Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation UVEK

Bundesamt für Umwelt BAFU

22. August 2023

Abschreibedauer von Investitionen

Bericht zuhanden der UREK-S

22.061 s Revision des CO_2-Gesetzes nach 2024

1 Ausgangslage und Abgrenzung

Die UREK-S bat die Verwaltung an der Sitzung vom 3. Februar 2023 zu prüfen, ob mit einer flexibleren Abschreibungspraxis bei Investitionen in die Klimawende eine positive Wirkung auf die Treibhausgasemissionen der Schweiz erzielt werden könnten. Die Verwaltung wird gebeten, einen entsprechenden Vorschlag zu machen und dabei die Erfahrungen in Deutschland, UK und Irland zu berücksichtigen.

Unter den Begriff «Superabschreibung» fallen zwei unterschiedliche Ansätze. Im Sinne der beschleunigten Abschreibung können Aktiva weiterhin zu 100%, aber durch höhere Abschreibungsätze schneller abgeschrieben werden. Demgegenüber können bei einer erhöhten Abschreibung Aktiva betraglich zu mehr als 100% abgeschrieben werden. Dem vorliegenden Antrag liegt der Ansatz der beschleunigten Abschreibung zugrunde.

2 Wirkungsweise einer Superabschreibung im Sinne der beschleunigten Abschreibung

Die Superabschreibung im Sinne der beschleunigten Abschreibung ist eine Massnahme, die der privaten Investitionsförderung dienen soll. Durch eine Erhöhung der jährlichen Abschreibungsrate erhalten Unternehmen schneller einen finanziellen Ausgleich für ihre Investitionen. Grund dafür ist die gewinnmindernde Wirkung von Abschreibungen. In der Erfolgsrechnung werden Abschreibungen als Aufwand verbucht und schmälern somit den steuerpflichtigen Gewinn.

Wird nun die jährliche Abschreibungsrate erhöht, so müssen Unternehmen pro Jahr einen geringeren Anteil ihres Gewinns versteuern. Allerdings verkürzt sich gleichzeitig der Abschreibungszeitraum. Ein Gut wird so lange abgeschrieben, bis der Restwert seiner ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleich null ist. Erhöht sich der jährliche Abschreibungssatz, verteilt sich die Abschreibung eines Gutes auf weniger Jahre. Das bedeutet: insgesamt bewirkt die Massnahme buchhalterisch langfristig weder für Unternehmen einen Gewinn noch für den Staat einen Verlust. Die Superabschreibung ermöglicht den Unternehmen ihre Investitionen schneller steuerlich geltend zu machen und so ihren steuerbaren Gewinn zu senken und durch die verminderte Steuerzahlung die Liquidität auf einem höheren Niveau zu halten. Dem Staat entgeht in diesem Zeitraum jedoch ein Teil der als Steuern zufliessenden Mittel. Das heisst, es kommt zu einer temporären Umverteilung der Liquidität vom Staat hin zu den Unternehmen, da die Steuereinnahmen zeitlich nach hinten verlagert werden. In der Folge muss der Staat Ausgabenprogramme kürzen, Steuersenkungen aufschieben oder sich zusätzlich verschulden, sofern die Schuldenbremse dies zulässt.

Für die Investitionstätigkeit der Unternehmen ist nicht die buchhalterische Sicht, sondern die Barwertbetrachtung relevant. Wenn durch die beschleunigte Abschreibung die Steuerlast zeitlich nach hinten verlagert werden kann, werden zusätzliche Investitionsprojekte rentabel. Dadurch kann die private Investitionstätigkeit etwas stimuliert werden.

Zu beachten ist, dass sich eine beschleunigte Abschreibung je nach Unternehmenstyp und Ausgestaltung der Massnahme unterschiedlich auswirkt. Die beschleunigte Abschreibung ist namentlich für hochrentable Unternehmen interessant, bei denen die erhöhte Abschreibung tatsächlich die Gewinnsteuer senkt. Bei Unternehmen an der Gewinnschwelle oder Start-ups in der Aufbauphase greift die Massnahme hingegen nicht, weil sie deren Steuerlast nicht senkt. Bei der Ausgestaltung gilt es weiter zu beachten, dass der durch die beschleunigte Abschreibung gesetzte Anreiz zwar ausreichen mag, um die Umsetzung wirtschaftlicher Massnahmen auszulösen. Für hochinnovative Produkte, welche noch keine Marktreife erlangt haben, wäre jedoch eine wesentlich höhere Förderung notwendig. Für diese Art von Investitionen wäre folglich keine Wirkung beschleunigter Abschreibungsmöglichkeiten zu erwarten.

3 Internationale Erfahrungen und Evidenz zur Wirksamkeit

Beschleunigte oder erweiterte Abschreibungen oder andere Investitionsbeihilfen für energieeffiziente und umweltfreundliche Technologien Anlagen oder Prozesse (insbesondere die direkte Abzugsmöglichkeit von Investitionskosten vom steuerpflichtigen Gewinn) sind in der EU verbreitet.

Ein etabliertes Beispiel ist **Irland,** wo die seit 2008 bestehende *Accelerated Capital Allowance (ACA)* als Anreiz für Unternehmen, Investitionen in energiesparende und erneuerbare Energietechnologien zu tätigen, bis Ende 2024 verlängert und ausgeweitet wurde. Schon bisher konnten Ausgaben für die im sogenannten *Triple-E*-Register aufgeführten energieeffizienten Geräte und Maschinen im Jahr der Anschaffung vollständig von den Steuern abgezogen werden.[1] Neu gilt dies nicht mehr für Geräte und Maschinen, die direkt mit fossilen Brennstoffen betrieben werden. Dafür können auch elektrisch betriebene Fahrzeuge schneller abgeschrieben werden. Gemäss einer Evaluation aus dem Jahr 2017 bestehen Hinweise, dass sich das ACA-Programm positiv auf die Entwicklung eines Marktes für nachhaltige Technologien, die Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit und der Liquidität der teilnehmenden Unternehmen sowie die Verringerung des Energieverbrauchs und der damit verbundenen Emissionen ausgewirkt hat. Gleichzeitig leiste das Programm nur einen geringen Beitrag zu den nationalen Energiesparzielen und den EU-Emissionsreduktionszielen, was vermutlich auch auf das geringe Volumen an durch das Programm erzielten Steuerabzügen zurückzuführen ist (2015: 1,1 Millionen Euro für 65 Antragssteller).

Ein ähnliches Programm existierte mit der *Enhanced Capital Allowance (ECA)* im **Vereinigten Königreich** von 2001 bis 2020.[2] Es erlaubte ebenfalls eine Abschreibung der Kosten von Investitionen für Produkte und Anlagen zu 100 Prozent, sofern diese den Energieeffizienzkriterien gemäss der sogenannten *Energy Technology Product List (ETPL)*[3] entsprachen. Typischerweise waren etwa die besten 25 Prozent der Produkte für eine beschleunigte Abschreibung zugelassen. Die Begünstigung energieeffizienter Produkte mittels Listeneintrag veränderte die Beschaffungspraxis der Nachfrager in Richtung Energieeffizienz, da bei erfolgreicher Umsetzung (z.B. bei direkter Integration in die Steuererklärung) listenkonforme Produkte nahezu standardmässig beschafft werden. Als Nachteile des listenbasierten Systems wurden insbesondere die Notwendigkeit der regelmässigen Aktualisierung und die Gefahr der mangelnden Technologieneutralität identifiziert.

Vom 1. April 2021 bis Ende März 2023 kannte das **Vereinigte Königreich** eine Superabschreibung («super-deduction») in Form einer erhöhten Abschreibung, jedoch ohne Konzentration auf Klima- oder Energieaspekte. Zwei Jahre lang konnten alle Investitionen eines Unternehmens in Anlagen und Maschinen mit 130 Prozent abgeschrieben werden. Indem zu mehr als 100% abgeschrieben werden kann, werden die Steuereinnahmen nicht nur zeitlich nach hinten verlagert, sondern tatsächlich beschnitten. Diese Massnahme diente der Erholung nach der COVID-19 Pandemie, die Liquidität der Unternehmen soll gestärkt werden. Die *super-deduction* wurde im April 2023 durch eine ähnliche Massnahme abgelöst[4]: Bis im März 2026 können Unternehmensinvestitionen im ersten Jahr zu 100 Prozent,

1 Accelerated Capital Allowance | Business Grants | SEAI

2 Claim capital allowances: 100% first year allowances - GOV.UK (www.gov.uk)

3 **Fehler! Linkreferenz ungültig.**

4 **Fehler! Linkreferenz ungültig.**

respektive zu 50 Prozent vom steuerpflichtigen Gewinn abgezogen werden, für hauptsteuerpflichtige, respektive sondersteuerpflichtige Anlagen. Zu letzteren gehören u.a. langlebige Anlagen wie Photovoltaik-Anlagen und Wärmedämmung für Gebäude. Ausserdem können Unternehmen bis März 2025 100 Prozent der Kosten für emissionsfreie Autos und Nutzfahrzeuge und für Ausrüstung für Elektrofahrzeug-Ladestationen als Steuerabzug geltend machen. In den Folgejahren gelten die regulären Raten für Abschreibungen.[5] Das Office for Budget Responsibility (OBR) schätzt, dass die neue Massnahme einen temporären Anstieg der Unternehmensinvestitionen in Höhe von fast 3,5 Prozent in den Jahren 2024-25 und 2025-26 bewirkt.[6]

In **Deutschland** hat die Ampelregierung die Superabschreibung ins Koalitionsprogramm geschrieben. Mit dieser Massnahme sollen gezielt Investitionen in Klimaschutzmassnahmen oder Digitalisierung gestärkt werden. Die Einführung der Superabschreibung wurde bisher aber verschoben. Begründet wurde die Verschiebung mit Verwerfungen auf dem Energiemarkt, den Lieferengpässen und der hohen Inflation. Im Juli 2023 kündigte die Bundesregierung dann die Einführung einer Investitionsprämie als Teil des Wachstumschancengesetzes an. Firmen, die ihre Energie- und Ressourceneffizienz im Rahmen eines Energiesparkonzepts verbessern, sollen bis 2027 unabhängig von ihrem Gewinn eine Subvention von 15 Prozent der Investition erhalten, maximal aber 30 Millionen Euro. Die Anrechnung soll auf die Ertragssteuer erfolgen.

In verschiedenen Ländern ist es möglich, einen Anteil der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern zum Zweck des Klimaschutzes vom steuerlichen Gewinn abzuziehen. Die **niederländische** Regierung hat sich in der Anwendung dieses Instruments mit mehreren Regelungen bisher am grosszügigsten gezeigt, insbesondere über die «Energy Investment Allowance», welche einen Abzug von 45 % der Investitionskosten vom steuerlichen Gewinn ermöglicht.[7]. Eine OECD-Evaluation des Programms, welches aber vor allem von Unternehmen im Energiesektor genutzt wird, wies für die Periode 1997-2012 jährliche Emissionsreduktionen von 1,2 Mio. Tonnen CO_2-Äquivalenten (CO_2-eq), und eine Kosteneffektivität von 4-7 Euro entgangene Steuereinnahmen pro reduzierte Tonne CO_2-eq.[8] Dabei entgehen dem Staat im Gegensatz zu beschleunigten Abschreibungen jedoch Steuereinnahmen, in den Niederlanden bspw. voraussichtlich rund 250 Mio. Euro im Jahr 2023.

Insgesamt haben zwar zahlreiche Studien die Wirksamkeit der grünen Steuerpolitik als Ganzes untersucht, es finden sich jedoch kaum empirische Erkenntnisse über die Wirksamkeit von beschleunigten Abschreibungsverfahren. Fallstudien[9] weisen auf die mögliche Beschleunigung des technologischen Fortschritts hin und die verbesserte Umsetzung von sonst nicht realisierten Investitionsvorhaben. Sie zeigen jedoch auch die je nach Instrument hohen Kosten für die Regierung und Ineffizienz-Probleme auf, da viele Investitionen auch ohne die entsprechende Förderung getätigt würden.[10]

4 Beschleunigte Abschreibung in der Schweiz

Die Schweiz verfügt über eine grosszügige Abschreibungspraxis, welche höhere Abschreibungssätze als betriebswirtschaftlich geboten zulässt: Dies geht in einzelnen Kantonen bis hin zur Sofortabschreibung bestimmter Aktiva (vgl. Anhang I)

---

5 **Fehler! Linkreferenz ungültig.**

6 Office for Budget Responsibility: Economic and fiscal outlook, March 2023, S. 21. Economic and fiscal outlook - March 2023 (obr.uk)

7 Energy Investment Allowance - EIA | RVO.nl

8 Arjan Ruijs and Herman R.J. Vollebergh (2013), OECD Environment Working Paper No. 55 - Lessons from 15 Years of Experience with the Dutch Tax Allowance for Energy Investments for Firms. Verfügbar unter: https://dx.doi.org/10.1787/5k47zw350q8v-en

9 Vgl. z.B. Soares J, Szklo A and Tolmasquim M (2006) Alternative depreciation policies for promoting combined heat and power (CHP) development in Brazil. Energy 31(8–9): 1151–1166.

10 Koowattanatianchai et al (2019), Incentivising investment through accelerated depreciation: Wartime use, economic stimulus and encouraging green technologies, *Accounting History* 2019, Vol. 24(1), S. 115–137.

Zusätzlich gibt es bereits heute eine Regelung für beschleunigte Abschreibungen für Umweltmassnahmen. Die ESTV publiziert die Abschreibungsraten bei der direkten Bundessteuer in einem Merkblatt.[11] Dabei wird festgehalten, dass für Investitionen in energiesparende Einrichtungen und in den Umweltschutz höhere Abschreibungsraten angewandt werden können. So hält das Merkblatt fest, dass Investitionen für energiesparende Einrichtungen, Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie und ähnliche Investitionen im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 Prozent vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen abschrieben werden können.

5 Umfrage bei den Kantonen

Entsprechend dem Wunsch der UREK-S hat die Verwaltung ergänzend die Erfahrungen und fachliche Einschätzungen der kantonalen Steuerbehörden eingeholt. An der Umfrage unter den Mitgliedskantonen der Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern der Schweizerischen Steuerkonferenz (AGUN) haben 10 Kantone teilgenommen: Aargau, Bern, Basel-Stadt, Genf, Graubünden, St. Gallen, Schwyz, Tessin, Waadt, Zug und Zürich. Die Kantone zeichnen dabei ein sehr homogenes Bild der Abschreibungspraxis für Investitionen in Klimaschutzgüter.

Kantonale Abschreibungspraktiken

Alle Kantone wenden im Grundsatz die Regelungen zur grosszügigeren Abschreibung im Merkblatt der ESTV an, zwei Kantone mit leichten Abweichungen (Bern und St. Gallen).

Nutzung beschleunigter Abschreibungen durch Unternehmungen

Alle Kantone berichten, dass die grosszügigere Abschreibungspraxis von den Unternehmen angewendet wird. Über eine vollständige statistische Erhebung dazu verfügt kein Kanton. Die Kantone Schwyz und Aargau betonen dabei die Anwendung bei Investitionen in PV-Anlagen. Der Kanton Zürich bemerkt, dass die grosszügigere Praxis vor allem auch bei Investitionen angewendet wird, die bereits anderweitig subventioniert werden. Der Kanton Graubünden verweist auf die Anwendung in Unternehmen, die einen hohen Cash Flow vorweisen können.

Einschätzung des Handlungsbedarfs

Keiner der befragten Kantone sieht einen unmittelbaren Handlungsbedarf bezüglich einer Ausweitung der Regelung oder einer noch grosszügigeren Abschreibung. Der Kanton Genf sieht darin grundsätzlich einen sinnvollen zusätzlichen Anreiz für Investitionen in Klimaschutzgüter und der Kanton Tessin merkt an, dass eine sofortige Abschreibung allenfalls bei profitablen Unternehmen einen Effekt haben könnte. Und auch der Kanton St. Gallen schreibt, dass bei einigen Unternehmen das Interesse an einer Ausweitung wohl da wäre.

6 Fazit

Eine neue oder erweiterte Regelung für beschleunigte Abschreibungen ist in der Schweiz nicht zielführend. Dies zeigt sowohl die Analyse der Verwaltung wie auch die Umfrage bei den Kantonen. Die Schweizer Abschreibungspraxis ist allgemein bereits grosszügig, darüber hinaus existieren begünstigende Regelungen für Investitionen in Energie- oder Umweltmassnahmen.

Ausserdem ist davon auszugehen, dass die Schweizer Unternehmen über ausreichend Liquidität verfügen, da der Kapitalmarkt funktioniert. Schliesslich ist zu bemerken, dass die Massnahme ungleich wirkt. Es profitieren namentlich hochprofitable Unternehmen, während Unternehmen an oder unter der Gewinnschwelle und Start-Ups nicht die Möglichkeit haben, die Vorteile beschleunigter Abschreibungen zu nutzen.

Aus diesen Gründen empfiehlt die Verwaltung, dieses Konzept nicht weiterzuverfolgen.

[11] https://www.estv.admin.ch/dam/estv/de/dokumente/dbst/merkblaetter/m-a-1995-geschbetriebe.pdf.download.pdf/M-A-1995-GeschBetriebe.pdf

Anhang I: Geltende steuerliche Regelungen zu den Abschreibungen

Zweck der Abschreibungen

Abschreibungen bezwecken die Wertminderungen der aktivierten Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögenswerten durch Abnutzung und Entwertung planmässig, systematisch und sich wiederholend über die voraussichtliche Nutzungsdauer bzw. Nutzungskapazität zu verteilen, um damit den Wertverzehr gleichmässig und insbesondere nachprüfbar abzubilden. Sie dienen deshalb dazu, den nutzungs- und alterungsbedingten Wertverlust von Vermögenswerten geltend zu machen.

Abschreibungen im Steuerrecht

Im Steuerrecht werden Abschreibungen in den Art. 28 DBG für selbständig Erwerbstätige und Art. 62 DBG für juristische Personen geregelt, die inhaltlich aufgrund der Einheitlichkeit des sachlichen Gewinnbegriffs grundsätzlich übereinstimmen. Abschreibungen bezwecken, die festgestellte Entwertung von Vermögenswerten am Bilanzstichtag gewinnmindernd durch Herabsetzung des Gewinnsteuerwerts eines Aktivums auf den massgebenden Bilanzwert zu berücksichtigen.

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Abschreibungen ist die geschäftsmässige Begründetheit, die sich für ordentliche Abschreibungen entweder am tatsächlichen Wert oder der angemessenen Verteilung über die Gebrauchsdauer und für ausserordentliche Abschreibungen am tatsächlichen Wert der Vermögensteile misst, sowie die Verbuchung als Ausdruck der formellen Massgeblichkeit (Massgeblichkeitsprinzip).

Abschreibungsmethoden

Die jährliche Abschreibungsquote ergibt sich aus der planmässigen Verteilung der Abschreibungssumme auf die geschätzte Nutzungsdauer. Nach dem Prinzip der Stetigkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR) ist die einmal gewählte Abschreibungsmethode bzw. auch der Abschreibungssatz über die ganze Nutzungsdauer beizubehalten.

In der Praxis herrscht die Abschreibung vom Buchwert, die geometrisch-degressive Abschreibungsmethode vor. Sie führt zu Beginn der Nutzungsdauer zu höheren Abschreibungsraten als die lineare Abschreibungsmethode. Bei der linearen Abschreibungsmethode werden die Quoten vom Anschaffungswert berechnet und bleiben über die gesamte Nutzungsdauer konstant. Denkbar sind aber auch andere planmässige Abschreibungsmethoden (z.B. in Abhängigkeit von der Produktionsmenge), sofern deren sachliche Angemessenheit nachgewiesen wird. Es steht dem Unternehmer offen, für verschiedene Anlagegüter unterschiedliche Abschreibungsmethoden zu wählen. So wird häufig das Anlagevermögen im Allgemeinen degressiv abgeschrieben, während auf bestimmten Anlagegütern wie dem derivativ erworbenen Goodwill oder andern Anfangsinvestitionen eine lineare Abschreibung erfolgt.[12]

Merkblätter der ESTV

Die ESTV hat in einem Merkblatt Normalabschreibungssätze nach der linearen und der degressiven Abschreibungsmethode für geschäftliche Betriebe erlassen. Daneben hat sie in separaten Merkblättern abweichende Regelungen für Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen, Schiffe und Schifffahrtsanlagen sowie die Land- und Forstwirtschaft festgelegt.

Sondersätze sieht das Merkblatt bei Investitionen für energiesparende Einrichtungen vor, indem auf Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie u.dgl. im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 Prozent vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen abgeschrieben werden kann. Dieselbe Regelung gilt gemäss Merkblatt für Gewässerschutz- und Lärmschutzanlagen sowie Abluftreinigungsanlagen (Umweltschutzanlagen).

[12] Reich, Markus; Züger Marina und Betschart, Philipp «Art. 28 DBG» in: Zweifel, Martin und Beusch, Michael, Bundesgesetz über die direkten Steuer Bundessteuer (DBG), 4. Auflage, Basel, 2022, N22.

Erfahrungsgemäss sind die von der ESTV festgelegten steuerlichen Abschreibungssätze grosszügig bemessen, d.h. betriebswirtschaftlich genauer ermittelte Sätze sind in der Regel niedriger.[13]

In der Praxis halten sich viele Unternehmen, vor allem KMU, auch im handelsrechtlichen Abschluss an die steuerlich zulässigen Abschreibungssätze gemäss dem Merkblatt der ESTV.[14]

Zulässigkeit grosszügigerer kantonaler Abschreibungsverfahren

Abweichende kantonale Abschreibungsverfahren werden auch für die direkte Bundessteuer anerkannt, wenn sie über eine längere Zeit betrachtet zum gleichen Ergebnis führen. Vorausgesetzt wird, dass die besonderen Abschreibungsverfahren im kantonalen Steuerrecht vorgesehen sind oder nach kantonaler Steuerpraxis regelmässig und planmässig zur Anwendung gelangen.

Gewisse kantonale Steuerrechte erlauben Sofortabschreibungen. Dabei dürfen Anschaffungs- und Herstellungskosten für Vermögenswerte bereits im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung – um typischerweise 80% - auf ihren Rest- bzw. Endwert abgeschrieben werden. Der bilanzierte Rest- bzw. Endwert wird anschliessend im Zeitpunkt des Ausscheidens des Vermögenswertes aus dem Unternehmen ausgebucht. Gewisse Kantone erlauben eine Sofortabschreibung von Investitionen in laufend zu ersetzende, abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter bzw. von 40% bis 60% der Investition in langlebige Anlagen. Andere gehen noch weiter und erlauben eine Sofortabschreibung auf gewerblichen Bauten.[15]

Mit der Übernahme der kantonalen Abschreibungsverfahren durch den Bund lässt sich vermeiden, dass für die kantonalen Einkommens- bzw. Gewinnsteuern und die direkte Bundessteuer unterschiedliche Steuerwerte gelten.

[13] Böckli, Peter: OR-Rechnungslegung, 2. Auflage, Zürich, 2019, N965.

[14] Böckli, Peter: OR-Rechnungslegung, 2. Auflage, Zürich, 2019, N966.

[15] Böckli, Peter: OR-Rechnungslegung, 2. Auflage, Zürich, 2019, N973.