

•Neue Literatur zum Recht*Nouvelle litterature juridique«

Patrick Simon

Aufwertungen in der Rechnungslegung und deren steuerlichen Folgen

unter Berücksichtigung von Swiss GAAP FER, IFRS
und der Aktienrechtsrevision

Helbing Lichtenhahn Verlag

•Nuova letteratura nel campo del diritto«Neue Literatur zum Recht«

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Literaturverzeichnis	XVII
Materialienverzeichnis	XXVII
Einleitung	1
Terminologie	3
Konkordanztabellen zu Art. 670 und 671b OR sowie Art. 725c E-OR und VE OR	5
Teil 1 Aufwertungen in der Rechnungslegung	9
§ 1 Aufwertungen im Handelsrecht	9
I. Grundlagen	9
1. Pflicht zur Rechnungslegung	9
2. Bewertung	10
2.1. Grundlagen	10
2.2. Ersterfassung	11
2.3. Folgebewertung	13
2.3.1. Allgemeines	13
2.3.2. Abschreibungen	13
2.3.3. Wertberichtigungen	15
2.3.4. Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen	15
2.3.5. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen	18
3. Stille Reserven	19
3.1. Begriff und Bildung	19
3.2. Auflösung	20
II. Aufwertungen	21
1. Wertaufholungen (Zuschreibungen)	21
2. Aufwertung über den Anschaffungswert hinaus	22
2.1. Aufwertung nach Art. 670 OR	22
2.2. Aufwertungsreserve	26
2.3. Streichung von Art. 670 OR?	27
2.4. Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen	30

3.	Freiwillige Aufwertungsreserve für Wertaufholungen (Zuschreibungen)?	34
3.1.	Freiwillige Aufwertungsreserve bei einer Folgebewertung nach Art. 960a Abs. 2 OR	34
3.2.	Freiwillige Aufwertungsreserve bei einer Folgebewertung nach Art. 960b OR	37
4.	Aufwertungen nach Art. 725c Abs. 2 E-OR	40
4.1.	Funktionsweise des Art. 725c Abs. 2 E-OR	40
4.2.	Aufwertungen nach Art. 725c Abs. 2 E-OR	42
§ 2	Aufwertungen nach Swiss GAAP FER	45
I.	Grundsätze	45
1.	Bewertung	45
2.	Wertbeeinträchtigungen	46
3.	Aufwertungen	48
II.	Vorräte	49
1.	Begriff	49
2.	Bewertung	49
3.	Wertbeeinträchtigungen	49
4.	Aufwertungen	50
III.	Sachanlagen	50
1.	Unterteilung	50
2.	Bewertung	50
2.1.	Betriebliche Sachanlagen	50
2.2.	Nichtbetriebliche Sachanlagen	51
3.	Wertbeeinträchtigungen	51
4.	Aufwertungen	52
IV.	Derivative Finanzinstrumente	54
1.	Begriff	54
2.	Bewertung	55
3.	Wertbeeinträchtigungen	55
4.	Aufwertungen	56
V.	Immaterielle Werte	56
1.	Aktivierbarkeit	56
2.	Bewertung	57
3.	Wertbeeinträchtigungen	57
4.	Aufwertungen	57
VI.	Die Neubewertungsreserve	58
1.	Explizite Regelungen in Fachempfehlungen	58
2.	Freiwillige Anwendung ohne explizite Fachempfehlung?	58

§ 3 Aufwertungen nach IFRS	60
I. Vorräte	60
1. Begriff	60
2. Bewertung	60
3. Wertminderungen	60
4. Aufwertungen	61
II. Sachanlagen	61
1. Bewertung	61
2. Wertminderungen	62
2.1. Anschaffungskostenmodell	62
2.2. Neubewertungsmodell	62
3. Aufwertungen	63
3.1. Anschaffungskostenmodell	63
3.2. Neubewertungsmodell	63
III. Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	64
1. Bewertung	64
2. Wertminderungen	64
2.1. Modell des beizulegenden Zeitwerts	64
2.2. Anschaffungskostenmodell	64
3. Aufwertungen	65
3.1. Modell des beizulegenden Zeitwerts	65
3.2. Anschaffungskostenmodell	66
IV. Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte	66
1. Klassifikation	66
2. Bewertung	66
3. Wertminderungen	66
4. Aufwertungen	67
V. Finanzinstrumente	67
1. Begriff	67
2. Bewertung	67
3. Wertminderungen	68
3.1. Bei Bewertung zum beizulegenden Zeitwert	68
3.2. Bei Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten	69
4. Aufwertungen	69
4.1. Bei Bewertung zum beizulegenden Zeitwert	69
4.2. Bei Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten	70
VI. Immaterielle Vermögenswerte	70
1. Bewertung	70
2. Wertminderungen	71
2.1. Anschaffungskostenmodell	71
2.2. Neubewertungsmodell	72

3.	Aufwertungen	72
3.1.	Anschaffungskostenmodell	72
3.2.	Neubewertungsmodell	73
§ 4	Der Vergleich zwischen Schwankungs- und Neubewertungsreserve (Aufwertungsreserve)	73
I.	Bildung	73
II.	Wirkung und Verwendung	74
§ 5	Idee für das OR	78
Teil 2	Steuerliche Folgen	81
§6	Steuerliche Folgen nach geltendem Recht	81
I.	Das Massgeblichkeitsprinzip	81
1.	Grundlagen	81
2.	Die verschiedenen Formen der Massgeblichkeit	82
2.1.	Materielle Massgeblichkeit	82
2.2.	Formelle Massgeblichkeit	83
2.3.	Umgekehrte Massgeblichkeit	84
II.	Steuerliche Korrekturvorschriften	85
III.	Steuerrechtlicher Rückstellungsbegriff – Abgrenzung zu den Wertberichtigungen	86
IV.	Steuerrechtliche Behandlung von Aufwertungen	88
1.	Handelsrechtskonform verbuchte Aufwertungen	88
2.	Handelsrechtswidrig verbuchte Aufwertungen	89
3.	Unterlassene Aufwertungen	91
V.	Steuerrechtliche Behandlung der Schwankungsreserve	93
VI.	Steuerrechtliche Behandlung der Aufwertungsreserve	95
1.	Behandlung der Aufwertungsreserve gemäss Art. 670 OR	95
1.1.	Beachtung des Unterschieds zwischen freiwilliger und zwingender Bildung	95
1.2.	Begründung der Aufrechnung anhand der steuerlichen Verlustverrechnung	96
1.3.	Differenzierte Betrachtung der Realisationsform der stillen Reserven	97
1.4.	Berücksichtigung der Art der Bildung	99
1.5.	Bedeutung des Periodizitäts- und Realisationsprinzips	100
1.6.	Ergebnis	101
2.	Behandlung von freiwillig gebildeten Aufwertungsreserven	102
VII.	Steuerrechtliche Behandlung von Aufwertungen bei Eintritt in die Steuerpflicht (bzw. bei verdeckten Kapitaleinlagen)	104
1.	Eintritt in die Steuerpflicht und verdeckte Kapitaleinlage	104
2.	Steuerliche Behandlung der verdeckten Kapitaleinlage	104

3.	Konsequenz des steuerrechtlichen Aufwertungszwangs in der Handelsbilanz	106
VIII.	Steuerrechtliche Behandlung von Aufwertungen nach Art. 725c Abs. 2 E-OR	107
1.	Steuerliche Erfassung bereits bei Aufwertung?	107
2.	Steuerliche Erfassung erst bei echter Realisation?	108
IX.	Der Einfluss der Steuerperiode auf die steuerliche Erfassung einer Aufwertung	109
§ 7	Steuerliche Folgen bei einem steuerrechtlich-massgeblichen Regelwerkabschluss	110
I.	Die ursprünglich geplante Fassung von Art. 962 E-OR und dessen Änderung	110
II.	Steuerrechtliche Behandlung von Aufwertungen bei Regelwerkabschluss	112
1.	Abschluss nach Swiss GAAP FER	112
1.1.	Bewertungsgrundsatz	112
1.2.	Aufwertungszwang	112
1.3.	Zu aktuellen Werten zu bewertende Aktiven	113
1.4.	Sachanlagen	113
2.	Abschluss nach IFRS	114
2.1.	Allgemeines	114
2.2.	Vorräte	114
2.2.1.	Aufwertungszwang	114
2.2.2.	Berücksichtigung des Warenlagerdrittels?	115
2.3.	Anlagevermögen	116
2.3.1.	Arten	116
2.3.2.	Sachanlagen	116
2.3.2.1.	Anschaffungskostenmodell	116
2.3.2.2.	Neubewertungsmodell	116
2.3.3.	Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien	118
2.3.4.	Zur Veräusserung gehaltene langfristige Vermögenswerte	118
2.4.	Finanzinstrumente	119
2.5.	Immaterielle Vermögenswerte	120
III.	Steuerrechtliche Behandlung der Neubewertungsreserve im Regelwerkabschluss	121
1.	Swiss GAAP FER	121
2.	IFRS	121
3.	Ergebnis	123
IV.	Massgeblichkeitsprinzip und Fair Presentation – ein Konflikt?	123
V.	«Modifiziertes» Massgeblichkeitsprinzip als Lösung des Konflikts? . . .	126
1.	Lösung im Steuerrecht?	126

2.	Steuerrechtlich massgeblicher Regelwerkabschluss	127
2.1.	Allgemeines	127
2.2.	Konflikt mit den Aufwertungen	127
2.3.	Konflikt mit den von den Steuerbehörden anerkannten Steuerbegünstigungen	128
2.4.	Konflikt mit dem Grundsatz der gleichmässigen Besteuerung	129
3.	Ein handelsrechtlicher «true and fair»-Abschluss nach Obligationenrecht	129
3.1.	Anpassungsbedarf im Steuerrecht?	129
3.2.	Übergangsrechtliche Massnahmen	130
4.	Lösung bei handelsrechtlichem «true and fair»-Abschluss mit zusätzlichem Wahlrecht für Regelwerkabschluss	130
5.	Konflikt mit den Wahlrechten in einem Regelwerkabschluss?	131
6.	Ergebnis	132
	Zusammenfassung	133