



57 Nr. 2 Sanierungen

1. Sanierung im Allgemeinen

Sanierungen von Unternehmungen können verschiedene Ursachen haben. Häufige Gründe, welche zu Sanierungen führen sind:

- ungenügende Liquidität;
- ungenügende Rentabilität;
- Unterbilanz oder Überschuldung.

Mit der Sanierung soll die Unternehmung finanziell und organisatorisch auf eine gesunde Basis gestellt werden. Man unterscheidet die wirtschaftliche, die handelsrechtliche und die steuerrechtliche Sanierung.

1.1 Wirtschaftliche Sanierung

Bei der wirtschaftlichen Sanierung werden Schritte zur Gesundung einer Unternehmung durch organisatorische und finanzielle Massnahmen getroffen.

Die organisatorischen Massnahmen betreffen insbesondere die betriebliche Ebene. Die betrieblichen Abläufe werden in der Regel redimensioniert und rationalisiert, was oft mit dem Abbau von Arbeitsplätzen verbunden ist und zu arbeitsrechtlichen Problemen führen kann.

Die finanziellen Massnahmen bezwecken eine Verbesserung der Kapitalstruktur und die Verbesserung der Liquidität. Diese Massnahmen beeinflussen die Bilanz und gegebenenfalls die Erfolgsrechnung.

1.2 Handelsrechtliche Sanierung

Unter den handelsrechtlichen Sanierungsbegriff fallen sämtliche Massnahmen, welche zum Zweck haben, eine echte Unterbilanz oder eine Überschuldung zu beseitigen (z.B. Schuldenerlass, Kapitalherabsetzung, à-fonds-perdu Zuschuss usw.). Dabei werden häufig notwendige Abschreibungen und Rückstellungen nachgeholt.

Bei der Unterbilanz unterscheidet man folgende vier Arten:

Eine **unechte Unterbilanz** liegt vor, wenn offene oder stille Reserven vorhanden sind, die die vorhandenen Verluste kompensieren.

Eine **echte Unterbilanz** liegt vor, wenn ein Verlustvortrag vorliegt, der weder durch offene oder stille Reserven kompensiert wird.

Eine **Unterbilanz mit gesetzlichen Folgen** bzw. ein **Kapitalverlust** liegt vor, wenn mindestens die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven nicht mehr durch Aktiven gedeckt ist.

Eine **Überschuldung** liegt vor, wenn der Verlustvortrag grösser ist als das Eigenkapital bzw. die Ansprüche der Gläubiger nicht mehr mit den vorhandenen Aktiven gedeckt sind.

1.3 Steuerrechtliche Sanierung

Als Sanierung im steuerlichen Sinne gelten nur Zuflüsse, die zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichts einer notleidenden Gesellschaft getroffen werden (finanzielle Sanierungsmassnahmen).

Keine steuerlich relevante Sanierung liegt somit vor, wenn der Verlustvortrag lediglich durch bilanzielle Massnahmen beseitigt oder reduziert wird (z.B. Aufwertung von Liegenschaften oder Beteiligungen, Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen, Kapitalherabsetzung ohne gleichzeitige Kapitalerhöhung).

Zudem liegt keine Sanierung aus steuerlicher Sicht vor, wenn die Unternehmung:

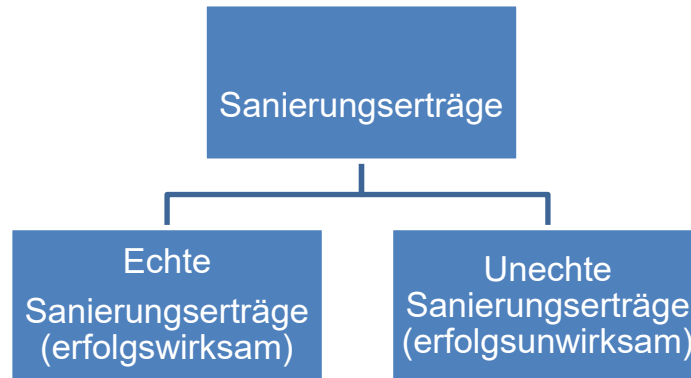
- nach der Sanierung immer noch überschuldet ist;
- stillgelegt oder aufgelöst wird;
- sich im Konkurs befindet;



- noch über offene/stille Reserven verfügt, welche die Verluste decken (unechte Unterbilanz);
- mit den Massnahmen die Verluste nicht vermindert (z.B. Kapitalerhöhung ohne vorgängige Kapitalherabsetzung) werden.

2. Unterscheidung echte/unechte Sanierungsgewinne

Unter einem Sanierungsertrag ist der Buchgewinn infolge Sanierungsmassnahmen zu verstehen. Dabei wird zwischen echten und unechten Sanierungserträgen unterschieden.



2.1 Echte Sanierungserträge

Echte Sanierungserträge sind steuerlich erfolgswirksam. Die mit echten Sanierungserträgen vorgenommenen Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen gelten steuerlich als erfolgt. Echte Sanierungserträge können zeitlich unbeschränkt mit Verlusten verrechnet werden. Die Aufwertungsgewinne (Spezialfall) sind zwar steuerlich erfolgswirksam, können jedoch nur zeitlich beschränkt mit Verlusten verrechnet werden. Aufwertungen gelten nicht als Sanierungserträge im steuerlichen Sinn, da kein Zufluss erfolgt (vgl. Ziff. 1.3 und 3.5).

Wurden echte Sanierungsgewinne erfolgsneutral verbucht (nur in der Bilanz), müssen sie aufgerechnet werden.

Werden echte Sanierungserträge zeitlich unbeschränkt mit Verlusten verrechnet und bestehen daneben noch ordentlich verrechenbare Verluste, gilt von der Reihenfolge folgendes Regel: es werden immer die ältesten Verluste zuerst verrechnet.

Die zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit gilt nur für (echte) Sanierungsgewinne, nicht jedoch für im gleichen Geschäftsjahr erzielte Gewinne aus der normalen Geschäftstätigkeit.

Beispiel:

Reingewinn GJ 2013	CHF	101'527
darin enthaltener echter Sanierungsgewinn	CHF	80'000
nicht verrechnete Verluste aus den GJ 2012 - 2006	CHF	8'602
verfallene Verluste aus den GJ 2005 und früher	CHF	197'877
Saldo der Erfolgsrechnung	CHF	101'527
normale Verlustverrechnung	CHF	-8'602
unbegrenzte Verlustverrechnung (Sanierung)	CHF	-80'000
<hr/> Steuerbarer Reingewinn	CHF	<hr/> 12'925



2.2 Unechte Sanierungserträge

Unechte Sanierungsgewinne sind steuerlich nicht erfolgswirksam. Die mit unechten Sanierungsgewinnen vorgenommenen erfolgsneutralen Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen gelten steuerlich als nicht erfolgt. Sie können später steuerwirksam nachgeholt werden.

Zur Praxis BL: Wurde vom Steuerpflichtigen vergessen, in der Steuererklärung einen unechten Sanierungsgewinn geltend zu machen (= Abzug, falls erfolgswirksam verbucht), so wird der Abzug von Amtes wegen vorgenommen, wenn er aus den vorhandenen Steuerunterlagen klar hervorgeht.

3. Sanierungsmassnahmen im Einzelnen

3.1 Auflösung offener Reserven

Die Verrechnung offener Reserven mit dem Verlustvortrag löst keine Gewinnsteuern aus. Es handelt sich um eine erfolgsneutrale Bilanzbereinigung. Der steuerliche Verlustvortrag wird dadurch nicht beeinflusst.

3.2 Auflösung stiller Reserven

Die Auflösung stiller Reserven stellt steuerlich einen erfolgswirksamen Vorgang dar. Es handelt sich nicht um einen Sanierungsertrag im steuerlichen Sinn, daher kommt die ordentliche Verlustverrechnung zur Anwendung (= Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können abgezogen werden).

3.3 Kapitalerhöhung

Die Kapitalerhöhung durch Bar- oder Sacheinlagen beseitigt den Verlust nicht, sondern verhindert die aktienrechtlichen Folgen gemäss Art. 725 OR. Dies stellt steuerlich einen erfolgsneutralen Vorgang dar. Der steuerliche Verlustvortrag wird dadurch nicht beeinflusst.

3.4 Kapitalherabsetzung ohne Abgeltung

In diesem Fall wird die Kapitalherabsetzung direkt mit dem Verlust verrechnet (Buchung: Kapital / Verlustvortrag). Die Aktionäre bzw. Gesellschafter erhalten durch die Kapitalherabsetzung keine Entschädigung. Es handelt sich um einen unechten Sanierungsertrag, ist also steuerlich nicht erfolgswirksam.

3.5 Aufwertungen von Liegenschaften und Beteiligungen über den Anschaffungswert

Steuerlich handelt es sich bei der Aufwertung nach Art. 670 Abs. 1 OR immer um einen **erfolgswirksamen Vorgang**. Die Verlustverrechnungsperiode wird nicht ausgedehnt, da es sich nicht um eine Sanierung im steuerlichen Sinn handelt.

Falls die Aufwertung erfolgsneutral verbucht wurde (Buchung: Liegenschaft oder Beteiligung / Aufwertungsreserve), erfolgt im Rahmen der Veranlagung eine Aufrechnung.

Bei der allfälligen Wiederabschreibung der aufgewerteten Aktiven ist § 30 Abs. 3 StG i.V.m. § 55 Abs. 1 StG BL resp. Art. 62 Abs. 3 DBG zu beachten, wonach Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven nur zulässig sind, wenn die zum Zeitpunkt der Aufrechnung verrechneten Verlustvorträge im Zeitpunkt der Abschreibung noch verrechenbar wären. In der Steuererklärung BL ist zu diesem Zweck zur Kontrolle auf dem Hauptformular (Rückseite) eine Rubrik «Abschreibungen auf in früheren Geschäftsjahren aufgewerteten Aktiven» vorhanden.

3.5.1 Aufwertung von Beteiligungen

Bei der Aufwertung von Beteiligungen über den Anschaffungswert ist zu beachten, dass dadurch die Gesteungskosten entsprechend erhöht werden (vgl. KS EStV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009, Ziff. 2.5.1).

3.5.2 Aufwertung von Liegenschaften

Bei der Staats- und Gemeindesteuer löst die Aufwertung von Liegenschaften über den Anschaffungswert keine Gewinnsteuern aus. Zu diesem Zweck wird beim steuerbaren Kapital eine Minusreserve im Umfang der Aufwertungsreserve gebildet (betreffend Problematik bei der Abschreibung von in früheren Geschäftsjahren aufgewerteten Liegenschaften siehe Ziff. 4 unten).

3.6 Rangrücktrittserklärungen



Die Vermeidung des Gangs vor den Richter mittels Rangrücktritt (Art. 725 Abs. 2 OR) stellt keine Sanierungsmassnahme dar, da die Schulden der Gesellschaft dadurch nicht vermindert werden. Aus dieser Massnahme resultieren daher **keine Steuerfolgen**.

3.7 A-fonds-perdu-Beiträge

Grundsätzlich liegt bei der sanierten Gesellschaft ein erfolgsneutraler Vorgang gem. § 53 Abs. 2 StG BL resp. Art. 60 lit. a DBG vor. Falls der Zuschuss nicht vom Aktionär bzw. Gesellschafter, sondern von einer Schwestergesellschaft geleistet wird, kommt die Dreieckstheorie zur Anwendung, d. h. der Zuschuss wird bei der leistenden Gesellschaft nicht als Aufwand, sondern als Ausschüttung betrachtet.

Bei Zuschüssen zwischen Schwestergesellschaften wird auf Stufe Gesellschafter bei den natürlichen Personen (Privatvermögen) in der Regel die «echte Dreieckstheorie» (Zuschuss = Vermögensertrag) angewandt. Bei juristischen Personen und natürlichen Personen, welche die Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen halten, wird die «modifizierte Dreieckstheorie» angewandt, d. h. der Zuschuss hat auf Stufe Gesellschafter keine steuerlichen Auswirkungen.

3.8 Forderungsverzichte

3.8.1 Definitive Forderungsverzichte

Hier muss unterschieden werden, von wem die Forderungsverzichte geleistet werden:

- Falls diese von Drittpersonen geleistet werden, liegt immer ein echter Sanierungsertrag (mit Erweiterung der Verlustverrechnungsperiode) vor.
- Falls diese von Aktionären bzw. Gesellschaftern geleistet werden, liegt nur dann ein unechter Sanierungsertrag vor, falls
 - 1) das Aktionärsdarlehen vor der Sanierung als verdecktes Eigenkapital behandelt wurde;
 - 2) oder das Aktionärsdarlehen erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsgangs gewährt wurde, und von einer unabhängigen Drittperson so nicht gewährt worden wäre.

In allen übrigen Fällen liegt ein echter Sanierungsgewinn vor (Drittvergleich bejaht).

- Falls diese von Schwestergesellschaften geleistet werden (vgl. Ziff. 3.11), muss unterschieden werden, ob die Forderungsverzichte dem Drittvergleich standhalten:
 - 1) Falls die Forderungsverzichte dem Drittvergleich standhalten, liegt ein echter Sanierungsgewinn vor (unbeschränkte Verlustverrechnung, keine Anwendung der Dreieckstheorie).
 - 2) Falls die Forderungsverzichte dem Drittvergleich nicht standhalten, liegt ein unechter Sanierungsgewinn vor (analog Kapitaleinlage). Auf Stufe Aktionär wird die Dreieckstheorie angewandt, die aber nur im Fall von Privatvermögen Steuerfolgen hat, da bei Geschäftsvermögen das Buchwert- und Gestehungskostenprinzip gilt.

3.8.2 Bedingte Forderungsverzichte

Hier erhalten die Gläubiger entweder einen sog. «Besserungsschein» (BS) oder einen Genussschein (GS). Beim Besserungsschein handelt es sich um ein Versprechen, dass die erlassene Schuld wieder mindestens teilweise zurückbezahlt wird, sobald das sanierte Unternehmen wieder Gewinne erzielt. Beim Genussschein handelt es sich um ein nennwertloses Beteiligungspapier, welches zwar keine Stimmrechte, dafür aber vermögensrechtliche Ansprüche (Recht auf Dividende) verleiht. In beiden Fällen handelt es sich um **echte Sanierungsgewinne** mit Steuerfolgen.

3.9 Übersicht über die wichtigsten Sanierungsmassnahmen und deren Folgen

Art	Sanierungsgewinn	unbeschränkte Verlustverrechnung	ertragssteuerwirksam
Auflösung stille Reserven	echt	nein	ja
Kapitalherabsetzung ohne Abgeltung	unecht	nein	nein
Aufwertung Liegenschaften und Beteiligungen	echt	nein	ja



Art	Sanierungs- gewinn	unbeschränkte Ver- lustverrechnung	ertragssteuer- wirksam
Zuschuss à fonds perdu	unecht	nein	nein
Forderungsverzichte von Dritten	echt	ja	ja
Forderungsverzichte von Aktionären/ Ge- sellschaftern Drittvergleich bejaht	echt	ja	ja
Forderungsverzichte von Aktionären/ Ge- sellschaftern Drittvergleich verneint	unecht	nein	nein
Forderungsverzichte von Schwesterge- sellschaften Drittvergleich bejaht	echt	ja	ja
Forderungsverzichte von Schwesterge- sellschaften Drittvergleich verneint	unecht	nein	nein
Bedingte Forderungsverzichte (GS, BS)	echt	ja	ja

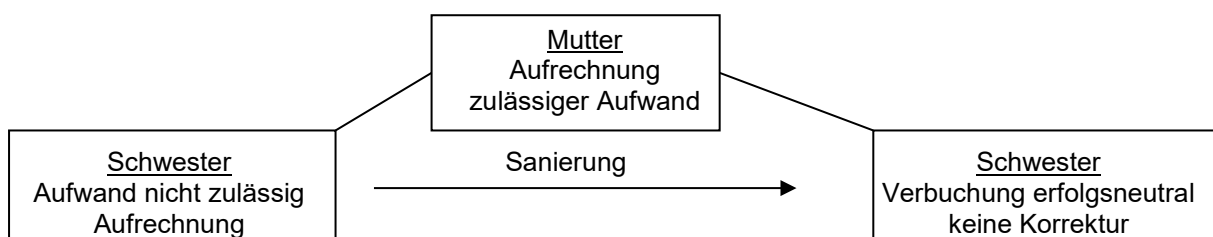
3.10 Sanierungsfusion

Hier wird zwischen Tochterabsorptionen und Fusionen zwischen Schwestergesellschaften unterschieden:

- Bei der Tochterabsorption ist es grundsätzlich möglich, dass eine «gesunde» Muttergesellschaft eine «sanierungsbedürftige» Tochtergesellschaft (Sanierung ist Sache des Aktionärs) und auch deren verrechenbare Vorjahresverluste übernimmt. Eine Steuerumgehung wird jedoch dann angenommen, wenn sich die absorbierte Gesellschaft in einem liquidationsreifen Zustand befindet (im Sinn einer fehlenden wirtschaftlichen Kontinuität) oder dynamisch betrachtet keine betriebswirtschaftlichen Gründe für eine Fusion vorliegen: dann ist eine Verrechnung der Verluste der absorbierten Gesellschaft nicht mehr möglich.
- Eine Schwesterfusion zwecks Sanierung ist grundsätzlich ohne Steuerfolgen möglich, falls kein Ausschüttungssubstrat (Reserven) verloren geht. Falls jedoch Reserven mit Verlustvorträgen verrechnet werden und damit verschwinden, wird in diesem Umfang die Dreieckstheorie angewandt, d. h. es wird eine Ausschüttung und eine Kapitaleinlage angenommen. Auf Stufe Aktionär (natürliche Person, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen hält) liegt im Umfang der verschwundenen Reserven steuerbarer Vermögensertrag vor.
- Man unterscheidet folgende Fälle:
 - 1) «Gesunde» Gesellschaft wird von sanierungsbedürftiger Gesellschaft übernommen:
Im Umfang des Verlustvortrages liegt eine Ausschüttung vor.
 - 2) Sanierungsbedürftige Gesellschaft wird von gesunder Gesellschaft übernommen:
Steuerfolgen auf Stufe Anteilhaber und Anteilhaberin treten nur auf, wenn Reserven verschwinden. Soweit bei der sanierungsbedürftigen Gesellschaft keine Überschuldung vorliegt und bei der übernehmenden Gesellschaft die Gegenleistung den Substanzwert der übernommenen Gesellschaft nicht übersteigt (ohne Kapitalerhöhung bzw. Kapitalerhöhung höchstens in Höhe des Substanzwertes), hat dies keine Steuerfolgen.

3.11 Sanierungsleistungen zwischen Schwestergesellschaften

Die Sanierung einer Kapitalgesellschaft ist ausschliesslich Sache der jeweiligen Beteiligten und kann nicht an eine Schwestergesellschaft delegiert werden.





- Findet eine solche Sanierungsleistung in Form eines Forderungsverzichtes der «gesunden» zugunsten der «sanierungsbedürftigen» Gesellschaft statt, wird grundsätzlich (unter der Annahme, dass die Leistung nicht dem Drittvergleich entspricht) die (reine) Dreieckstheorie angewandt, was bei der leistenden Gesellschaft sowie beim Aktionär Steuerfolgen im Umfang der Leistung mit sich bringt. Der Forderungsverzicht wird in diesem Fall als verdeckte Gewinnausschüttung an den Aktionär qualifiziert.
- Es gilt jedoch zu beachten, dass ein solcher Forderungsverzicht nicht in jedem Fall als geldwerte Leistung betrachtet wird, sondern auch geschäftsmässig begründet sein kann. Verschiedene kantonale Gerichtsentscheide – bedeutend für BL ist insbesondere ein Entscheid des Steuergerichts vom 16. September 2005¹ – haben die relevanten Kriterien festgelegt, nach denen solche Forderungsverzichte als geschäftsmässig begründet betrachtet werden können. Relevant ist danach, ob sich die steuerpflichtige Person durch den Verzicht in guten Treuen einen seiner Geschäftstätigkeit zukommenden Erfolg versprechen durfte. Kriterien, die dafür sprechen sind:
 - 1) Besteht eine intensive geschäftliche Beziehung zwischen den Gesellschaften?
 - 2) Ist die Forderung aus Lieferungen und Leistungen entstanden?
 - 3) Würde ein unabhängiger Dritter unter gleichen Bedingungen auch auf die Forderung verzichten?

4. Anhang: Problematik bei der Abschreibung von in früheren Geschäftsjahren aufgewerteten Liegenschaften

In der Praxis kommt es häufig vor, dass in der Handelsrechnung bei der Aufwertung von Grundstücken die wiedereingebrachten Abschreibungen und die Aufwertungen über die Anlagekosten nicht unterschieden werden. Im Steuerrecht ist diese Unterscheidung jedoch sehr wichtig, da die Veranlagung sonst nicht korrekt ausfallen würde.

Beispiel:

Ein Grundstück wurde vor zehn Jahren für CHF 800'000 gekauft und tätigte im Verlauf dieser Jahre Investitionen (Aktivierungen) von CHF 75'000. Der Buchwert beträgt per 1.1.2010 CHF 630'000. Zwecks Sanierung wurde im Jahre 2010 eine Aufwertung der Liegenschaft zum Verkehrswert von CHF 1'000'000 vorgenommen (Buchung: Liegenschaft an Aufwertungsreserven CHF 370'000).

Die Anlagekosten des Grundstücks inkl. Investitionen betragen CHF 875'000. Die Aufwertung besteht daher aus wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 245'000 und Aufwertungen über den Anschaffungspreis von CHF 125'000. Bei der Veranlagung wird bei der direkten Bundessteuer die ganze Aufwertung von CHF 370'000 besteuert, bei der Staats- und Gemeindesteuer hingegen nur die Aufwertung im Sinne der wieder eingebrachten Abschreibungen von CHF 245'000. Zu diesem Zweck wird bei der Staats- und Gemeindesteuer eine Minusreserve von CHF 125'000 gebildet.

Die Abschreibungstabelle gestaltet sich wie folgt. Es ist wichtig anzumerken, dass die Aufwertung in keinem Fall als Zugang in der Abschreibungstabelle erfasst werden darf, obwohl dies häufig in der Steuererklärung so deklariert wird:

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
630'000	- 245'000	-245'000	875'000	125'000	1'000'000

Bei der späteren Wiederabschreibung des aufgewerteten Grundstücks sind **bei der Staatssteuer** folgende Punkte zu beachten:

¹ Es handelt sich bei diesem Fall um die vier Entscheide 116-2005, 117-2005, 118-2005 und 119-2005, i.S. E-St bzw. der E-AG, da sowohl die Gesellschaft wie auch die Aktionäre betroffen waren und es sowohl um die Staatssteuer wie auch die Bundessteuer ging.



5. Aufteilung der vorgenommenen Abschreibung in steuerliche Elimination der Minusreserve und steuerlich echte Abschreibungen

Beispiel:

Ausgehend von der geschilderten Situation wird im Folgejahr 2011 eine Abschreibung von CHF 20'000 (2 % des Buchwertes) vorgenommen. Es gibt nun folgende zwei Möglichkeiten:

a) die Abschreibung wird prozentual auf den aufgewerteten Betrag ($1/8 = 12.5\%$) und auf den steuerlichen Aktivwert ($7/8 = 87.5\%$) verlegt.

Von der Abschreibung werden in diesem Fall CHF 17'500 steuerlich in Abzug gebracht und CHF 2'500 zur Elimination der Minusreserve verwendet. Die Abschreibungstabelle gestaltet sich wie folgt:

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
875'000	17'500	17'500	857'500	122'500	980'000

Bei «Abschreibungen vorgenommen» dürfen nicht CHF 20'000 eingetragen werden, da sonst eine versteuerte Reserve entstehen würde.

b) die Abschreibung wird vollständig auf den aufgewerteten Betrag verlegt.

Von der Abschreibung werden in diesem Fall CHF 20'000 zur Elimination der Minusreserve verwendet und keine Abschreibungen steuerlich in Abzug gebracht. Die Abschreibungstabelle gestaltet sich wie folgt:

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
875'000	0	0	875'000	105'000	980'000

Bei «Abschreibungen vorgenommen» dürfen nicht CHF 20'000 eingetragen werden, da sonst eine versteuerte Reserve entstehen würde.

Aus Gründen der Einfachheit ist in der Praxis die zweite Variante zu bevorzugen, falls die Steuerpflichtigen einverstanden sind. Diese sind erfahrungsgemäss aus Gründen der Übersichtlichkeit häufig einverstanden, obwohl sie in dieser Variante die Abschreibungen erst zu einem späteren Zeitpunkt steuerlich geltend machen können.

6. Prüfung, ob die vorgenommenen Abschreibungen nach Art. 62 Abs. 3 DBG bzw. § 55 i.V.m. § 30 Abs. 3 StG steuerlich zulässig sind

Wurden bei der Aufwertung Verluste verrechnet, die sonst verfallen wären, so werden die nachträglichen Abschreibungen dieser aufgewerteten Beträge steuerlich nicht akzeptiert (Steuerumgehung; vgl. Tabelle auf der Rückseite der Steuererklärung: «Abschreibungen auf in früheren Geschäftsjahren aufgewerteten Aktiven»).

Beispiel:

Bei der vorhin beschriebenen Aufwertung im Jahre 2010 wurde ein Verlust aus dem Jahre 2003 im Umfang von CHF 50'000 verrechnet, der im Jahre 2011 verfallen wäre. Die Abschreibung von 2011 wird auch in diesem Fall vorgenommen. Die Rückseite der Steuererklärung 2011 wird im Idealfall wie folgt ausgefüllt:

Jahr der Aufwertung	Bezeichnung der Aktiven	Aufwertungsbetrag	Abschreibungsbetrag
2011	Liegenschaft xyz	370'000	20'000

Die vorgenommene Abschreibung wird in diesem Fall steuerlich nicht (vollständig) akzeptiert. Wie hoch der Aufrechnungsbetrag ist, hängt mit der Wahl der Berechnungsmethode zusammen bzw. ob die vorgenommenen Abschreibungen prozentual in einen «zulässigen» und «unzulässigen» Teil aufgeteilt werden sollten oder ob zuerst der gesperrte Betrag eliminiert werden soll.



Das Modul 8 des SSK II-Kurses (Veranlagung juristische Personen) schreibt zu diesem Thema: «Aus verwaltungsökonomischen Gründen drängt sich eine Art «last in, first out»-Grundsatz auf, so dass künftige geschäftsmässig begründete Abschreibungen steuerlich nicht akzeptiert werden dürfen, bis der Betrag der für die Abschreibung «gesperrten» Aufwertung ausgebucht ist».

Im Weiteren ist zu beachten, dass im Hinblick auf Art. 62 Abs. 3 DBG und § 55 i.V.m. § 30 Abs. 3 StG aufgerechnete Abschreibungen nicht zu einer versteuerten Reserve führen, da ansonsten die Abschreibung zu einem späteren Zeitpunkt noch geltend gemacht werden könnte. Der Hintergrund dieser Vorschrift liegt in der Steuerumgehung, daher gibt es eine Aufrechnung der Abschreibung ohne Bildung einer versteuerten Reserve. Die Abschreibungstabelle ist so zu führen, wie wenn die Abschreibung zulässig wäre, somit ergibt sich in diesem Fall keine Abweichung in der Abschreibungstabelle zu den vorher beschriebenen Fällen. Auch hier sind die beschriebenen zwei Varianten möglich:

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
875'000	17'500	17'500	857'500	122'500	980'000

oder (Verlegung der Abschreibung vollständig auf den aufgewerteten Betrag)

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
875'000	0	0	875'000	105'000	980'000

Bei der direkten Bundessteuer besteht keine Minusreserve; hier sieht die Abschreibungstabelle wie folgt aus:

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
1'000'000	20'000	20'000	980'000		980'000

Es besteht keine separate Abschreibungstabellenvorlage für den Bund. Das Feld «Aufwertung» ist jedoch für die Bundessteuer nicht relevant und daher immer leer.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ◆ KS EStV Nr. 23/2010 Sanierungen
- ◆ KS EStV 27/2009 Beteiligungsabzug
- ◆ KS EStV 6/1997 Verdecktes Eigenkapital