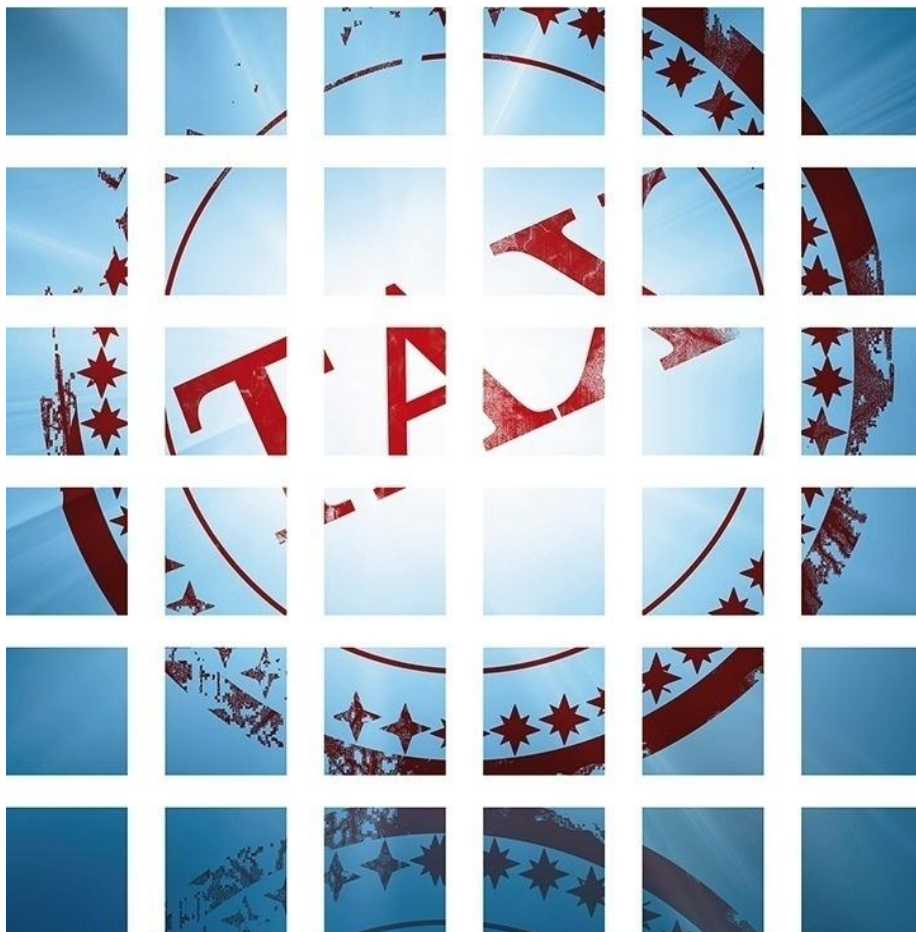


BAK TAXATION INDEX 2013

Effektive Steuerbelastung von Unternehmen
und auf den Einsatz hoch qualifizierter Arbeitskräfte

Zusatzinformation: Besondere kantonale Abschreibungsregeln
in der Schweiz



Herausgeber

BAKBASEL

Autoren

Prof. Dr. Christina Elschner, Europa-Universität Viadrina Frankfurt (Oder)

Dr. Jost Heckemeyer, Universität Mannheim und ZEW

Katharina Richter, ZEW

Uwe Scheuering, ZEW

Beatrice Wichmann, Europa-Universität Viadrina, Frankfurt (Oder)

Sponsoren

Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV), Bern

Steuer- und Finanzämter sowie Volkswirtschaftliche Ausschüsse der Kantone Appenzell A.Rh., Basel-Stadt, Bern, Glarus, Graubünden, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen, Schwyz, St. Gallen, Thurgau, Uri, Zug und Zürich.

Kontakt

BAK Basel Economics AG

Güterstrasse 82

CH-4053 Basel

T +41 61 279 97 00

F +41 61 279 97 28

martin.eichler@bakbasel.com

<http://www.bakbasel.com>

Centre for European Economic Research/
Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW)

L7, 1

D-68161 Mannheim

Tel. +49 621 1235 0

Fax +41 621 1235 223

elschner@europa-uni.de

heckemeyer@uni-mannheim.de

<http://www.zew.de>

© 2013 by BAK Basel Economics AG

Das Copyright liegt bei BAK Basel Economics AG. Der Abonnent, die Abonnentin verpflichtet sich, dieses Produkt weder teilweise noch vollständig zu kopieren oder in anderer Form zu reproduzieren, um es so Dritten kostenlos oder gegen Vergütung weiterzugeben.

Besondere kantonale Abschreibungsregeln in der Schweiz

Nach Schweizer Steuerrecht (Art. 62 DBG) werden Abschreibungen und Wertberichtigungen akzeptiert, soweit sie geschäftsmässig begründet sind. Auf Bundesebene sind die Abschreibungsätze in mehreren Merkblättern der Eidgenössischen Steuervereinigung (ESTV), insbesondere dem Merkblatt «A 1995 – Geschäftliche Betriebe», festgelegt. Das Merkblatt weist die Normalsätze für Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe aus. Mit Ausnahme des Kantons Bern¹ stützen sich die untersuchten Kantone in ihrer Veranlagungspraxis auf die Abschreibungsmerkblätter der ESTV. Die bisherigen Berechnungen des BAK Taxation Index gehen davon aus, dass die Unternehmen nach den Normalsätzen abschreiben.

Neben der Abschreibung nach Normalsätzen existieren unter gewissen Bedingungen jedoch besondere kantonale Abschreibungsverfahren, die von den ordentlichen Abschreibungsverfahren abweichen. Hierbei handelt es sich insbesondere um die Methode der Sofortabschreibung oder das sog. Einmalerledigungsverfahren. Mit Blick auf diese besonderen kantonalen Abschreibungsmöglichkeiten gilt es, die folgenden Zusammenhänge zu beachten:

Im Fall der Sofortabschreibung ist die sofortige Abschreibung der Anschaffungskosten im Anschaffungsjahr zulässig. Buchungstechnisch stellen Sofortabschreibungen, soweit sie die Normalabschreibungsätze übersteigen, ausserordentliche Aufwendungen dar. Die steuerliche Anerkennung von Sofortabschreibungen bewirkt, dass der Investitionsaufwand bereits im Anschaffungsjahr geltend gemacht werden kann. Zwar werden bei der Regel- und der Sofortabschreibung in Summe gleich hohe Abschreibungen verbucht. Im Vergleich zur Regelabschreibung über die Nutzungsdauer entstehen bei einer Sofortabschreibung jedoch Zinsvorteile aus dem zeitlichen Aufschub der Gewinnsteuer.

In einigen Kantonen führen über die ordentlichen Abschreibungsätze hinausgehende Abschreibungen zu einer Aufrechnung im sog. Einmalerledigungsverfahren. Wird eine Anschaffung direkt über die Erfolgsrechnung verbucht oder aktiviert und am Jahresende mit 100 % abgeschrieben, so wird beim Ertrag ein bestimmter Prozentsatz des Anschaffungswertes als Ausgleichszuschlag hinzugerechnet. Sinn dieser Ausgleichszuschläge ist es, die Steuer- bzw. Zinsvorteile, die dem Steuerpflichtigen aus der zeitlichen Vorverschiebung der Abschreibungen erwachsen, auszugleichen. In Abhängigkeit des vom Kanton gesetzten Ausgleichszuschlags und dem tatsächlichen Diskontierungszinssatz kann das Einmalerledigungsverfahren im Vergleich zur Abschreibung nach den ordentlichen Sätzen steuerlich vor- oder nachteilhaft sein. Es ist in jedem Falle nachteilig gegenüber der Sofortabschreibung ohne Ausgleich.

Die spezifischen Abschreibungsbestimmungen sind von den Kantonen nicht auf einheitlicher Ebene geregelt. So hat der Kanton Uri die Zulässigkeit von Sofortabschreibungen im kantonalen Steuerrecht verankert. Andere Kantone, wie z.B. Appenzell Ausserrhoden und Obwalden, haben entsprechende Dienstanleitungen bzw. Weisungen erlassen.

Die Ausgestaltung der Abschreibungsbestimmungen kann im Einzelnen sehr unterschiedlich sein. So erlauben manche Kantone Sonderabschreibungen nur für bewegliche Wirtschaftsgüter, nicht aber für Immobilien. Andere Kantone differenzieren zwischen Sachanlagevermögen und Immaterialgütern. Auch das Einmalerledigungsverfahren findet nicht in jedem Kanton Anwendung.

Tabelle 1 zeigt für die in der Methodik des BAK Taxation Index betrachteten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (exkl. Finanzanlage) eine Übersicht über die nach den bisherigen Recherchen grundsätzlich verfügbaren besonderen kantonalen Abschreibungsverfahren. Beim Einmalerledigungsverfahren wurde geprüft und vermerkt, ob die Anwendung gegeben den in den Modellrechnungen unterstellten Diskontierungszinssatz steuerlich vorteilhaft ist.

Wir weisen darauf hin, dass die Berücksichtigung der besonderen Abschreibungsverfahren nicht frei von Problemen bzw. Risiken für die Konsistenz des BAK Taxation Index ist. Die Konsistenz und Vergleichbarkeit

¹ Im Kanton Bern liegen die Prozentsätze grundsätzlich höher als die vom Bund festgelegten Sätze.

des BAK Taxation Index zwischen den evaluierten Standorten und über die Zeit wird insbesondere dadurch garantiert, dass nur rechtlich (i.d.R. gesetzlich) klare und allgemein zugängliche Regelungen abgebildet werden. Die besonderen Abschreibungsverfahren hingegen sind z.T. auf Wirtschaftsgüter mit „erheblichem Wertverlust“ beschränkt. In Zürich lässt „die Praxis“ auch für langfristiges Anlagevermögen „unter Umständen“ Sofortabschreibungen zu.² In der Regel wird dennoch für die Staats- und Gemeindesteuern auf die Normalsätze des Merkblattes A 1995 der EStV abgestellt. In einigen Kantonen wiederum ist eine Sonderabschreibung an spezifische Bedingungen geknüpft. So darf z.B. im Kanton Obwalden der ausgewiesene Reingewinn gegenüber den Vorjahren durch eine Sofortabschreibung nicht „wesentlich vermindert“ werden. In Bern gilt eine ähnliche Einschränkung; zudem darf dort durch die Sofortabschreibung kein Verlust entstehen.

Es ist zudem hervorzuheben, dass die Anwendbarkeit der Regelungen und die exakte Praxisauslegung der Bestimmungen – hier insbesondere die Kombinierbarkeit von Sofort- und Normalabschreibung sowie die Anwendbarkeit auch für Zwecke der Bundessteuer – nicht immer in ausreichendem Detail und für den betrachteten Zeitverlauf aus den öffentlich zugänglichen Dokumentationen hervorgeht.

Eine präzise und die Konsistenz des BAK Taxation Index weiterhin garantierende Regelungserfassung könnte zukünftig jedoch in die Kantonsfragebögen integriert werden, wenn die Kantonsvertreter den zusätzlichen Befragungsaufwand für diesen Zweck in Kauf nehmen würden. Auf Basis dieser Informationen kann im Anschluss kantonsspezifisch über die modellkonsistente Abbildung existierender Bestimmungen entschieden werden.

Tabelle 1: Normalabschreibung nach Merkblatt A 1995 der EStV und besondere kantonale Abschreibungsverfahren, Stand 2013, vorläufige Recherche

	Abschreibungsregel		
	Firmengebäude	Immateriälgüter	Maschinen
Normalabschreibung (A 1995 EStV)	Degressiv 8%	Degressiv 4%	Degressiv 30%
Kantone			
Appenzell A. Rh.	30% zusätzliche Sonderabschreibung im ersten Jahr Voraussetzung: Ausgesprochene Sondernutzung	Sofortabschreibung Voraussetzung: Laufend zu ersetzende, abnutzbare Wirtschaftsgüter	Sofortabschreibung Voraussetzung: Laufend zu ersetzende, abnutzbare Wirtschaftsgüter
Basel-Landschaft			
Basel-Stadt			80% Sofortabschreibung, Rest 5 Jahre nach Nutzungsende Voraussetzung: Laufend zu ersetzen innerhalb von 5 Jahren
Bern	Degressiv 10%	Degressiv 50%	Sofortabschreibung Voraussetzung: ausgewiesener Reingewinn durch die Sofortabschreibung gegenüber dem Durchschnitt der letzten 3 Jahre nicht um mehr als 25% herabgesetzt
Genève			
Glarus			
Graubünden	60% zusätzlich Sonderabschreibung im ersten Jahr Voraussetzung: Wirtschaftsgüter, die erheblichem Wertverlust unterliegen (z.B. keine Geschäfts-/Warenhäuser)	80% zusätzlich Sonderabschreibung im ersten Jahr Voraussetzung: Wirtschaftsgüter, die erheblichem Wertverlust unterliegen	80% zusätzlich Sonderabschreibung im ersten Jahr Voraussetzung: Wirtschaftsgüter, die erheblichem Wertverlust unterliegen

² Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich, Sitzung vom 23. September 2009, KR-Nr. 281/2009.

**Fortsetzung
Tabelle 1**

Luzern	5% des Anschaffungswertes zusätzlich in den ersten vier Jahren Auflagen: Gebäude zu 2/3 in Eigennutzung, der durchschnittlich steuerpflichtige Gewinn der 3 Jahre vor dem Spatenstich stellt den steuerpflichtigen Mindestgewinn dar (nach Abschreibungen), wegen ungünstiger Ertragslage nicht oder nur teilweise vorgenommene Sonderabschreibungen nicht nachholbar.	Einmalerledigung mit 12% Ausgleich Voraussetzung: laufend zu ersetzende Wirtschaftsgüter	Sofortabschreibung Voraussetzung: laufend zu ersetzende Wirtschaftsgüter
Nidwalden	Einmalerledigung mit 40% Ausgleich (<i>Normalabschreibung nach Modellannahmen günstiger</i>)	Einmalerledigung mit 12% Ausgleich Voraussetzung: laufend zu ersetzende Wirtschaftsgüter	Sofortabschreibung Voraussetzung: laufend zu ersetzende Wirtschaftsgüter
Obwalden			Sofortabschreibung Voraussetzung: laufend zu ersetzende Wirtschaftsgüter, ausgewiesener Reingewinn durch die Sofortabschreibung gegenüber dem Durchschnitt der letzten 3 Jahre nicht um mehr als 20% herabgesetzt
Schaffhausen	Nur bis Restwert 20% abschreibbar	Einmalerledigung mit 10% Ausgleich	Einmalerledigung mit 15% Ausgleich
Schwyz		Sofortabschreibung	Sofortabschreibung
St. Gallen	Nur bis Restwert 25% abschreibbar, Einmalerledigung mit 40% Ausgleich (<i>Normalabschreibung nach Modellannahmen günstiger</i>)	Einmalerledigung mit 12% Ausgleich	Einmalerledigung mit 18% Ausgleich
Thurgau		80% Sofortabschreibung, Rest nach Ende der Nutzungsdauer Voraussetzung: Wirtschaftsgüter, die erheblichem Wertverlust unterliegen	80% Sofortabschreibung, Rest nach Ende der Nutzungsdauer Voraussetzung: Wirtschaftsgüter, die erheblichem Wertverlust unterliegen
Ticino			
Uri		Sofortabschreibung	Sofortabschreibung
Valais	Doppelter Satz im ersten Jahr	Sofortabschreibung	Sofortabschreibung
Vaud	30% zusätzliche Sonderabschreibung im ersten Jahr Voraussetzung: Eigennutzung		30% zusätzliche Sonderabschreibung im ersten Jahr Voraussetzung: Maschinen erworben im Zusammenhang mit Betriebserweiterungen
Zug			Sofortabschreibung
Zürich			80% Sofortabschreibung, Rest nach Ende der Nutzungsdauer Voraussetzung: laufend zu ersetzende Wirtschaftsgüter

Anmerkungen:

Tabelle gibt gegenwärtigen Recherche- und Kenntnisstand wieder. Detailfragen zur Praxisanwendung sind z.T. noch offen.
 Sofortabschreibung ohne weitere Erläuterungen bedeutet, dass im ersten Jahr 100% abgeschrieben werden können.
 Ist von einer zusätzlichen Abschreibung die Rede, so werden die Normalsätze auf den Restbuchwert nach der Sofortabschreibung angewendet, es sei denn, es wird explizit angegeben, wie mit dem Restbuchwert verfahren wird.
 Beim Einmalerledigungsverfahren kann im ersten Jahr eine 100 prozentige Abschreibung vorgenommen werden, im Gegenzug wird der Gewinn durch einen Ausgleich um einen vorgegebenen Prozentsatz der Abschreibungen erhöht. Damit reduziert sich die effektiv steuerwirksame Abschreibung.
 Zum Teil ist die Normalabschreibung unter den Modellannahmen günstiger als die Wahlmöglichkeit im jeweiligen Kanton, diese Fälle sind markiert.

Quellen: IBFD, Steuergesetze, Merkblätter und Weisungen der kantonalen Steuerverwaltungen.