

Tax Accounting & Reporting

unter besonderer Berücksichtigung
der OECD Model Rules zur globalen
Mindeststeuer



**EXPERT
SUISSE**

Wirtschaftsprüfung
Steuern
Treuhand

Inhaltsverzeichnis

Vorwort

IV

Abkürzungsverzeichnis

XXIV

Teil 1 – Grundlagen

§ 1 Überblick

2

A. Begriff «Tax Accounting & Reporting»

2

B. Bedeutung in Theorie und Praxis

3

I. Tax Accounting & Reporting in der Lehre

3

II. Tax Accounting & Reporting im Konzernalltag

4

III. Globale Mindeststeuer (Pillar II) als «Game Changer»

5

1. Hintergrund

5

2. Implementierung Schweiz

9

3. Zusammenspiel mit Tax Accounting & Reporting

10

IV. Tax Accounting & Reporting als Überleitungs- und Differenzdisziplin

11

1. Handelsrecht (OR)

12

2. Gewinnsteuerrecht (DBG, StHG)

13

3. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards (IFRS o. a.)

15

4. Globale Mindeststeuer (OECD Model Rules)

16

§ 2 Steuern in «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards

19

A. Begriffe

19

I. Rechnungslegungsstandard

19

II. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandard

19

B. Rechtliche Rahmenbedingungen zur Anwendung von «True and Fair View»-Standards

20

I. Handelsrechtliche Vorschriften

20

II. Börsenrechtliche Vorschriften

22

III. Steuerrechtliche Vorschriften

23

C. Leitgedanken der «True and Fair View»-Abbildung von Ertragsteuern

24

I. Rechtliche vs. wirtschaftliche Perspektive

24

II. Methodik zur Ermittlung des ökonomischen Steueraufwands

25

D. International Financial Reporting Standards (IFRS)

27

I. Zielsetzung und Grundprinzipien

27

II. IAS 12 – Ertragsteuern (Income Taxes)

31

1. Zielsetzung und Anwendungsbereich

31

2. Inhalt

33

3. Ergänzende Interpretationen

34

a) IFRIC 23 – Ansatz, Bewertung und Offenlegung unsicherer Steuerpositionen (IAS 12)

34

b) Agenda Decision – Ausweis unsicherer Steuerpositionen (IAS 1)

35

III. Weitere Standards mit Offenlegungsregeln zu Ertragsteuern	35
1. IAS 7 – Kapitalflussrechnung	35
2. IAS 32 – Finanzinstrumente: Darstellung	35
3. IAS 33 – Ergebnis je Aktie	35
4. IAS 34 – Zwischenberichterstattung	35
5. IFRS 5 – Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche	36
6. IFRS 8 – Geschäftssegmente	36
E. United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)	36
I. Zielsetzung und Grundprinzipien	36
II. ASC Topic 740 – Income Taxes	38
1. Zielsetzung und Anwendungsbereich	38
2. Inhalt	39
F. Schweizer Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER)	41
I. Zielsetzung und Grundprinzipien	41
II. FER 11 – Ertragsteuern	43
1. Zielsetzung und Anwendungsbereich	43
2. Inhalt	44
§ 3 Tatsächliche Ertragsteuern	45
A. Konzeptionelle Grundlagen	46
B. Handelsrecht (OR)	47
I. Erfassung & Ausweis	47
1. Bilanz: Stichtagsbezogene Erfassung & Ausweis	47
2. Erfolgsrechnung: Periodenbezogene Erfassung & Ausweis	48
II. Bewertung	48
III. Offenlegung	48
C. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	49
I. IFRS	49
1. Übersicht	49
2. Erfassung	49
3. Bewertung	50
a) Erstbewertung	50
b) Folgebewertung	51
4. Ausweis	52
a) Bilanz: Stichtagsbezogener Ausweis	52
b) Gewinn- und Verlustrechnung: Periodenbezogener Ausweis	53
5. Offenlegung	55
II. Vergleich mit US GAAP	55
III. Vergleich mit Swiss GAAP FER	56
D. OECD Model Rules	57
I. Übersicht	57
II. Weitere, nicht über den Steueraufwand (-ertrag) erfasste Steuerarten (Art. 4.1.2 lit. a MR)	58

III. Erfolgswirksam erfasste tatsächliche Ertragsteueraufwandspositionen auf exkludierten Positionen (Art. 4.1.3 lit. a MR)	59
IV. Erfolgsunwirksam erfasste tatsächliche Ertragsteuerpositionen auf inkludierten Positionen (Art. 4.1.1 lit. c MR)	60
V. Fehlende subjektive Absicht zur Zahlung von Ertragsteuern innerhalb von drei Jahren (Art. 4.1.3 lit. e MR)	61
VI. Ausbleibende Zahlung von abgegrenzten Ertragsteuern innerhalb von drei Jahren (Art. 4.6.4 MR)	62
VII. Nachträgliche, aperiodische Auflösung («True-down») von zu hohen tatsächlichen Ertragsteuerverbindlichkeiten der Vorjahre (Art. 4.6.1 MR)	63
VIII. Nachträgliche, aperiodische Bildung («True-up») von zu tiefen tatsächlichen Ertragsteuerverbindlichkeiten der Vorjahre (Art. 4.6.1 MR)	64
IX. Unsichere, tatsächliche Ertragsteuerpositionen (Art. 4.1.2 lit. c, 4.1.3 lit. d MR)	65
E. Erfahrungen aus der Praxis	65
§ 4 Latente Ertragsteuern	68
A. Konzeptionelle Grundlagen	69
I. Stichtagsbezogener Erklärungsansatz: latente Steuern als Ausfluss der «Fair Presentation»	69
II. Periodenbezogener Erklärungsansatz: latente Steuern als Ausfluss des «Matching Principle»	71
III. Prinzip der steuerlichen Korrektur von Temporaleinzeldifferenzen	72
B. Handelsrecht (OR)	74
C. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	75
I. IFRS	75
1. Erfassung	75
a) Begriffe	75
b) Latente Steuerverbindlichkeiten auf zu versteuernden temporären Differenzen	80
c) Latente Steuerguthaben auf abzugsfähigen temporären Differenzen	83
d) Latente Steuerguthaben auf noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten und Steuergutschriften	87
2. Bewertung	91
a) Erstbewertung	91
b) Folgebewertung	93
3. Ausweis	95
a) Bilanz: Stichtagsbezogener Ausweis	95
b) Gewinn- und Verlustrechnung: Periodenbezogener Ausweis	95
4. Offenlegung	97
II. Vergleich mit US GAAP	97
1. Latente Steuerguthaben auf noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten	97
a) Methodische Erfassung	97
b) Erfassungsvoraussetzung	98
2. Erfassungsverbot erstmaliger Ansatz eines Vermögenswerts oder Schuld aus einer Transaktion	99

3. Ermittlung Steuersatz bei Gesetzesänderungen für Bewertung latenter Steuern	99
4. Periodenbezogener Ausweis bei späterer Anpassung oder Auflösung latenter Steuerpositionen	100
III. Vergleich mit Swiss GAAP FER	100
1. Erfassungsverbot	100
2. Latente Steuerguthaben auf noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten und Steuergutschriften	101
3. Ermittlung latenter Steuersatz	102
4. Bilanz: Stichtagsbezogener Ausweis latenter Steuerpositionen	102
5. Gewinn- und Verlustrechnung: Periodenbezogener Ausweis latenter Steuerpositionen	103
D. OECD Model Rules	103
I. Übersicht	103
II. Erfolgswirksam erfasste latente Ertragsteuerverbindlichkeiten auf exkludierten Positionen (Art. 4.4.1 lit. a MR)	107
III. Erfolgswirksam erfasste latente Ertragsteuerpositionen auf inkludierten Positionen (Art. 4.1.1 lit. c MR)	108
IV. Neuerfassung von Ertragsteuerpositionen (ohne Verluste und Steuergutschriften) mit einem latenten Steuersatz von über 15% (Art. 4.4.1 MR; «Recast Rule»)	109
V. Anpassung latente Ertragsteuerpositionen infolge Änderung latenter Steuersatz (Art. 4.4.1 lit. d, 4.6.2, 4.6.3 MR)	110
VI. Ausbleibende Zahlung latenter Ertragsteuerverbindlichkeiten innerhalb von fünf Jahren («Recapture Rule»)	114
1. Grundregel (Art. 4.4.4 MR)	114
2. Wahlrecht (Art. 4.4.1 lit. b, 4.4.2 lit. a, 4.4.7 MR; «Unclaimed Accruals-Rule»)	116
3. Ausnahmen von Grundregel (Art. 4.4.5 MR; «Recapture Exception Accruals-Rule»)	116
4. Grafische Zusammenfassung	118
VII. Exkludierte latente Ertragsteuerpositionen (Art. 4.4.1 lit. b, 4.4.2 lit. a, 4.4.6 MR; «Disallowed Accruals Rule»)	119
VIII. Latente Ertragsteuerguthaben auf noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten	119
1. Nicht erfasste latente Steuerguthaben (Art. 4.4.1 lit. c, Art. 4.4.2 lit. c MR)	119
a) Übersicht	119
b) Sonderfragen	123
2. Erfasste latente Steuerguthaben mit einem latenten Steuersatz von unter 15% (Art. 4.4.3 MR; «Tax Loss Recast Rule»)	124
IX. Latente Ertragsteuerguthaben auf noch nicht genutzten Steuergutschriften (Art. 4.4.1 lit. e MR)	126
X. Übergangsregeln beim Eintritt in das GloBE-Regime (Art. 9.1 MR; «Transition Rule»)	126
1. Übersicht	126
2. «Reflected or Disclosed»	127
3. Korrekturen	129

XI. GloBE-Verlust-Wahlrecht (Art. 4.5 MR)	130
XII. Excess Negative Tax Expense (Art. 4.1.5 MR)	131
E. Erfahrungen aus der Praxis	131
§ 5 Unsichere & eventuelle Ertragsteuern	134
A. Handelsrecht (OR)	134
I. In der Bilanz erfasste unsichere Steuerpositionen	134
1. Erfassung & Ausweis	134
2. Bewertung	135
3. Exkurs: Behandlung unsicherer Steuerpositionen im Gewinnsteuerrecht (DBG, StHG)	136
a) Inländische vs. ausländische Steuerrisiken	136
b) Vorsichtsprinzip vs. Willkürreserven	137
II. Im Anhang offengelegte Eventualsteuerpositionen	138
B. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	139
I. IFRS	139
1. Übersicht	139
a) Ertragsteuern	139
b) Übrige Steuern und Abgaben	139
2. In der Bilanz erfasste unsichere Steuerpositionen	140
a) Begriff «Unsichere Steuerpositionen»	140
b) Ansatz & Bewertung	142
aa) Vorbemerkung – Prüfungs- und Transparenzfiktion als Grundprämisse	142
bb) Schritt 1 – Ansatzschwelle	143
cc) Schritt 2 – Bewertung	143
dd) Folgebewertung	145
c) Ausweis & Offenlegung	146
3. Im Anhang offengelegte Eventualsteuerpositionen	147
4. Tabellarische Zusammenfassung	148
II. Vergleich mit US GAAP	148
1. Übersicht	148
2. In der Bilanz erfasste unsichere Steuerpositionen	148
3. Im Anhang offengelegte Eventualsteuerpositionen	151
III. Vergleich mit Swiss GAAP FER	151
1. Übersicht	151
2. In der Bilanz erfasste unsichere Steuerpositionen	151
3. Im Anhang offengelegte Eventualsteuerpositionen	152
C. OECD Model Rules	153
I. Begriff	153
II. Steueraufwand (-ertrag) für unsichere Steuerpositionen (Art. 4.1.2 lit. c, 4.1.3 lit. d MR)	153
1. Allgemein	153
2. In der Vergangenheit (nicht) abgegrenzte, materialisierte Steuerrisiken	154
D. Erfahrungen aus der Praxis	156

§ 6 Sonstige Steuern und Abgaben	158
A. Handelsrecht (OR)	158
B. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	159
I. IFRS	159
1. Erfassung	159
2. Bewertung	160
3. Ausweis	160
4. Offenlegung	161
II. Vergleich mit US GAAP	161
III. Vergleich mit Swiss GAAP FER	161
C. OECD Model Rules	162

§ 7 Steuerbezogene Offenlegungen im Anhang	163
A. Handelsrecht (OR)	163
I. Direkte Steuern	163
II. Sonstige Steuern und Abgaben	164
B. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	164
I. IFRS	164
1. Ertragsteuern	165
a) Generelle Offenlegungspflichten	165
b) Spezifische Offenlegungspflichten zur globalen Mindeststeuer	170
c) Offenlegungspflichten im Zwischenabschluss	170
2. Sonstige Steuern und Abgaben	171
II. Vergleich mit US GAAP	171
III. Vergleich mit Swiss GAAP FER	172
C. Erfahrungen aus der Praxis	172

Teil 2 – Einzelthemen Schweiz

§ 1 Ertragsteuerbegriff im Schweizer Kontext	176
A. Handelsrecht (OR)	176
B. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	178
I. IFRS	178
1. Konzeptionelle Grundlagen	178
a) Gewinnsteuer	178
b) Quellensteuer auf Ausschüttungen	178
aa) Ausschüttungen	179
bb) Nicht-konsolidierte Eigenkapitalinstrumente	179
c) Ergänzungssteuer globale Mindeststeuer	179
d) Übrige Steuern und Abgaben	180
e) Zinsen und Bussen	181
2. Anwendung IAS 12.2 auf das Schweizer Steuersystem	182
a) Steuerarten	182
b) Zinsen und Bussen	187

II. US GAAP	188
III. Swiss GAAP FER	189
C. OECD Model Rules	190
I. Übersicht	190
II. Positiv-aufzählende Definition (Art. 4.2.1 MR)	191
III. Negativ-abgrenzende Definition (Art. 4.2.2 MR)	193
IV. Zinsen und Bussen	193
1. Bussen	193
2. Zinsen	194
V. «Erfasste Steuern» (covered taxes) gemäss Transitional CbCR Safe Harbour	194
D. Tabellarische Zusammenfassung	195
§ 2 Ertragsteuersatz im Schweizer Kontext	197
A. Ermittlung Ertragsteuersatz	197
I. Grundlagen	197
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	197
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	198
II. Praktische Anwendung	199
1. Schritt 1 – Sonderfälle	199
2. Schritt 2 – Ermittlung gesetzlicher Gewinnsteuersatz	200
3. Schritt 3 – Ermittlung effektiver Gewinnsteuersatz	200
III. OECD Model Rules	201
B. Berücksichtigung von Gesetzesänderungen bei Ermittlung latenter Ertragsteuersatz	202
I. Grundlagen	202
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	202
2. Schweizer Gesetzgebungsprozess	203
II. Praktische Anwendung Schweiz	203
1. «Enacted» im Schweizer Gesetzgebungsprozess	203
2. «Substantially Enacted» im Schweizer Gesetzgebungsprozess	204
C. Steuersatzermittlung bei interkantonalen Unternehmen	206
I. Grundlagen	206
II. Praktische Anwendung	206
1. Tatsächlicher Steuersatz	206
2. Latenter Steuersatz	208
a) Temporäre Differenzen	208
b) Steuerliche Verlustvorträge	208
D. Steuersatzermittlung bei internationalen Unternehmen	208
I. Grundlagen	208
II. Praktische Anwendung	209
1. Steuersatz	209
2. Provisorische Verlustübernahme	210
a) Perspektive ausländische Konzerneinheit (Betriebsstätte)	210
b) Perspektive inländische Konzerneinheit (Stammhaus)	211

III. OECD Model Rules	213
1. Betriebsstättenbegriff (Art. 10.1.1. MR)	213
2. Zurechnung von GloBE-Gewinn und -Verlust und erfasste Steuern zu Betriebsstätten	214
a) GloBE-Gewinn und -Verlust (Art. 3.4, 3.5.1 lit. a MR)	215
b) Erfasste Steuern (Art. 4.3.2 lit. a MR)	215
3. Provisorische Verlustübernahme (Art. 3.4.5 MR)	216
§ 3 Positionen der Bilanz: Vermögenswerte	220
A. Bewegliche Vermögenswerte	220
I. Grundlagen	220
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	220
a) IFRS	220
aa) (Anschaffungs-)Kostenmodell	220
bb) Neubewertungsmodell	221
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	222
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	222
a) Massgebliche handelsrechtliche Vorschriften	222
b) Gewinnsteuerliche Vorschriften	222
II. Praktische Anwendung	222
III. OECD Model Rules	224
1. Korrekturvorschriften	224
2. Substance-based Income Exclusion (Art. 5.3.4 MR)	225
B. Unbewegliche Vermögenswerte	225
I. Grundlagen	225
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	225
a) IFRS	225
aa) Betriebsliegenschaften	226
bb) Renditeliegenschaften	226
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	226
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	227
a) Nutzung	227
b) Veräusserung	227
II. Praktische Anwendung	229
1. Temporäre Bewertungsdifferenzen	229
2. Latenter Steuersatz	231
a) Ertragsteuerbegriff	231
b) «Expected Way of Realization»	231
c) Ermittlung latenter Steuersatz	232
aa) Liegenschaften in dualistischen Kantonen	232
bb) Liegenschaften in monistischen Kantonen	233
III. OECD Model Rules	234
1. «Recapture Rule» (Art. 4.4.4 MR)	234
2. Wahlrecht (Art. 3.2.6 MR)	234

3. Überlegungen zur wirtschaftlichen Handänderung (Verkauf Immobiliengesellschaft)	235
a) Grundstückgewinnsteuer als zu exkludierende Steuer?	235
b) Erfasste Steuer bei welcher Konzerngesellschaft?	236
c) Wahlrecht von Art. 3.2.6 MR auch bei wirtschaftlicher Handänderung?	236
4. Substance-based Income Exclusion (Art. 5.3.4 MR)	236
C. Finanzielle Vermögenswerte (ohne Beteiligungen)	237
I. Grundlagen	237
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	237
a) IFRS	237
aa) Eigenkapitalinstrumente	238
bb) Fremdkapitalinstrumente	238
cc) Derivate	240
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	241
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	241
a) Massgebliche handelsrechtliche Vorschriften	241
b) Gewinnsteuerliche Vorschriften	242
II. Praktische Anwendung	242
III. OECD Model Rules	243
1. Zu inkludierende, erfolgsunwirksam erfasste Positionen (Art. 4.1.1 lit. c MR)	243
2. Ausnahme der «Recapture Rule» (Art. 4.4.5 lit. e MR)	244
D. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Einzelabschluss	245
I. Grundlagen	245
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	245
a) IFRS	245
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	246
2. Gewinnsteuerrecht (DBG, StHG)	247
a) Massgebliche handelsrechtliche Vorschriften	247
b) Gewinnsteuerliche Vorschriften	247
II. Praktische Anwendung	248
1. Temporäre Bewertungsdifferenzen	248
2. «Control the Timing of Reversal» (IAS 12.39)	249
3. Überlegungen zum Beteiligungsabzug bei steuerlichen Verlustvorträgen	251
III. OECD Model Rules	252
1. Zu exkludierende Wertveränderungen (Art. 3.2.1 lit. c MR)	252
a) Buchmässige Wertveränderungen	252
b) Realisierte Wertveränderungen	252
2. Zu exkludierende Steuereffekte (4.1.3 lit. a, 4.4.1 lit. a MR)	253
a) Steueraufwand oder auch Steuernutzen?	253
b) Gesamter oder nur anteiliger Steueraufwand?	254
c) Ermittlung relevanter Steueraufwand aufgrund Beteiligungsabzug	255
3. Wahlrecht (Equity Investment Inclusion Election)	255
E. Beteiligungen an Personengesellschaften im Einzelabschluss	256
I. Grundlagen	256
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	256

a) IFRS	256
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	257
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	257
a) Kommanditgesellschaften & vergleichbare ausländische Rechtsformen	257
aa) Handelsrechtliche Bewertung	257
bb) Gewinnsteuerliche Behandlung	258
cc) Interkantonale bzw. internationale Personengesellschaften	259
b) Einfache Gesellschaften & vergleichbare ausländische Rechtsformen	260
II. Praktische Anwendung	261
1. Tatsächliche Ertragsteuern	261
2. Latente Ertragsteuern	261
a) Vermögenswerte und Schulden der Personengesellschaft	261
b) Beteiligung an der Personengesellschaft	262
3. Organisatorische Ermittlung der Steuerpositionen	263
III. OECD Model Rules	264
§ 4 Positionen der Bilanz: Schulden	266
A. Mezzanin-Finanzinstrumente	266
I. Grundlagen	266
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	266
a) IFRS	266
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	267
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	267
a) Massgebliche handelsrechtliche Vorschriften	267
b) Gewinnsteuerliche Vorschriften	268
II. Praktische Anwendung	268
1. Allgemeine Überlegungen	268
2. Erstbewertung	269
3. Folgebewertung	269
4. Transaktionskosten	270
III. OECD Model Rules	270
B. Forderungsverzichte	270
I. Grundlagen	271
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	271
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	271
a) Massgebliche handelsrechtliche Vorschriften	271
b) Gewinnsteuerliche Vorschriften	271
II. Praktische Anwendung	271
III. OECD Model Rules	272
§ 5 Positionen der Bilanz: Eigenkapital	274
A. Eigenkapitalbeschaffung	274
I. Grundlagen	274
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	274
a) IFRS	274
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	274

2. Steuerrecht (DBG, StHG)	275
II. Praktische Anwendung	275
III. OECD Model Rules	275
B. Eigene Aktien	275
I. Grundlagen	275
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	275
a) IFRS	275
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	276
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	276
a) Massgebliche handelsrechtliche Vorschriften	276
b) Gewinnsteuerliche Vorschriften	276
II. Praktische Anwendung	277
1. Latente Ertragsteuern	277
2. Tatsächliche Ertragsteuern	277
III. OECD Model Rules	277
C. Steuerliche Verluste	278
I. Grundlagen	278
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	278
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	278
II. Praktische Anwendung	278
1. Verlustvortrag	278
a) Höhe des steuerlichen Verlusts	278
b) «Wert» des steuerlichen Verlusts	279
2. Verlustrücktrag	279
III. OECD Model Rules	280
1. Verlustvortrag	280
2. Verlustrücktrag	280
§ 6 Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung	281
A. Beteiligungserträge von Kapitalgesellschaften im Einzelabschluss	281
I. Grundlagen	282
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	282
a) IFRS	282
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	283
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	283
a) Massgebliche handelsrechtliche Vorschriften	283
b) Gewinnsteuerliche Vorschriften	284
II. Praktische Anwendung	285
III. OECD Model Rules	285
1. Excluded Dividends (Art. 3.2.1 lit. b MR)	285
a) Funktionsweise	286
b) Voraussetzungen	286
c) Überlegungen zur phasenkongruenten Verbuchungspraxis unter GloBE	287
2. Excluded Covered Taxes (Art. 4.1.3 lit. a MR)	288

B. Ausländische Quellensteuern auf Dividenden, Lizenzen und Zinsen	288
I. Grundlagen	289
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	289
a) IFRS	289
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	289
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	290
II. Praktische Anwendung	291
1. Quellensteuern auf Dividenden	291
a) Brutto- vs. Nettoausweis Dividende	291
b) Rückforderung	291
c) Anrechnung	292
2. Quellensteuern auf Lizenzen und Zinsen	292
a) Brutto- vs. Nettoausweis Lizenzen und Zinsen	292
b) Rückforderung	292
c) Anrechnung	293
III. OECD Model Rules	293
1. Qualifikation als erfasste Steuern (Art. 4.2.1 lit. b MR)	293
2. Zurechnung auf Geschäftseinheit (Art. 4.3 MR)	294
a) Quellensteuern auf Dividenden	294
b) Quellensteuern auf Lizenzen und Zinsen	295
C. Aktienbasierte Vergütungen	296
I. Grundlagen	296
1. Vorbemerkungen	296
2. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	298
a) IFRS	298
aa) Echte aktienbasierte Vergütungen	298
bb) Virtuelle aktienbasierte Vergütungen	300
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	301
3. Steuerrecht (DBG, StHG)	301
a) Massgebliche handelsrechtliche Vorschriften	301
aa) Echte aktienbasierte Vergütungen mit Bereitstellung durch Emission neuer Aktien	301
bb) Echte aktienbasierte Vergütungen mit Bereitstellung durch Rückkauf bestehender Aktien	302
cc) Virtuelle aktienbasierte Vergütungen	304
b) Gewinnsteuerliche Vorschriften	304
aa) Echte aktienbasierte Vergütungen mit Bereitstellung durch Emission neuer Aktien	304
bb) Echte aktienbasierte Vergütungen mit Bereitstellung durch Rückkauf bestehender Aktien	305
cc) Virtuelle aktienbasierte Vergütungen	305
II. Praktische Anwendung	305
1. Latente Steuern	305
2. Tatsächliche Steuern	308
3. Vergleich mit US GAAP	308
III. OECD Model Rules	308

§7 Verschiedenes	310
A. Steuerpositionen in der Zwischenberichterstattung	310
I. Grundlagen	310
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	310
a) IFRS	310
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	312
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	312
a) Massgebliche handelsrechtliche Vorschriften	312
b) Gewinnsteuerliche Vorschriften	313
II. Praktische Anwendung	313
1. Tatsächliche Ertragsteuern	313
a) Ermittlung Bemessungsgrundlage	313
b) Ermittlung Steuersatz	314
c) Anpassung Steuerabgrenzung Vorjahre («True-up/True-down»)	315
d) Überlegungen zum Beteiligungsabzug	315
2. Latente Ertragsteuern	316
a) Änderung latenter Steuersatz in Zwischenperioden	316
b) Latentes Steuerguthaben auf steuerlichen Zwischenperiodenverlusten	317
III. OECD Model Rules	317
B. Bilanzielle Verrechnung von Steuerpositionen	317
I. Grundlagen	318
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	318
a) IFRS	318
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	318
2. Handelsrecht	319
II. Praktische Anwendung	319
1. Einzelabschluss	319
a) Verrechnung tatsächlicher Steuerguthaben und -verbindlichkeiten	319
b) Verrechnung latenter Steuerguthaben und -verbindlichkeiten	320
c) Verrechnung tatsächlicher und latenter Steuerpositionen	320
2. Konzernabschluss	321
C. Fremdwährungseffekte im Einzelabschluss	321
I. Grundlagen	322
1. «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards	322
a) IFRS	322
b) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	324
2. Steuerrecht (DBG, StHG)	324
a) Massgebliche handelsrechtliche Vorschriften	324
b) Gewinnsteuerliche Vorschriften	326
II. Praktische Anwendung	327
1. Tatsächliche Steuerpositionen	327
a) Währung für Bewertung	327
b) Umrechnung in Funktionalwährung	327
2. Latente Steuerpositionen	328
a) Währung für Bewertung	328
b) Umrechnung in Funktionalwährung	329

III. OECD Model Rules	329
1. Asymmetrische Fremdwährungsgewinne und -verluste (Art.3.2.1 lit.f MR)	329
2. GloBE-Steuererklärung	333

Teil 3 – Konsolidierung und Spezialthemen

§ 1 Ertragsteuerpositionen im Konzernabschluss	336
A. Grundlagen	336
I. Konsolidierungskreis und -methoden	336
1. IFRS	336
a) Überblick	336
b) Tochterunternehmen – Beherrschung	337
c) Gemeinschaftsunternehmen – Gemeinsame Beherrschung	338
d) Assoziierte Unternehmen – massgeblicher Einfluss	338
e) Eigenkapitalinstrumente – kein (massgeblicher) Einfluss	338
2. Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	339
3. OECD Model Rules	339
a) Bedeutung Konzernabschluss	339
b) Investmentgesellschaft (Art. 10.1.1 MR)	340
c) Gemeinschaftsunternehmen (Art. 6.4.1, 10.1.1. MR)	340
II. Vollkonsolidierung: Erstkonsolidierung	341
1. IFRS	341
2. Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	343
3. OECD Model Rules	344
III. Vollkonsolidierung: Folgekonsolidierung	344
1. IFRS	344
a) Fortgeführte Erstkonsolidierungswerte (IFRS-II-Buchwerte) als Ausgangsgrösse für Folgekonsolidierung	344
b) Kapitalkonsolidierung	345
c) Vermögens- und Schuldenkonsolidierung	345
d) Aufwands- und Ertragskonsolidierung	346
e) Zwischengewinnelimination	346
f) Elimination konzerninterner Gewinnausschüttungen	348
2. Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	348
IV. Equity-Konsolidierung	348
1. Grundlagen	348
2. Erstkonsolidierung	349
3. Folgekonsolidierung	349
B. Praktische Anwendung	350
I. Übersicht	350
II. Vollkonsolidierung: Ertragsteuerpositionen bei Erstkonsolidierung	351
1. Übersicht	351

2. Latente Ertragsteuern auf temporären Differenzen bei identifizierbaren Vermögenswerten und Schulden (IFRS-II-Buchwerte)	351
a) Bewertung	351
b) Ausweis	352
3. Latente Ertragsteuern auf temporären Differenzen bei Goodwill	353
a) Grundsatz	353
b) Ausnahme	353
4. Latente Steuer auf noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten und Steuergutschriften	354
a) «Erworbene Verluste»	354
b) «Erworbene Gewinne»	355
5. Unsichere & eventuelle Ertragsteuern	356
6. Tabellarische Zusammenfassung Erstkonsolidierung	357
III. Vollkonsolidierung: Ertragsteuerpositionen bei Folgekonsolidierung	357
1. Relevante IFRS-Werte für Ermittlung temporärer Differenzen	357
a) Fortgeführte Erstkonsolidierungswerte (IFRS-II-Buchwerte)	357
b) Durch Konsolidierungsmassnahmen ermittelte IFRS-Konzernbuchwerte	358
2. Kapitalkonsolidierung	359
3. Vermögens- und Schuldenkonsolidierung	360
4. Aufwands- und Ertragskonsolidierung	362
5. Zwischengewinnelimination	362
a) IFRS	362
b) US GAAP	363
6. Elimination konzerninterner Gewinnausschüttungen	364
7. Outside Basis Differences	364
a) Begriffe	364
b) Latente Steuerverbindlichkeiten	366
c) Latente Steuerguthaben	369
d) Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	369
8. Tabellarische Zusammenfassung Folgekonsolidierung	370
IV. Equity-Konsolidierung: Ertragsteuerpositionen	371
1. Ertragsteuerpositionen bei Erstkonsolidierung	371
2. Ertragsteuerpositionen bei Folgekonsolidierung	372
§ 2 Konzerninterne Geschäftsumstrukturierungen	375
A. Grundlagen	375
I. Perspektive Konzerngesellschaft: Einzelabschluss	375
1. IFRS	375
a) Acquisition Method	375
b) Pooling of Interests Method	376
2. Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	377
II. Perspektive Konzern: Konzernabschluss	377

B. OECD Model Rules	379
I. Umstrukturierung nach Eintritt: allgemeine Regeln (Art. 3.2.3, 6.3 MR)	379
II. Umstrukturierung vor Eintritt: besondere Regeln (Art. 9.1.3 MR)	380
§ 3 (Konzern-)Steuersatz	381
A. Grundlagen	381
B. Ertragsteuerliche Parameter	382
I. Tatsächliche Ertragsteuerpositionen	383
1. Geografischer Fussabdruck	383
2. Geografische Gewinnverteilung	383
3. Permanente Differenzen	384
4. Aperiodische Effekte	384
II. Latente Ertragsteuerpositionen	385
1. Aperiodische Effekte durch steuerliche Verlustvorträge	385
2. Aperiodische Effekte durch Steuersatzerhöhungen/-senkungen	385
III. Aus der Konsolidierung resultierende Ertragsteuerpositionen	386
C. Kritik	386
§ 4 (Konzern-)Steuerüberleitungsrechnung	388
A. Grundlagen	388
I. IFRS	388
II. Vergleich mit US GAAP und Swiss GAAP FER	389
B. Praktische Anwendung	389
I. Erwarteter Steuersatz bzw. -aufwand	390
II. Überleitungsposten zum effektiven Steuersatz bzw. -aufwand	392
1. Effekte aus Steuersatzdifferenzen	392
2. Effekte aus steuerlichen Verlustvorträgen	393
3. Effekte aus permanenten Differenzen	396
4. Effekte aus temporären Differenzen	398
5. Effekte aus Vorjahren	399
6. Effekte aus globaler Mindeststeuer	400
a) Nationale Ergänzungssteuer (QDMTT)	400
b) Internationale Ergänzungssteuer (IIR, UTPR)	401
7. Effekte aus nicht-rückforderbaren, nicht-anrechenbaren Quellensteuern auf Dividenden	401
8. Effekte aus Konsolidierung	402
9. Übrige Effekte	403
10. Exkurs: «Effekte» aus Fehlern im Tax Accounting & Reporting	403
11. Tabellarische Zusammenfassung	404
§ 5 Steuereffekte auf einzelnen Geschäftsvorfällen oder Positionen	405
A. Übersicht Vorschriften	405
I. Geschäftsvorfälle und Ergebnisse im sonstigen Ergebnis und Eigenkapital	405
II. Segmentberichterstattung	405

III. Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche	406
IV. Ausserordentliche Positionen	406
B. Methodische Ermittlung Steuereffekte	407
§ 6 Tax Reporting ausserhalb «True and Fair View»-Berichterstattung	409
A. Übersicht	409
I. Einordnung	409
II. Historische Entwicklung	409
B. Country-by-Country Reporting	412
I. Grundlagen	412
II. OECD Model Rules	413
1. «De minimis»-Test	414
2. «Routine Profits»-Test	415
3. «Simplified ETR»-Test	416
C. Public Country-by-Country Reporting	418
I. Europäische Union	418
II. Weitere Staaten	419
D. Tax Transparency Reporting	419
I. Total Tax Contribution Reporting	419
II. Tax Strategy & Risk Control Framework	419
E. Global Reporting Initiative Standard (GRI)	420
I. Übersicht	420
II. GRI 207 – Tax (2019)	421
1. Steuerstrategie (GRI 207-1)	422
2. Tax Governance, Kontrolle und Risikomanagement (GRI 207-2)	422
3. Einbezug Interessengruppen (GRI 207-3)	422
4. Country-by-Country Reporting (GRI 207-4)	423
Literaturverzeichnis	425
Materialien- und Publikationsverzeichnis	434
Wörterbuch	437
Stichwortverzeichnis	447