



Ausgewählte Fragen zur Abschreibungs- und Rückstellungspraxis bei Juristischen Personen

Stefan Gebert, Hauptabteilungsleiter Juristische Personen



Abschreibungs- und Rückstellungspraxis bei Liegenschaften

Stefan Gebert, Hauptabteilungsleiter Juristische Personen

Abschreibungen gem. StB 41 Nr. 2

	Abschreibungs- sätze vom Buchwert (vom Anschaffungs- wert: Reduktion der Ansätze um die Hälfte)	Ausgleichszu- schläge für Überabschrei- bungen (Art. 23 Abs. 4 StV)	Endwerte (Art. 23 Abs. 2 StV) in % des Ver- kehrswertes
Wohnhäuser von Immobiliengesell- schaften und Personalwohnhäuser	1,5 %	50 %	75 %
- auf Gebäuden allein ¹	2 %		
- auf Gebäude und Land zusammen ²	1,5 %		
Geschäftshäuser, Büro- und Bankge- bäude, Warenhäuser, Kinogebäude	3 %	45 %	50 %
- auf Gebäuden allein ¹	4 %		
- auf Gebäude und Land zusammen ²	3 %		
Gebäude des Gastwirtschaftsgewer- bes und der Hotellerie	4 %	45 %	50 %
- auf Gebäuden allein ¹	6 %		
- auf Gebäude und Land zusammen ²	4 %		
Fabrikgebäude, Lagergebäude und ge- werbliche Bauten (spez. Werkstatt-und Silogebäude)	7 %	40 %	25 %
- auf Gebäuden allein ¹	8 %		
- auf Gebäude und Land zusammen ²	7 %		



Separate Bilanzierung von Gebäude und Land

- Eine Trennung von Gebäude und Land ist aus steuerlicher Sicht anzuerkennen, wenn diese beiden Aktiven von Beginn weg einzeln geführt werden.
- Eine nachgängige Trennung dieser beiden Aktiven ist zwar möglich, wobei in solchen Fällen der Landwert dem aktuellen Markt- bzw. Verkehrswert entsprechen muss und eine Trennung bei allen bilanzierten Liegenschaften Anwendung findet.
- Falls das Land und das darauf erstellte Gebäude separat bilanziert werden, können auf dem Land keine Abschreibungen vorgenommen werden (Ausnahme: Nachweis der Wertverminderung).
- Dafür erhöhen sich die Abschreibungen auf dem Gebäude gemäss StB 41 Nr. 2.



Abschreibungen bei einem Abbruch der bestehenden Liegenschaft

- Wenn Gebäude und Land in einer Position bilanziert sind, werden ausserordentliche Abschreibungen des Gebäudes nur bis zum aktuellen Marktwert des Landes zugelassen.
- Wenn Gebäude und Land separat bilanziert sind, kann das Gebäude i.d.R. bei einem Abbruch vollständig abgeschrieben werden.
- Sollte das Gebäude innert 2 – 3 Jahren nach dem Kauf abgebrochen werden, könnte eine Sofortabschreibung des Gebäudes infrage gestellt werden, da der ursprüngliche Kaufpreis wahrscheinlich grösstenteils dem Land zuzurechnen ist.



Unterscheidung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Investitionen

- Bei nachträglichen Kosten muss eine Unterscheidung zwischen Wertvermehrung (Aktivierung) und Werterhaltung (keine Aktivierung) gemacht werden.
- Eine Erhöhung der Miete kann ein Indiz für eine Wertvermehrung sein, weshalb solche Investitionen - oder mindestens ein Teil davon - aktiviert werden müssen.
- Liegenschaftserweiterungen (z. B. An- und Aufbauten) gelten als Anlagekosten und müssen aktiviert werden.



Bilanzierung von Installationen

- Fest mit dem Gebäude verbundene Einrichtungen, wie bspw. Heizung, Lüftung, Sprinkleranlagen werden aus steuerlicher Sicht als Einheit mit dem Gebäude betrachtet und es gelten die üblichen Abschreibungssätze von Immobilien.
- Spezialinstallationen (z. B. Reinräume) können separat bilanziert und abgeschrieben werden, wenn
 - diese nicht fest mit dem Gebäude verbunden sind und abmontiert werden können;
 - die Installationen einen grösseren Wertverlust erleiden und darum mit einem höheren Abschreibungssatz abgeschrieben werden müssen.



Höhere Abschreibungen auf selbst erbauten Liegenschaften

- Sofern der Buchwert einer selbst erbauten und gewerblich eigengenutzten Liegenschaft im Kanton St.Gallen über dem amtlichen Verkehrswert liegt und der Boden zusammen mit dem Gebäude aktiviert ist, werden höhere Abschreibungen akzeptiert (anstatt 3% => 7%, anstatt 4% => 8%, anstatt 7% => 12%).
- Dient ein Gebäude verschiedenen Zwecken (z. B. Werkstatt, Büro, Wohnungen), sind die einzelnen Abschreibungssätze entsprechend zu gewichten (i.d.R. nach dem Eigenmietwert).



Abschreibungen von Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen

- Investitionen in bestehende Gebäude, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, können sofort und vollumfänglich abgeschrieben werden (vgl. StB 41 Nr. 2 Ziff. 2 zweiter Absatz).
- Bei Neubauten oder in einer vollständig ausgehöhlten Altliegenschaft müssen die Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen aktiviert und mit den ordentlichen Abschreibungssätzen abgeschrieben werden (vgl. StB 44 Nr. 5).



Abschreibungen von Liegenschaften im Baurecht

- Wird das Gebäude vom Baurechtsgeber zum aktuellen Markt-, Zeit- oder Verkehrswert übernommen, gilt der Endwert gem. StB 41 Nr. 2. Dieser wird prozentual vom vertraglich im Grundbuchamt festgelegten Übertragungswert festgelegt (z. B. 75% des Zeitwertes, sofern die Liegenschaft nach Ablauf des Baurechts zum Zeitwert auf den Baurechtsgeber übergeht).
- Muss das Gebäude nach Ablauf des Baurechtsvertrages entschädigungslos überlassen werden, gibt es keine Abschreibungsuntergrenze.
- Muss bei Ablauf des Vertrages der ursprüngliche Status wieder hergestellt werden, rechtfertigt sich eine steuerlich anerkannte Rückstellung in der Höhe der mutmasslichen Instandstellungskosten (verteilt über 10 Jahre vor Ablauf des Baurechts).



Abschreibungen von Liegenschaften bei Liegenschaftshändlern

- Liegenschaften von Liegenschaftshändlern werden im Umlaufvermögen bilanziert und Abschreibungen sind ausgeschlossen. Ebenfalls nicht zulässig ist die Bildung eines Warenlagerdrittels auf dem Handelsbestand.
- Allerdings können Wertberichtigungen im Umfang der eingetretenen Werteinbusse vorgenommen werden, sofern ein Wertberichtigungsbedarf erkennbar ist.
- Da in der Praxis ein Wertberichtigungsbedarf schwierig zu quantifizieren ist, wird behelfsmässig in der Regel eine jährliche Erhöhung dieser Wertberichtigung im Umfang der bei Anlagevermögen zulässigen Abschreibungsquote gewährt werden.



Rückstellungen für Grossreparaturen (Wegweiser, II. Teil, N 224)

- Der Kanton St.Gallen kennt bei Grossreparaturen eine Einzelfallbetrachtung.
- Bei bevorstehenden Grossreparaturen können die zu erwartenden Kosten mittels einer Rückstellung auf max. 3 Jahre verteilt werden.
- Voraussetzung ist ein Beschluss der verantwortlichen Organe und ein detaillierter Kostenvoranschlag mit Angaben über den zeitlichen Ablauf der Reparaturarbeiten.
- Die Rückstellung ist auf werterhaltende Kosten beschränkt.



Rückstellungen für Investitionen im Umweltschutzbereich

- Rückstellungspraxis gemäss StB 41 Nr. 7.
- Die Höhe der Rückstellung ist auf 75% des Investitionsvolumens beschränkt.
- Die Bildung ist auf 2 – 3 Jahre zu verteilen.
- Im Jahr der Realisierung des Investitionsvorhabens ist die Rückstellung vollständig aufzulösen.
- Die restlichen 25% können im Jahr der Bauausführung sofort abgeschrieben werden (siehe Abschreibungspraxis).



Rückstellungen für Liegenschaften im Kataster der belasteten Standorte

- Gemäss Ausführungen in StB 41 Nr. 8 gelten als belastete Standorte: Ablagerungs-, Betriebs- und Unfallstandorte.
- Diese Standorte werden in drei Kategorien unterteilt:
 - Klasse A: weitere Massnahmen sind vordringlich
 - Klasse B: weitere Massnahmen sind erforderlich
 - Klasse C: weitere Massnahmen bei einem Bauvorhaben oder bei einer Nutzungsänderung sind nötig
- Bei Liegenschaften der Klassen A und B wird eine Rückstellung in der Höhe der zu erwartenden Sanierungskosten akzeptiert. Die entsprechenden effektiven Aufwendungen können sofort abgeschrieben werden. Die Rückstellung ist in diesem Zeitpunkt aufzulösen.
- Für Liegenschaften in der Klasse C wird eine Rückstellung erst zugelassen, wenn ein Bauvorhaben auf dem entsprechenden Grundstück vorliegt.



Abschreibungen auf angeschafften Gütern gegen Ende des Geschäftsjahres

- Werden Wirtschaftsgüter unter dem Jahr angeschafft, können trotz einer kürzeren Nutzungsdauer die vollen Abschreibungssätze angewendet werden (StB 41 Nr. 1 Ziff. 4). Die Abschreibungen werden nicht pro rata temporis gekürzt.





Praxisfragen zu Wertschwankungsreserven, Warenlagerdrittel und Rückstellung für Arbeitgeberbeitragsreserven

Schwankungsreserven bei Wertschriften

- Werden Aktiven zum Börsenkurs oder zum Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet, können gem. 960b Abs. 2 OR pauschale Wertschwankungsreserven von 10% des Buchwertes gebildet werden.
- Wenn die üblichen Schwankungen im Kursverlauf der letzten 3 Jahre im Durchschnitt höher liegen, wird eine höhere Wertschwankungsreserve akzeptiert.
- Die Wertschwankungsreserve gilt für alle börsenkotierten Werte, aber nicht für Staatsanleihen, Kassenobligationen etc.



Bildung und Auflösung von Warenlagerdritteln

- Aufgrund spezieller Situationen (z. B. bei Lieferkettenproblemen) kann die Höhe des Warenlagers schwankend sein.
- In diesen Fällen ist bei einem Abbau des Warenlagers das Warenlagerdrittel entsprechend zu reduzieren.
- Bei einer zukünftigen Erhöhung des Warenlagers kann das Warenlagerdrittel wieder erhöht werden.
- Eine Glättung des Warenlagerdrittels über mehrere Jahre ist nicht möglich.



Rückstellungen für Arbeitgeberbeitragsreserven

- Eine Rückstellung für Einzahlungen in die Arbeitgeberbeitragsreserven ist möglich, sofern folgende Bedingungen erfüllt sind:
 - Wird per Bilanzstichtag eine Rückstellung gebildet, muss die Überweisung zwingend innert sechs Monaten seit Bilanzstichtag erfolgen.
 - Der Gesamtbestand dieser Rückstellung darf in der Summe das Fünffache des jährlichen Arbeitgeberbeitrages nicht übersteigen.
 - Der Nachweis erfolgt über den Auszug des entsprechenden Arbeitgeberbeitragsreservenkontos.

