 Verordnung zum Standortförderungsgesetz Basel-Stadt. **18)** Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, § 12 N 9. **19)** Lüdenbach/Hoffmann/Freiberg, § 12 N 9. **20)** § 11 Verordnung zum Standortförderungsgesetz Basel-Stadt. **21)** § 12 Verordnung zum Standortförderungsgesetz Basel-Stadt. **22)** Eberle, Reto / Leibfried, Peter (Hrsg.), Swiss GAAP FER Lehrbuch, 3. Auflage, Zürich 2024, Seite 137.

