

**Marc Nideröst**

LL.M. UZH International
Tax Law
dipl. Steuerexperte
dipl. Betriebsökonom FH



Blog > Steuerberatung > Bewertungsfragen zum neuen Rechnungslegungsrecht

09.2016

Bewertungsfragen zum neuen Rechnungslegungsrecht

Geschäftsjahre, die im Kalenderjahr 2015 enden, müssen zwingend nach dem neuen Rechnungslegungsrecht abgeschlossen werden. Dies führt zu Bewertungsfragen, die auch steuerliche Auswirkungen haben können.

Frage

Wie müssen die Aktiven und Passiven gemäss dem neuen Rechnungslegungsrecht bewertet werden?

Antwort

Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen und Schwankungsreserven

Nach Art. 960a Abs. 1 und 2 OR dürfen Aktiven höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Abgesehen davon dürfen nach Art. 960b Abs. 1 Satz 1 OR Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt am Bilanzstichtag zum Kurs oder Marktpreis bewertet werden. Auch wenn dieser über dem Nennwert oder dem Anschaffungswert liegt. Für eine solche Bewertung kommen

- kotierte Wertschriften (sofern ein liquider Handel an der Börse stattfindet),
- nicht kotierte Wertschriften (falls ein anderweitiger liquider Handel stattfindet, beispielsweise OTC oder Market Making),
- strukturierte Produkte (falls eine Bewertung mithilfe einfacher, allgemein anerkannter Modelle aufgrund beobachtbarer Marktpreise erstellt werden kann) und
- Vorräte (für Güter, die an einem nahezu vollkommenen Markt gehandelt werden, beispielsweise Rohstoffe)

in Frage (vgl. HWP I, S. 63). Es besteht in diesen Fällen also ein Wahlrecht, ob die Aktiven zu den Anschaffungskosten oder zu den höheren Marktpreisen bilanziert werden.

Wer von diesem Wahlrecht Gebrauch macht, muss nach Art. 960b Abs. 1 Satz 2 OR alle Aktiven der entsprechenden Positionen der Bilanz, die einen beobachtbaren Marktpreis aufweisen, zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewerten. Im Anhang muss auf diese Bewertung hingewiesen werden. Der Gesamtwert der entsprechenden Aktiven muss für Wertschriften und übrige Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis jeweils gesondert offengelegt werden. Werden Aktiven zum Börsenkurs oder zum Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet, darf nach Art. 960b Abs. 2 OR eine Wertberichtigung als Schwankungsreserve zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, um Schwankungen im Kursverlauf zu korrigieren. Solche Wertberichtigungen sind jedoch handelsrechtlich nur zulässig, wenn dadurch sowohl der Anschaffungswert als auch der allenfalls tiefere Kurswert nicht unterschritten wird. Der Betrag der Schwankungsreserven ist insgesamt in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen. Nach Auffassung der Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden (SSK) darf die Schwankungsreserve aber den Rahmen der üblichen Kursschwankungen nicht übersteigen (vgl. Analyse des Vorstandes der SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht, Stand: 24. 11. 2014). Dem Vernehmen nach lässt die Steuerverwaltung Schwyz eine Wertschwankungsreserve von 20% des Marktwertes zu. Diese restriktive Haltung schafft eine ungleiche Besteuerung jener Steuerpflichtigen, die sich zur Schaffung einer erhöhten Transparenz in der Jahresrechnung für die Bewertung zu Marktpreisen entschlossen haben gegenüber jenen, die sich für die Fortführung der Bewertung zu Anschaffungskosten entschieden haben (vgl. ALTDORFER/DUSS/FELBER, Die gewinnsteuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, ASA 83, 2014/2015, S. 529). Unserer Meinung nach sollte eine Schwankungsreserve im Umfang der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Buchwert zu Marktpreisen akzeptiert werden – nicht nur steuerlich im Rahmen von üblichen Kursschwankungen.



Einzelbewertung und Gruppenbewertung

Aktiven und Verbindlichkeiten werden nach Art. 960 Abs. 1 OR in der Regel einzeln bewertet, sofern sie wesentlich sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht wie üblich als Gruppe zusammengefasst werden. Dieser Grundsatz kann bei gleichartigen Aktiven und Verbindlichkeiten durchbrochen werden, wenn diese – wie in der Praxis üblich – gemeinsam bewertet werden (vgl. HWP I, S. 59). Der Wortlaut des Gesetzes, der gegenüber der Botschaftsvorlage des Bundesrates durch die Bundesversammlung abgeschwächt worden ist, erlaubt es, das bisherige bedingte Methodenwahlrecht auch unter dem neuen Rechnungslegungsrecht fortzuführen (vgl. NEUHAUS/SCHNEIDER, Steuerliche Aspekte des neuen Rechnungslegungsrechts, ST 11/2013, S. 816; vgl. auch BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, 2014, RZ 864 ff.).

Beteiligungen können dann als Gruppe bewertet werden, wenn diese bereits unternehmensintern in der Führung und der Beurteilung des Geschäfts als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden (vgl. HWP I, S. 177). Liegenschaften können als Gruppe bewertet werden, wenn die Grundstücke und Bauten betrieblich gemeinsam genutzt werden oder Teil eines Gesamtprojekts sind (vgl. HWP I, S. 191).

Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen

Im neuen Rechnungslegungsrecht werden die Begriffe Abschreibungen und Wertberichtigungen neu definiert. Der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust muss durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste müssen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden (vgl. Art. 960a Abs. 3 OR). Abschreibungen und Wertberichtigungen müssen nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden. Sie müssen direkt oder indirekt bei den betreffenden Aktiven zulasten der Erfolgsrechnung abgesetzt und dürfen nicht unter den Passiven ausgewiesen werden. Zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens dürfen zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden. Zu gleichen Zwecken kann nach Art. 960a Abs. 4 OR davon abgesehen werden, nicht mehr begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen aufzulösen. Eine Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen wird handelsrechtlich nicht mehr gemacht. Lassen vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten, müssen nach Art. 960e Abs. 2 OR die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden. Rückstellungen dürfen nach Art. 960e Abs. 3 OR zudem insbesondere für regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen, Sanierungen von Sachanlagen, Restrukturierungen und für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gebildet werden.

Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nach Art. 960e Abs. 4 OR nicht aufgelöst werden. Nach Auffassung der SSK werden Wertberichtigungen steuerlich wie bisher den Rückstellungen gleichgestellt (vgl. Analyse des Vorstandes der SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht, Stand: 24. 11. 2014). Dieser Auffassung widersprechen wir. Der steuerbare Reingewinn richtet sich unter Anwendung des sogenannten Massgeblichkeitsprinzips grundsätzlich nach dem neuen Rechnungslegungsrecht. Davon kann nur dann abgewichen werden, wenn spezielle steuerliche Korrekturvorschriften zur Anwendung kommen (vgl. LOCHER, Kommentar zum DBG, 2004, Art. 58 RZ 76). Für die Abschreibungen schränkt das Steuerrecht in Art. 28 Abs. 2 StHG bzw. Art. 62 Abs. 2 DBG ein, dass diese in der Regel nur nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt werden. Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen, die zum Beteiligungsabzug berechtigten, werden nach Art. 62 Abs. 4 DBG dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Für alle übrigen Abschreibungen und Wertberichtigungen nach dem neuen Rechnungslegungsrecht gilt nach unserer Auffassung der Grundsatz «Was abgeschrieben ist, bleibt abgeschrieben» (vgl. KÄNZIG, Die eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 1982, Art. 22 Abs. 1, lit. b N 113, zit. in ALTDORFER/DUSS/ FELBER, a.a.O., S. 534). Nur in Bezug auf bisherige Rückstellungen – nicht aber auf Abschreibungen und Wertberichtigungen – schränkt das Steuerrecht in Art. 29 Abs. 2 bzw. Art. 63 Abs. 3 DBG ein, dass diese dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet werden, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Tags: Steuerberatung, Rechnungslegungsrecht, Aktiven, Marktpreise, Bilanzstichtag, Kurswert, Transparenz, Abschreibung, Wertberichtigung, Anschaffungskosten, Schwankungsreserven