

Rechnungslegung nach Obligationenrecht

veb.ch Praxiskommentar

mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften

Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz
Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts



Jürg Altorfer • Fabian Duss • Michael Felber

Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

ab Seite 4

Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts

ab Seite 44

unverkäuflicher Sonderdruck

aus

**Rechnungslegung nach Obligationenrecht
veb.ch Praxiskommentar**

mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften

Autoren

Jürg Altorfer, Dr. oec. HSG, dipl. Steuerexperte,
Partner ADB Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich

Fabian Duss, lic. oec. publ., dipl. Steuerexperte,
LL.M. UZH International Tax Law
Partner ADB Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich

Michael Felber, Dr. rer. oec., M.A. HSG,
MAS FH in Taxation/LL.M. Taxation
ADB Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich

1. Auflage 2014 unverkäuflicher Sonderdruck (2015)
© Verlag SKV AG und veb.ch
www.verlagskv.ch

Alle Rechte vorbehalten.
Ohne Genehmigung ist es nicht gestattet,
das Buch oder Teile daraus in irgendeiner
Form zu reproduzieren.

ADB Altorfer Duss & Beilstein AG

ADB steht für ADB Altorfer Duss und Beilstein AG in Zürich. Das Unternehmen wurde im Jahre 1954 als Kollektivgesellschaft gegründet und 2005 in eine Aktiengesellschaft umgewandelt. Heute ist ADB eine der führenden Steuerberatungskanzleien der Schweiz.

Steuern – das ist unser Business. Wir sind eine unabhängige Steuerberatungskanzlei und bieten in- und ausländischen Klienten eine umfassende Beratung mit Schwergewicht im schweizerischen und internationalen Steuerrecht sowie in angrenzenden Bereichen des schweizerischen Wirtschaftsrechts. Jahrzehntelange Berufserfahrung und anerkannte fachliche Qualität zeichnen unsere Dienstleistungen aus. Der fachliche Austausch mit den Steuerbehörden bildet die Grundlage für optimale, solide Lösungen.

Eingespielte und langjährige Verbindungen zu Kanzleien im Ausland tragen dazu bei, unseren Klienten in internationalen Konstellationen einen kompetenten Service zu gewährleisten.

Mit unseren nebenamtlichen Aufgaben als Dozenten, Fachautoren und Richter leisten wir unseren Beitrag zur Weiterentwicklung des Steuerrechts und stellen gleichzeitig sicher, dass unser Know-how stets up to date ist.

Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz

Literatur

ALTORFER JÜRIG/ALTORFER JÜRIG B., Das Kapitaleinlageprinzip, Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen (2. Teil), in: ST 5/2009, S. 309 – 323; AMSTUTZ KATHRIN/ARNOLD PETER, Art. 100 BGG, in: Marcel A. Niggli/Peter Uebersax/Hans Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl., Basel 2011, S. 1326 – 1340; BEHNISCH URS R./OPEL ANDREA, Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, in: ZBJV 6/2010, S. 446 – 520; BENZ ROLF, Steuerliche Berücksichtigung von Währungsverlusten (Teil 1), in: ZSIS 8/2010, S. 9 – 11; BERGER, MARKUS, Probleme der Bilanzberichtigung, in: ASA 2001/02, S. 539 – 560; BEUSCH MICHAEL/BROGER URBAN, § 44 Rechtsmittel an das Bundesgericht, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, S. 503 – 518; BÖCKLI PETER, Neue OR-Rechnungslegung, Herausgegriffene Probleme und Lösungsansätze, in: ST 11/2012, S. 821 – 833; BÖCKLI PETER, Auswirkungen der neuen Rechnungslegung auf die Gewinnsteuer, Ungereimtheiten, Widersprüche und ungelöste Fragen, in: ST 4/2011, S. 234 – 245; BÖCKLI PETER, OR-Fremdwährungsabschluss als Grundlage für die Bemessung der Schweizer Gewinnsteuer, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentsch/Conradin Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, S. 185 – 198; BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, Art. 60 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 951 – 972; BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, Art. 58 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 830 – 936; BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, Art. 58 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 1. Aufl., Basel 2000, S. 632 – 754; BUCHMANN RENÉ/DUSS FABIAN/HANDSCHIN LUKAS, Rechnungslegung in Fremdwährung, Probleme und Lösungsansätze aus buchhalterischer, handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, in: ST 11/2013, S. 823 – 835; BURKHALTER ROLAND, Massgeblichkeitsgrundsatz, Der steuerrechtliche Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Bern/Stuttgart/Wien 2003; DUSS FABIAN/BUCHMANN RENÉ, Neues Rechnungslegungsrecht: Auswirkungen auf das Steuerrecht, St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (IFF Universität St. Gallen) vom 20./21. August 2013; DUSS MARCO/DUSS FABIAN, Währungsdifferenzen aus Umrechnung bei Buchführung in Fremdwährung, in: ST 6 – 7/2010, S. 407 – 417; DUSS FABIAN/SCHILL PHILIPP, Fremdwährungen im Unternehmenssteuerrecht, St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (IFF Universität St. Gallen) vom 27. September 2011; FELBER MICHAEL, Der Verlustabzug im schweizerischen Beteiligungskonzern, Bern 2012; FELBER MICHAEL/MATTEOTTI RENÉ, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2011 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, in: ASA 2013/14, S. 33 – 63; FREI WALTER, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, in: ZStP 4/1994, S. 231 – 249; FUNK PHILIP, § 36 StG AG, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri bei Bern 2009, S. 543 – 569; GIGER ERNST, Die prinzipielle Massgeblichkeit, in: ST 5/2009, S. 324 – 328; GIGER ERNST, Die steuerliche Behandlung verdeckter Nutzungseinlagen in eine Aktiengesellschaft – ein Diskussionsbeitrag, in: ASA 2007/08, S. 265 – 298; GLANZ STEPHAN/PEAFF DIETER, Zur Währungsumrechnung von Handels- und Steuerbilanz, in: StR 2011, S. 470 – 475; GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice, Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genf/Zürich/Basel 2005; GLAUSER PIERRE-MARIE, IFRS et droit fiscal, Les normes true and fair et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel, in: ASA 2005/06, S. 529 – 583; GLAUSER PIERRE-MARIE/BEUSCH MICHAEL, Entwicklungen im Steuerrecht, in: SJZ 2010, S. 266 – 270; GRETER MARCO, Abschied vom Milchbüchlein, Tücken der «einfachen» Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR, ST 3/2014, S. 172 – 176; GURTNER PETER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, in: ST 6 – 7/2010, S. 385 – 398; GURTNER PETER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, in: Peter V. Kunz/Dorothea Herren/Thomas Cottier/René Matteotti (Hrsg.), Festschrift für Roland von Büren, Basel 2009, S. 847 – 871; GURTNER

PETER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, in: ASA 2000, S. 63 – 104; HOLENSTEIN DANIEL, Verstrickt im Gestrüpp des schweizerischen Steuerstrafrechts, Bemerkungen zum Urteil des Bundesgerichts 6B_453/2011 vom 20. Dezember 2011, in: StR 2012, S. 161 – 170; KÄNZIG ERNST, Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), 2. Aufl., I. Teil, Art. 1 – 44 WStB, Basel 1982; KOCHER MARTIN, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, in: ASA 2009/10, S. 457 – 490; KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, Art. 24 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, S. 373 – 459; LIENHART DENISE/WYSSEN HUGO, Steuerliche Behandlung von Fremdwährungsdifferenzen, in: Zuger Steuerpraxis 44/2010, S. 17 – 24; LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49 – 101 DBG, Therwil/Basel 2004; MATTEOTTI RENÉ, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Bern 2007; MATTEOTTI RENÉ/FELBER MICHAEL, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2010 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, in: ASA 2011/12, S. 259 – 284; MATTEOTTI RENÉ/FELBER MICHAEL, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2009 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, in: ASA 2010/11, S. 749 – 782; MÄUSLI-ALLENSPACH PETER, § 3 Doppelbesteuerungsverbot und Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, Basel 2011, S. 17 – 39; OECD, OECD model tax convention on income and on capital, condensed version, incl. commentaries on the articles of the model tax convention, Paris 2010; NEUHAUS MARKUS R./SCHNEIDER LAURENZ, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, in: ST 11/2013, S. 808 – 820; OESTERHELT STEFAN/GRÜNINGER, HAROLD, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), in: SZW 1/2010, S. 37 – 59; POLTERA FLURIN/WALK ANNETTE, Steuerliche Gestaltung der Nachfolge bei Kapitalgesellschaften, in: ST 5/2007, S. 397 – 403; RECHSTEINER CHRISTOPH/SCHOLL NICOLAS, Steuerliche Behandlung von Umrechnungsdifferenzen bei funktionaler Währung, in: StR 2010, S. 418 – 425; REICH MARKUS, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012; REICH MARKUS, Art. 10 StHG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, S. 185 – 201; REICH MARKUS, Art. 18, 19 und 20a DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 178 – 240, 295 – 308; REICH MARKUS, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: ASA 1985/86, S. 609 – 702; REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2003 (1. Teil), in: FStR 2004, S. 214 – 230; REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2004 (1. Teil), in: FStR 2005, S. 224 – 238; REICH MARKUS/ZÜGER MARINA, Art. 28 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 422 – 445; REVAZ MARIE-HÉLÈNE/BIGNENS CÉDRIC, Traitement comptable et fiscal des écarts de conversion, in: ST 6 – 7/2010, S. 418 – 425; REVAZ MARIE-HÉLÈNE/NATHALIE PELLANDA GAUD, Traitement fiscal des écarts de conversion, ST 6 – 7/2012, S. 475 – 478; REVAZ MARIE-HÉLÈNE/SCHMID ALESSIA, Traitement fiscal des écarts de conversion, in: ST 6 – 7/2011, S. 530 – 537; RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013; RÖTH LISBERGER RENÉ, Hat das Massgeblichkeitsprinzip ausgedient?, in: Peter Mäusli-Allenspach/Michael Beusch (Hrsg.), Steuern & Recht – Steuerrecht!, Liber Amicorum für Martin Zweifel, Zürich 2013, S. 77 – 90; SCHILL PHILIPP, Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Konzerneinheiten, Zürich 2003; SIMONEK MADELEINE, Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, Direkte Bundessteuer, in: ASA 2006/07, S. 3 – 26; SIMONEK MADELEINE, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2009, Bern 2010; SIMONEK MADELEINE/VON AH JULIA, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2011, Bern 2012; SPORI PETER, Differenzierte Massgeblichkeit bei getreuer Darstellung, in: ASA 2000, S. 105 – 127; STADELMANN THOMAS, Verfahren bei interkantonaler Doppelbesteuerung – Klärung offener Fragen, in: FStR 2013, S. 183 – 191; THK, Ausgewählte Fragen und Antworten zum neuen Rechnungslegungsrecht, mit letzter Änderung vom 14. Februar 2014, Zürich 2014; THK, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014; VALLENDER KLAUS A./LOOSER MARTIN E., Art. 151 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 483 – 501; VON AH JULIA, Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl., Zürich 2011;

WALTER HANS PETER, Art. 8 ZGB, in: Berner Kommentar, Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band I Einleitung und Personenrecht, 1. Abteilung: Einleitung, Art. 1–9 ZGB, Bern 2012, S. 1041–1261; ZWEIFEL MARTIN, Art. 125 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 288–299; ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL, Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, in: Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag, Zürich 2006, S. 61–76; ZWEIFEL MARTIN/CASANOVA HUGO, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008.

Inhalt

	N
A. Gesetzliche Grundlagen	1–4
I. Direkte Bundessteuer	1–3
II. Kantons- und Gemeindesteuern	4
B. Tragweite des Massgeblichkeitsprinzips	5–56
I. Begriff	5–7
II. Materielle und formelle Massgeblichkeit	8–52
1. Formelle Grundlage der steuerlichen Anknüpfung	8–12
2. Bindungswirkung der handelsrechtskonformen Jahresrechnung	13–15
3. Periodengerechte Korrekturen vor Eintritt der Rechtskraft	16–25
a) Korrektur einer handelsrechtswidrigen Jahresrechnung (Bilanzberichtigung)	16–21
b) Änderung einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung (Bilanzänderung)	22–25
4. Periodengerechte Korrekturen nach Eintritt der Rechtskraft	26–34
a) Korrekturen zu Lasten des Steuerpflichtigen	26–31
b) Korrekturen zu Gunsten des Steuerpflichtigen	32–39
5. Periodenfremde Korrekturen	40–52
a) Nachträgliche Berücksichtigung von periodenfremdem Ertrag	40–42
b) Nachträgliche Berücksichtigung von periodenfremdem Aufwand	43–48
c) Nachträgliche Offenlegung von verdeckten Kapitaleinlagen	49–52
III. Umgekehrte Massgeblichkeit	53–56
1. Grundsätzliches	53–55
2. Beispiele zur umgekehrten Massgeblichkeit	56
C. Exkurs: Steuerliche Aspekte bei Buchführung in Fremdwährung	57–77
I. Der Leitentscheid des BGer. aus dem Jahr 2009	58–64
II. Anwendbarkeit des Entscheids unter dem neuen Rechnungslegungsrecht	65–67
III. Besteuerung bei Buchführung in Fremdwährung	68–77
1. Der steuerlich massgebende Saldo der Erfolgsrechnung	68–71
2. Steuerliche Korrekturen von Umrechnungsdifferenzen	72–77

A. Gesetzliche Grundlagen

I. Direkte Bundessteuer

Gem. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG bildet der «*Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages*» Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinnes. Für die *juristischen Personen* wird aus dieser expliziten Anknüpfung des Steuergesetzes an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis der sog. Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (*Massgeblichkeitsprinzip*) abgeleitet.¹ Aus dem Umstand, dass im schweizerischen Steuerrecht – anders als in anderen Staaten – kein eigenständiger Komplex an steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften existiert, muss geschlossen werden, dass unter «*Saldo der Erfolgsrechnung*» der in der handelsrechtlichen Jahresrechnung ausgewiesene Erfolg gemeint ist.²

Ebenfalls nicht ausdrücklich ergibt sich das Massgeblichkeitsprinzip aus den Bestimmungen zu den Verfahrenspflichten, namentlich aus dem im Zuge der Revision des Rechnungslegungsrechts leicht modifizierten Art. 126 Abs. 3 DBG. Danach haben natürliche Personen mit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen die Geschäftsbücher, Aufstellungen (nach Art. 125 Abs. 2 DBG) und sonstigen Belege, die mit ihrer Tätigkeit in Zusammenhang stehen, während zehn Jahren aufzubewahren. Die Art und Weise der Führung und Aufbewahrung richtet sich nach dem OR (Art. 957, 957a, 958 und 958a–958f). Immerhin lässt sich hieraus entnehmen, dass für die gem. Art. 125 Abs. 2 DBG mit der Steuererklärung einzureichende Jahresrechnung bzw. Aufstellungen die Grundsätze kaufmännischer Buchführung gem. OR massgebend sind. Das Massgeblichkeitsprinzip ist somit zwar geltendes Recht, es kann dem Steuergesetz jedoch nur implizit auf dem Auslegungsweg entnommen werden.

Für die *Selbstständigerwerbenden* lässt sich der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz aus Art. 18 Abs. 3 DBG herleiten.³ Danach gilt für selbstständig erwerbende Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe⁴ Buchhaltung führen, Artikel 58 DBG sinngemäss und folglich auch das in dieser Bestimmung für juristische Personen verankerte Massgeblichkeitsprinzip.

II. Kantons- und Gemeindesteuern

Auch dem Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) kann die steuerliche Anknüpfung an die handelsrechtliche Jahresrechnung nicht explizit entnommen werden. Bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern wird das Massgeblichkeitsprinzip aus der Erwähnung der Begriffe «*Reingewinn*» im Ingress i. V. m. «*Erfolgsrechnung*» in lit. a und b von Art. 24 Abs. 1 StHG hergeleitet.⁵ Zudem erfordert das Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung (vgl. Art. 129 Abs. 1 und 2 BV) sinngemäss entsprechende Bestimmungen des Bun-

1 Vgl. stellvertretend für viele: BGer. vom 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1.

2 BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, S. 45; BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 9.

3 BGer. vom 19. Januar 2012, 2C_741/2011, 2C_742/2011, E. 2.1 sowie 2.3.

4 Vgl. zum Begriff der «*ordnungsgemässen Buchhaltung*» N 9f.

5 KUHN/BRÜLSAUER, Komm. StHG, Art. 24 N 9; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, S. 47.

dessteuerrechts heranzuziehen und bei der Auslegung zu berücksichtigen.⁶ Auch dies lässt auf die Verankerung des Massgeblichkeitsprinzips im kantonalen Steuerrecht schliessen.

B. Tragweite des Massgeblichkeitsprinzips

I. Begriff

- 5 Der steuerbare Gewinn bemisst sich ausgehend vom Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung. Allerdings muss insoweit von handelsrechtskonformen Bilanzansätzen abgewichen werden, als das Steuerrecht eigene (Korrektur-)Normen enthält.⁷ Die im schweizerischen Steuerrecht geltende Massgeblichkeit der Handelsbilanz für das Steuerrecht ist somit keine absolute; es wird daher auch von der prinzipiellen Massgeblichkeit gesprochen.⁸
- 6 Eine wesentliche Ursache für das partielle Abweichen von der Handelsbilanz durch steuerliche Korrektornormen findet sich in den *unterschiedlichen Zielsetzungen von Handels- und Steuerrecht*. Die geltenden Bewertungsvorschriften des Handelsrechts stehen unter dem Eindruck des Vorsichtsprinzips und sind Höchstbewertungsbestimmungen.⁹ Sie dienen primär dem Schutz der Gläubiger. Mit den steuerlichen Korrekturvorschriften soll hingegen erreicht werden, dass sich die Ertrags- und Vermögenslage mit Blick auf die tatsächlichen Verhältnisse nicht zu ungünstig präsentiert. Es soll eine möglichst gleichmässige und an der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgerichtete periodische Besteuerung erfolgen (Art. 127 Abs. 2 BV).
- 7 Der Begriff der (prinzipiellen) Massgeblichkeit lässt sich weiter in folgende Teilaspekte untergliedern:
 - Materielle Massgeblichkeit: In seinem materiellen Gehalt besagt das Massgeblichkeitsprinzip, dass die Gesamtheit der handelsrechtlichen Bewertungs- und Bilanzierungsnormen Grundlage und Richtschnur für die steuerliche Gewinnermittlung bilden, soweit das Steuerrecht keine hiervon abweichenden Vorschriften enthält.¹⁰ Ohne anderslautende Gesetzesbestimmungen dürfen folglich bei der steuerlichen Erfolgsermittlung keine Ansätze verlangt werden, welche vom Handelsrecht abweichen. Grundlage der steuerlichen Anknüpfung bilden insofern nur die handelsrechtskonformen Bilanzierungs- und Bewertungsansätze (sog. Konformitätsprinzip).¹¹
 - Formelle Massgeblichkeit: Unter formeller Massgeblichkeit wird die Konkretisierung des Grundsatzes im Einzelfall verstanden.¹² Die steuerliche Erfolgsermittlung knüpft

6 BGer. vom 23. November 2012, 2C_407/2012, E. 1.3.

7 Vgl. statt vieler: BGer. vom 9. August 2011, 2C_429/2010, E. 2.1; zu den Korrektornormen des Gewinnsteuerrechts s. ausführlich: Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts N 1 ff.

8 GIGER, ST 5/2009, S. 324.

9 Vgl. hierzu auch BGer. vom 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 2.3; BGer. vom 11. März 2002, StR 2002, S. 392, 395, auch zum Folgenden.

10 LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 6; SPÖRI, ASA 2000, S. 108; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, S. 14f.; GLAUSER, Apports, S. 71f.; GIGER, ST 5/2009, S. 324.

11 NEUHAUS/SCHNEIDER, ST 11/2013, S. 809.

12 BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, S. 45; LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 6; GLAUSER, Apports, S. 73.

an die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung und damit an die vom Steuerpflichtigen *im Einzelfall* gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsansätze, soweit das Steuerrecht keine eigenen Gewinnermittlungsvorschriften enthält. Die formelle Massgeblichkeit bedingt die materielle. Umgekehrt ist es jedoch durchaus denkbar, dass neben der Handelsbilanz zusätzlich im Rahmen der handels- und steuerrechtlichen Schranken, eine selbstständige Steuerbilanz erstellt wird.¹³ Aus der formellen Massgeblichkeit resultiert sowohl eine Bindung des Steuerpflichtigen als auch der Steuerbehörden an den eingereichten, handelsrechtskonformen Jahresabschluss.¹⁴ Diese Bindung setzt voraus, dass die steuerlich zulässigen Wertansätze auch in der Handelsbilanz verbucht worden sind, damit sie Eingang in die steuerliche Erfolgsermittlung finden (sog. Verbuchungsprinzip).

- Umgekehrte Massgeblichkeit: Die umgekehrte Massgeblichkeit ist eine logische Konsequenz der formellen Massgeblichkeit.¹⁵ Da steuerliche Gestaltungsspielräume nur dann genutzt werden können, wenn diese auch in der eingereichten Jahresrechnung abgebildet sind (Verbuchungsprinzip), hat das Steuerrecht unweigerlich eine Reflexwirkung auf das Handelsrecht. Faktisch regeln steuerliche Bestimmungen somit nicht nur den steuerlichen Gewinnausweis; sie führen über das Scharnier der formellen Massgeblichkeit zu einer Beeinflussung des Handelsrechts.¹⁶ Diese steuerrechtlich bedingte Rückkopplung auf das Handelsrecht wird als umgekehrte Massgeblichkeit bezeichnet.

II. Materielle und formelle Massgeblichkeit

1. Formelle Grundlage der steuerlichen Anknüpfung

Welche buchhalterische Grundlage für die Festsetzung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer massgebend ist, ergibt sich bei der direkten Bundessteuer aus Art. 125 Abs. 2 DBG: *«Natürliche Personen mit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen.»*

Einzelunternehmen, Personenunternehmen und juristische Personen, die gem. Art. 957 Abs. 1 zur *umfassenden (doppelten) Buchführung und Rechnungslegung* verpflichtet sind,¹⁷ haben der Steuererklärung die *Jahresrechnung* beizulegen. Im Rahmen der parlamentarischen Beratung zum neuen Rechnungslegungsrecht ist die ursprünglich vorgesehene Möglichkeit der ausschliesslichen Bilanzierung nach einem anerkannten Standard weggefallen (Art. 962 Abs. 1 E 2007).¹⁸ Unter der «Jahresrechnung» im Sinne von Art. 125

13 GIGER, ST 5/2009, S. 325; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, S. 17.

14 LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 7.

15 GIGER, ST 5/2009, S. 325; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, S. 18 f.

16 GIGER, ST 5/2009, S. 325.

17 S. Kommentar zu Art. 957 N 4 ff.

18 Zu den Beratungen im Nationalrat: AB 2010 N (Wintersession) 1906 ff.; zu den Beratungen im Ständerat: AB 2011 S (Frühjahrssession) 262; vgl. hierzu aus steuerrechtlicher Perspektive: GURTNER, Rechnungslegungsrecht, S. 865 ff.

Abs. 2 DBG ist insofern eine solche nach Art. 958 Abs. 2 respektive spezialgesetzlichen Bestimmungen¹⁹ zu verstehen.²⁰ Die Pflicht zur Einreichung der Jahresrechnung erfasst ferner auch jene, die *freiwillig umfassend Buch* führen. Denn nur im Falle des Fehlens einer kaufmännischen (bzw. umfassenden) Buchführung kann auf die Einreichung einer Jahresrechnung verzichtet werden und es dürfen oben genannte Aufstellungen (bzw. eine Milchbüchleinrechnung oder Einnahmenüberschuss-Rechnung)²¹ eingereicht werden.²² Im Übrigen ist dies einzig bei *gesetzlich zulässigem Fehlen* einer kaufmännischen Buchführung statthaft.²³ Legt eine umfassend buchführungspflichtige Person ihrer Steuererklärung bloss Aufstellungen bei und reicht sie trotz Mahnung keine Jahresrechnung ein, so ist sie für das Geschäftseinkommen und -vermögen bzw. den Gewinn und das Kapital nach *plichtgemäßem Ermessen* zu veranlagern (Art. 130 Abs. 2 DBG).²⁴ Die Aufstellungen sind in diesem Fall, sofern ihnen eine Aussagekraft zukommt, allerdings im Rahmen der Ermessensveranlagung zu berücksichtigen. Unter welchen Voraussetzungen eine steuerpflichtige Person lediglich eine Einnahmenüberschuss-Rechnung zu erstellen hat, ergibt sich aus Art. 957 Abs. 2, weshalb auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen werden kann.²⁵

- 10 Wie erwähnt, leitet sich das Massgeblichkeitsprinzip bei Selbstständigerwerbenden aus dem in Art. 18 Abs. 3 DBG enthaltenen Verweis auf die Gewinnermittlungsvorschriften der juristischen Personen ab (s. N 3): Danach gilt «[f]ür *Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemäße Buchhaltung führen, [...] Art. 58 sinngemäss*». Diese Bestimmung wurde mit der Revision des Rechnungslegungsrechts nicht geändert. Nach bisherigem Verständnis war unter «*ordnungsgemäße Buchhaltung*» in erster Linie eine kaufmännische (bzw. umfassende) Buchführung zu verstehen, die in der Erstellung einer Jahresrechnung (mit Bilanz und Erfolgsrechnung) mündet.²⁶ Für jene selbstständig Erwerbenden, die unter altem Rechnungslegungsrecht weder zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet waren noch dies freiwillig taten, galten jedoch nicht grundsätzlich andere Gewinnermittlungsregeln.²⁷ An die Stelle der kaufmännischen Bilanz und Erfolgsrechnung traten bei Nichtbuchführenden die Vermögensaufstellungen und Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben.²⁸ Daran ändert sich auch unter neuem Recht nichts: Die Notwendigkeit zur Erstellung einer Einnahmenüberschuss-Rechnung ergibt sich neu jedoch nicht mehr nur aus den steuerrechtlichen Verfahrenspflichten (in Art. 125 Abs. 2 DBG), sondern bereits aus der handelsrechtlichen Bestimmung zur eingeschränkten Buchfüh-

19 S. Kommentar zu Art. 957 N 33 ff.

20 Vgl. Art. 126 Abs. 3 DBG.

21 Vgl. zu dieser Begrifflichkeit Kommentar zu Art. 957 N 42. Nachfolgend wird aus den dort genannten Gründen nur noch der Begriff der Einnahmenüberschuss-Rechnung verwendet.

22 S. weiterführend zur Einnahmenüberschuss-Rechnung: Kommentar zu Art. 957 N 19 ff.; ferner GRETER, ST 3/2014, S. 172 ff.

23 ZWEIFEL, Komm. DBG, Art. 125 N 28.

24 ZWEIFEL, Komm. DBG, Art. 125 N 28.

25 S. Kommentar zu Art. 957 N 19 ff., 75 ff.

26 Vgl. REICH, Komm. DBG, Art. 18 N 22.

27 REICH, Komm. DBG, Art. 18 N 22.

28 Zu den bei Anwendung der IST-Methoden entstehenden Unterschieden bei der Gewinnermittlung s. Kommentar zu Art. 957 N 46 ff., 75 ff.

rungspflicht (gem. Art. 957 Abs. 2). In Art. 957 Abs. 3 wird sodann klargestellt, dass auch für jene, die der eingeschränkten Buchführungspflicht unterstehen, die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (Art. 958c) gelten.

Die Anforderungen an diese «Aufstellungen» richten sich nach den Umständen des Einzelfalls, insb. nach der Art der Geschäftstätigkeit und deren Umfang. Erforderlich sind in jedem Fall geeignete Aufzeichnungen, die Gewähr für die vollständige und zuverlässige Erfassung des Geschäftseinkommens und -vermögens bieten und eine zumutbare Überprüfung durch die Steuerbehörden ermöglichen.²⁹ Im Entscheid des BGer. vom 13. Dezember 2003³⁰ genügte die erst im Nachhinein erstellte «Übersicht» der Gewinne und Verluste aus Wertschriftentransaktionen mit den dazugehörigen Kaufs- und Verkaufsbelegen diesen Anforderungen offenbar nicht. Die geltend gemachten Verluste wurden entsprechend nicht zum Abzug zugelassen. Allein die Tatsache, dass die Aufstellung im Nachhinein erstellt wurde, kann jedoch nicht massgebend sein.³¹ Offenbar boten die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen weder Gewähr für die Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle noch gaben sie Auskunft über den Stand des Geschäftsvermögens am Anfang und am Ende der Periode.³²

Unter neuem Rechnungslegungsrecht gilt es jedoch zu berücksichtigen, dass die Jahresrechnung hinsichtlich des Informationsgehalts teilweise aufgewertet wird, wobei gewisse Informationen auch für Steuerzwecke verwertet werden können.³³ Beispielsweise enthält der Anhang Angaben, Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen der Bilanz und der Erfolgsrechnung (Art. 959c), wodurch sich unter anderem die steuerliche Zulässigkeit der Abschreibungen, Wertberichtigung und Rückstellungen eher nachprüfen lässt. Zudem finden sich darin Erläuterungen zu ausserordentlichen, einmaligen oder periodenfremden Positionen der Erfolgsrechnung. Dadurch gewinnt insb. die Frage der steuerlichen Berücksichtigung von periodenfremdem Aufwand zusätzlich an Brisanz (s. N 43 ff.).

2. Bindungswirkung der handelsrechtskonformen Jahresrechnung

Soweit eine Jahresrechnung handelsrechtskonform ist, entfaltet das Massgeblichkeitsprinzip für die Steuerpflichtigen eine *Schutzfunktion*.³⁴ Ein Abweichen von den gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsansätzen ist in diesem Fall bei der Ermittlung der Steuerfaktoren nur zulässig, soweit (steuer-)rechtliche (Korrektur-)Vorschriften dies verlangen.

Andererseits muss sich die steuerpflichtige Person bei der von ihr in ihren ordnungsmässig geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögens- und Ertragslage behafteten lassen, soweit ihr nicht Korrektornormen ein Abweichen von der Jahresrechnung

29 BGer. vom 13. Dezember 2003, 2A.272/2003, E. 4.

30 BGer. vom 13. Dezember 2003, 2A.272/2003, E. 4.

31 REICH/WALDBURGER, FStR 2005, S. 218.

32 BGer. vom 13. Dezember 2003, 2A.272/2003, E. 4.

33 Vgl. hierzu auch BÖCKLI, ST 4/2011, S. 236 f.; DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 20f.

34 REICH, Steuerrecht, § 15 N 66.

gestatten.³⁵ Die Bindungswirkung gilt jedoch nur für die *betreffende Steuerperiode*, zumal die Berechnungsgrundlagen und damit auch die Jahresrechnung selbst nicht in Rechtskraft erwachsen können.³⁶ Dies ist insb. bei den steuerlich verrechenbaren Verlustvorträgen von Bedeutung: Bei Verlusten erfolgt regelmässig eine auf Null lautende Veranlagung. Da bei einer Nulltaxation nur die Zahl Null in Rechtskraft erwächst, kann die Verlusthöhe in späteren Perioden jeweils neu ermittelt werden.³⁷

- 15 Eine ordnungsmässig geführte Jahresrechnung beeinflusst auch die Beweisführungslast³⁸ im Steuerverfahren. Bei einer formell ordnungsmässig geführten Buchhaltung besteht die *natürliche Vermutung* der materiellen Richtigkeit.³⁹ Die Bindung an die Jahresrechnung entfällt somit erst dann, wenn es der Steuerverwaltung gelingt, diese natürliche Vermutung zu widerlegen. Eine ordnungsmässig geführte Jahresrechnung hat aber keine Umkehr der objektiven Beweislast zur Folge.⁴⁰ Sie verlagert insofern nicht das Risiko der Beweislosigkeit. Der Vermutungsgegner hat daher auch nicht den stringenten Beweis des Gegenteils zu erbringen. Die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit bringt er bereits mit dem Gegenbeweis zu Fall.⁴¹ Die aus der natürlichen Vermutung gezogene Wahrscheinlichkeitsfolgerung (d. h. die materielle Richtigkeit der Jahresrechnung) kann durch *direkten* Gegenbeweis umgestossen werden, indem beispielsweise die Nichtverbuchung von Einnahmen oder die Verbuchung fiktiver Geschäftsvorfälle bewiesen wird.⁴² Aber auch der *indirekte* Gegenbeweis der materiellen Unrichtigkeit ist möglich: Die natürliche Vermutung wird bspw. entkräftet, wenn das Buchhaltungsergebnis in einem nicht erklärbaren Widerspruch zu Erfahrungszahlen⁴³ steht.⁴⁴ Gleiches gilt, wenn in Konzernverhältnissen widersprüchliche Bilanzansätze vorliegen.⁴⁵

3. Periodengerechte Korrekturen vor Eintritt der Rechtskraft

- a) Korrektur einer handelsrechtswidrigen Jahresrechnung (Bilanzberichtigung)
- 16 Als gefestigt gilt sowohl in der Literatur⁴⁶ wie auch in der Rechtsprechung⁴⁷, dass nur eine *handelsrechtskonform* erstellte Jahresrechnung Ausgangspunkt für die steuerliche Erfolgsermittlung bilden kann. Die Massgeblichkeit der Jahresrechnung entfällt insoweit diese

35 Vgl. BGer. vom 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1.

36 BGer. vom 9. Mai 2005, 2A.747/2004, E. 3.2.

37 Vgl. hierzu FELBER, Verlustabzug, S. 64; ferner: Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts N 83 ff.

38 Vgl. zum Begriff WALTER, BEK-ZGB, Art. 8 N 474.

39 BGer. vom 4. Juni 2012, 2C_835/2011, E. 2.3; BGer. vom 22. Januar 2008, 2C_592/2007, E. 2.3.

40 Vgl. WALTER, BEK-ZGB, Art. 8 N 476.

41 WALTER, BEK-ZGB, Art. 8 N 476.

42 ZWEIFEL/CASANOVA, Steuerverfahrensrecht, § 14 N 30.

43 Vgl. zur Akteneinsicht in Erfahrungszahlen BGer. vom 21. November 2006, 2A.651/2005, E. 2 (betreffend Mehrwertsteuer).

44 BGer. vom 22. Januar 2008, 2C_592/2007, E. 2.3; BGer. vom 23. November 2004, 2A.426/2004, E. 2.3; vgl. hierzu auch ZWEIFEL/CASANOVA, Steuerverfahrensrecht, § 14 N 30 f.

45 Als Bsp. sei auf BGer. vom 18. Mai 2011, 2C_788/2010 verwiesen; vgl. hierzu auch FELBER/MATTEOTTI, ASA 2013/14, S. 44 ff., insb. S. 49.

46 Statt vieler LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 11, m. w. H.

47 BGer. vom 15. Januar 2013, 2C_787/2012, 2C_788/2012, E. 2.2, m. w. H.; BGer. vom 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 2.2; BGer. vom 11. November 2005, 2A.370/2004, E. 2.1; BGer. vom 29. Juli 2002, StE 2003 B 11.3 Nr. 13, E. 6.2.

gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst oder spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind.⁴⁸

Die Steuerbehörden haben aufgrund des Legalitätsprinzips und der *Offizialmaxime*⁴⁹ die eingereichte Jahresrechnung somit unter zwei Gesichtspunkten zu überprüfen:⁵⁰ Zum einen ist von dieser abzuweichen, wenn sich die bilanzierten Werte von den steuerlich zulässigen Bilanzierungs- und Bewertungsansätzen unterscheiden (Korrekturnormen); zum anderen muss eine Bilanz, die zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften widerspricht, für steuerliche Zwecke berichtigt werden (sog. *Bilanzberichtigung*).⁵¹ Folge davon ist, dass die Steuerbehörden in einer für Steuerzwecke massgebenden Bilanz (Steuerbilanz) von den steuerlich bzw. handelsrechtlich zulässigen Ansätzen ausgehen. Bilanzberichtigungen wirken sich vielfach zuungunsten der steuerpflichtigen Person aus. Aufgrund des im Steuerverfahren geltenden Grundsatzes der Rechtsanwendung *von Amtes wegen* hat die Steuerbehörde jedoch auch Bilanzberichtigungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen vorzunehmen.⁵² Eine Bilanzberichtigung kann auch auf Antrag der steuerpflichtigen Person erfolgen. Wurden handelsrechtswidrige Ansätze gewählt, ist eine Korrektur *bis zum Eintritt der Rechtskraft* der Veranlagung zulässig.⁵³ Es muss jedoch der Nachweis erbracht werden, dass tatsächlich eine handelsrechtswidrige Jahresrechnung vorliegt.⁵⁴ Bei der Korrektur einer handelsrechtswidrigen Jahresrechnung zu Lasten des Steuerpflichtigen ist die vorgängige handelsrechtliche Korrektur keine Voraussetzung, zumal die Handelsrechtswidrigkeit die Bindung an die Jahresrechnung auflöst.⁵⁵ Gleiches hat insofern auch für Korrekturen zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu gelten. Zur steuerlichen Berücksichtigung dieser Korrekturen ist eine vorgängige Korrektur der Handelsbilanz nicht zwingend.

17

Nach dem Verwaltungsgericht Zürich⁵⁶ und einem Teil der Lehre⁵⁷ haben Steuerverwaltung und Steuerjustiz bei der Überprüfung der Handelsrechtkonformität einer im Verfahren eingereichten Jahresrechnung grosse Zurückhaltung zu üben. Es könne nicht Aufgabe der steuerlichen Gewinnermittlung sein, umstrittene Fragen der Bilanzierung und Bewertung vorfrageweise einer Lösung zuzuführen oder gar die kaufmännische Rechnungslegung weiterzuentwickeln. Ob das BGer. dieser *Beschränkung der Prüfungsbefug-*

18

48 BGer. vom 15. Januar 2013, 2C_787/2012, 2C_788/2012, E. 2.2; BGer. vom 11. November 2005, 2A.370/2004, E. 2.1.

49 Zur *Offizialmaxime* im Steuerverfahren vgl. ZWEIFEL/CASANOVA, *Steuerverfahrensrecht*, § 5 N 2 ff.

50 BGer. vom 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 2.3.

51 BGer. vom 11. November 2005, 2A.370/2004, E. 4.2.

52 Vgl. LOCHER, *Komm. DBG*, Art. 58 N 15.

53 BGer. vom 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1; BGer. vom 15. Januar 2013, 2C_787/2012, 2C_788/2012, E. 2.2, m. w. H.

54 Zur Korrektur einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung (sog. Bilanzänderung) s. N 22; vgl. im Übrigen BGer. vom 16. August 2012, 2C_29/2012, wo nachträglich ein Abschreibungsbedarf geltend gemacht wurde, der Nachweis der Handelsrechtswidrigkeit des Bilanzansatzes jedoch nicht gelang.

55 BGer. vom 15. Januar 2013, 2C_787/2012, 2C_788/2012, E. 2.2; BGer. vom 11. November 2005, 2A.370/2004, E. 2.1.

56 VGer ZH vom 7. 12. 2011, SB.2011.00070; VGer ZH vom 31. 03. 2010, SB.2009.00006, E. 2.3.2; VGer ZH vom 7. 12. 2006, SB.2006.00016, E. 3.1.

57 BRÜLSAUER/POLTERA, *Komm. DBG*, Art. 58 N 39; BRÜLSAUER/KUHN, *Komm. DBG*, Art. 58 N 37; BURKHALTER, *Massgeblichkeitsgrundsatz*, S. 62; ZWEIFEL/BEUSCH, *Fragen*, S. 62; DUSS/DUSS, *ST 6–7/2010*, S. 410.

nis der Steuer(justiz)behörden zustimmt, ist offen. Zu Recht wird diese sog. «Offensichtlichkeitsdoktrin» von einem Teil der Lehre relativiert bzw. präzisiert. Freilich hat die Steuerbehörde den vom Handelsrecht gewährten Ermessensspielraum des Bilanzierenden zu respektieren.⁵⁸ Indessen *kann* sie die Frage, ob die ihr vorgelegte Jahresrechnung die Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung verletzt, im Rahmen der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV) mit freier Kognition beurteilen.⁵⁹ Dabei kann von den Steuerbehörden mit Blick auf die Fülle an Veranlagungen jedoch nicht erwartet werden, eine ihr vorgelegte Jahresrechnung im Sinne einer Revision im Kern zu durchleuchten.⁶⁰ Eine *Pflicht* zur Korrektur besteht jedenfalls – wie vom BGer. bestätigt⁶¹ – lediglich bei offenkundigen, ins Auge springenden Verstössen gegen Handelsrecht.

- 19 Eine mit formellen Mängeln behaftete Buchführung hat Auswirkungen auf die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit und damit auf die Beweisführungslast: Eine mit erheblichen formellen Mängeln behaftete Buchführung wird von vornherein als *materiell unrichtig* vermutet.⁶² Die Mängel müssen jedoch derart zahlreich und/oder schwerwiegend sein, dass sie die Ordnungsmässigkeit der Buchführung bzw. die inhaltliche Richtigkeit der Jahresrechnung als unwahrscheinlich erscheinen lassen.⁶³ Schwerwiegende formelle Mängel bei der Buchführung sind bspw. das Fehlen von Inventaren oder wesentlichen Buchungsbelegen.⁶⁴ Bei bargeldintensivem Geschäftsverkehr (z. B. im Detailhandel oder in der Gastronomie) gelten auch Mängel bei der Kassabuchführung als gravierend. Fehlt es hier an ordnungsgemässen, zeitnahen und übersichtlichen Aufzeichnungen über den Bargeldbestand und fehlt eine *tägliche Kontrolle* des Barbestandes durch Abgleich mit dem Kassabuchsaldo, erscheint der Geschäftserfolg ungewiss und das Vertrauen in die Richtigkeit der Buchführung erschüttert.⁶⁵
- 20 Lassen sich die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen respektive nicht verbesserungsfähiger Geschäftsbücher nicht einwandfrei ermitteln, hat die Veranlagungsbehörde die Veranlagung als «Ultima Ratio» nach *pflichtgemässen Ermessen* vorzunehmen (Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG).⁶⁶ Sind die Voraussetzungen einer Ermessenstaxation gegeben, hat die steuerpflichtige Person nachzuweisen, dass die Schätzung unrichtig ist.⁶⁷ Eine Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten.⁶⁸ Mittels umfassendem Unrichtigkeitsnachweis hat er die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts zu beseitigen; blosse Teilnachweise genügen nicht.⁶⁹ Es reicht nicht aus, die Einschätzung

58 BERGER, ASA 2001/02, S. 552.

59 GLAUSER, Apports, S. 83; BERGER, ASA 2001/02, S. 552; vgl. auch LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 16.

60 Vgl. VON AH, Besteuerung, S. 72.

61 BGer. vom 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 3.3.

62 ZWEIFEL/CASANOVA, Steuerverfahrensrecht, § 14 N 31; ZWEIFEL/BEUSCH, Fragen, S. 75.

63 ZWEIFEL/CASANOVA, Steuerverfahrensrecht, § 14 N 31.

64 ZWEIFEL/CASANOVA, Steuerverfahrensrecht, § 14 N 31; ZWEIFEL/BEUSCH, Fragen, S. 76..

65 BGer. vom 3. Juni 2005, 2A.350/2005; VGer ZH vom 3. Oktober 2012, SB.2011.00167; VGer ZH vom 10. Juni 2009, SB.2008.00127, E. 2.3.1.

66 Vgl. bspw. BGer. vom 28. Juni 2013, 2C_1173/2012, E. 3.3.

67 BGer. vom 28. Juni 2013, 2C_1173/2012, E. 3.3.

68 Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 48 Abs. 2 StHG.

69 BGer. vom 30. April 2012, 2C_136/2011, E. 4.2.1.

bloss in pauschaler Weise zu bestreiten oder lediglich einzelne Positionen der Einschätzung als zu hoch zu bezeichnen.⁷⁰ Grundvoraussetzung ist das Nachholen der versäumten Verfahrenspflichten: Der Steuerpflichtige, der seine Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt und dadurch eine Ermessensveranlagung bewirkt hat, muss in der Regel die versäumten Mitwirkungshandlungen nachholen, d. h. eine nicht eingereichte Steuererklärung bzw. fehlende Belege nachträglich vorlegen. Der Unrichtigkeitsnachweis muss zusammen mit einer Begründung der Einsprache (Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 48 Abs. 2 StHG) und innert der Einsprachefrist von 30 Tagen erbracht werden.⁷¹

Bei der Schätzung der Steuerfaktoren kann die Behörde Erfahrungszahlen, die Vermögensentwicklung und den Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Die Schätzung im Rahmen einer Ermessensveranlagung erstreckt sich je nach Ausmass der Ungewissheit auf die Steuerfaktoren als Ganzes oder lediglich auf einzelne Teile.⁷² 21

b) Änderung einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung (Bilanzänderung)

Von der Bilanzberichtigung ist die *Bilanzänderung* zu unterscheiden. Bei einer Bilanzänderung wird ein handelsrechtskonformer Ausweis durch einen anderen, ebenfalls handelsrechtskonformen Ausweis ersetzt.⁷³ Eine Bilanzänderung ist – anders als die Bilanzkorrektur, welche bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung möglich ist – grundsätzlich *nur bis zur Einreichung der Steuererklärung* zulässig.⁷⁴ Wird nach diesem Zeitpunkt eine in diesem Sinne geänderte Jahresrechnung vorgelegt, ist für Steuerwecke grundsätzlich die erstmalig mit der Steuererklärung eingereichte Jahresrechnung massgeblich.⁷⁵ Mit der Steuererklärung wird der Wille geäussert, gestützt darauf veranlagt zu werden. Ab diesem Zeitpunkt muss sich der Steuerpflichtige aufgrund von Treu und Glauben (Verbot widersprüchlichen Verhaltens) auf seiner Willenserklärung behaften lassen und es gilt grundsätzlich ein Änderungsverbot.⁷⁶ Ausgeschlossen sind vor diesem Hintergrund in der Regel Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden.⁷⁷ 22

Zu Recht gilt dieses Änderungsverbot allerdings nicht als unumstösslich: Nach Auffassung des BGer. ist eine Änderung der (Handels- oder Steuer-)Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens allenfalls noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat.⁷⁸ Stellt der Grundsatz von Treu und Glauben 23

70 BGer. vom 30. April 2012, 2C_136/2011, E. 4.2.1.

71 BGer. vom 25. April 2013, 2C_1205/2012, 2C_1206/2012 E. 3.2; BGer. vom 29. März 2005, 2A.39/2004, E. 5.1, ASA 2006/07, S. 329 ff., 333.

72 ZWEIFEL/CASANOVA, Steuerverfahrensrecht, § 19 N 20.

73 BGer. vom 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 2.2; LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 22.

74 BGer. vom 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1, m. w. H.

75 Nach der (bisherigen) Zürcher Steuerpraxis soll hingegen eine Bilanzänderung noch bis zum Eintritt der Rechtskraft möglich sein; vgl. RICHTNER ET AL., Komm. StG ZH, § 64 N 137.

76 BGer. vom 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 2.2; LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 22.

77 BGer. vom 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1; BGer. vom 9. Dezember 2004, 2P.140/2004, 2A.313/2004, E. 5.4.1 = StR 2005, S. 429 ff., 433 f.

78 BGer. vom 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1.

(Art. 9 BV) die Grundlage des Änderungsverbots dar, muss dieser Grundsatz auch Richtschnur für dessen Durchbrechung bilden.⁷⁹

- 24 Ferner wird in der Lehre⁸⁰ zu Recht darauf hingewiesen, dass es Situationen gibt, in denen es der Grundsatz von Treu und Glauben gebiete, zur Verwirklichung eines kohärenten staatlichen Handelns von den (handelsrechtskonformen) Bilanzansätzen zu Gunsten des Steuerpflichtigen abzuweichen. Es wird in diesem Zusammenhang vom sog. *Kohärenzprinzip* gesprochen.⁸¹ Sofern die Steuerverwaltung zu Lasten des Steuerpflichtigen von der Handelsbilanz abweiche, könne er dieses Abweichen in späteren Steuerperioden nicht ignorieren und den Steuerpflichtigen auf seinem (früher) gewählten Bilanzansatz behaften.⁸² Ein solches Vorgehen wäre widersprüchlich und stelle ein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar. Wird bspw. auf einem Aktivum eine Abschreibung von der Steuerverwaltung als geschäftsmässig nicht begründet beurteilt und aufgerechnet, muss die Verwaltung in künftigen Perioden den höheren Bilanzwert als Steuerwert anerkennen. In kommenden Steuerperioden können auf dem höheren Steuerwert Abschreibungen geltend gemacht werden, soweit sie geschäftsmässig begründet sind, was im Vergleich zum handelsrechtlichen Erfolgsausweis zu einem tieferen steuerbaren Gewinn führt.⁸³
- 25 Auch die Rechtsprechung hat ein Abweichen von der Handelsbilanz zur Verwirklichung einer kohärenten Besteuerung verschiedentlich anerkannt, dies sogar in Fällen, in denen nicht das gleiche Steuersubjekt betroffen war.⁸⁴ In einem frühen Bundesgerichtsentscheid⁸⁵ galt es bspw. die Frage zu beantworten, ob im Nachgang an eine Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine AG rein steuerbilanziell eine Aktivierung von Vermögenswerten erfolgen darf. Die beschwerdeführende Gesellschaft beantragte eine steuerbilanzielle Aktivierung in Höhe des beim (ursprünglichen) Inhaber des Einzelunternehmens besteuerten Liquidationsgewinns (Goodwill). Die Aktivierung des Goodwills in der Steuerbilanz hätte früher oder später zu einem tieferen steuerbaren Veräusserungsgewinn respektive höheren steuerwirksamen Abschreibungen geführt. Inzwischen ist diese Problematik explizit normiert.⁸⁶ Das Gericht hiess die Beschwerde der steuerpflichtigen Gesellschaft gut und führte dazu Folgendes aus:⁸⁷ «Es wäre jedoch offensichtlich widersprüchlich, und deshalb willkürlich, wenn einerseits die Fiktion der nachträglichen

79 So auch FREI, ZStP 4/1994, S. 240.

80 GLAUSER, Apports, S. 166 ff.

81 GLAUSER, Apports, S. 171.

82 GLAUSER, Apports, S. 168.

83 Vgl. hierzu ausführlich: Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts N 41.

84 Vgl. mit Verweisen auf die Rechtsprechung GLAUSER, Apports, S. 166 ff.; Mit Einführung des Teilbesteuerungs- bzw. Teilsatzverfahrens ergibt sich bspw. eine solche Konstellation, wenn die AHV-Behörden und danach die Steuerbehörden einen Teil der Dividende in (massgeblichen) Lohn umqualifizieren und sodann auf Ebene der Gesellschaft nachträglich ein (nicht verbuchter) zusätzlicher Lohnaufwand geltend gemacht wird.

85 BGer. vom 5. Juli 1979, StR 1980, S. 26 ff.

86 Vgl. Art. 19 Abs. 3 DBG; Bei einer Sperrfristverletzung i.S.v. Art. 19 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (Umwandlung) können im Umfang der nachträglich besteuerten stillen Reserven in der Steuerbilanz der juristischen Person versteuerte stille Reserven geltend gemacht werden.

87 BGer. vom 5. Juli 1979, StR 1980, E. 1 b, S. 28 in fine.

wirtschaftlichen Realisierung der stillen Reserven beim Sacheinleger zu einer Besteuerung des Liquidationsgewinnes führt, andererseits aber die neue Gesellschaft diese Tatsache nicht durch eine Vermögensaufwertung in ihrer Steuerbilanz berücksichtigen dürfte. Dabei kann die Form, d. h. insbesondere die Tatsache, ob die Gesellschaft in ihrer Handelsbilanz eine entsprechende Buchung vorgenommen hat, keine entscheidende Rolle spielen.»

4. Periodengerechte Korrekturen nach Eintritt der Rechtskraft

a) Korrekturen zu Lasten des Steuerpflichtigen

War eine Jahresrechnung Grundlage einer rechtskräftigen Veranlagung und stellt sich nachträglich heraus, dass sie handelsrechtswidrig war, sind Korrekturen zu Lasten des Steuerpflichtigen im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens (Art. 151 ff. DBG; Art. 53 StHG) möglich. Mit der Nachsteuer wird eine dem Gemeinwesen zu Unrecht entgangene Steuer samt Zins nachgefordert. Sie hat keinen pönalen Charakter. Freilich schliesst das Nachsteuerverfahren die zusätzliche Einleitung eines Strafsteuerverfahrens nicht aus.⁸⁸

Voraussetzung für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens ist, dass die Unvollständigkeit der Veranlagung sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln ergibt, die der Steuerbehörde *nicht bekannt waren*. Als neu gilt grundsätzlich, was im Zeitpunkt der Veranlagung bereits bestanden hat, aber der zuständigen Steuerbehörde erst nach rechtskräftiger Veranlagung zur Kenntnis gelangt.⁸⁹ Massgebend ist der Aktenstand im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung.⁹⁰ Ob etwas neu ist, beurteilt sich – dem Charakter des Veranlagungsverfahrens entsprechend – im Spannungsfeld zwischen Untersuchungspflicht der Steuerbehörde und Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Dabei gelten folgende Grundsätze:

Das Recht auf Erhebung einer Nachsteuer wird nicht bereits dadurch verwirkt, dass die Steuerbehörde den erheblichen Sachverhalt bei besserer Untersuchung rechtzeitig hätte entdecken können.⁹¹ Die Steuerbehörde darf sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die Steuererklärung richtig und vollständig ist.⁹² Sie ist nicht verpflichtet, ohne besonderen Anlass Quervergleiche mit Akten anderer Steuerpflichtiger vorzunehmen oder im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen.⁹³ Es kann nicht verlangt werden, dass ohne entsprechenden Hinweis im laufenden Veranlagungsverfahren systematisch sämtliche Vorakten einer steuerpflichtigen Person zu durchforsten sind.⁹⁴ Im Übrigen muss ein und derselbe Steuerbeamte sich die in der Vorperiode mit dem Steuerpflichtigen gemachten Erfahrungen nicht einfach aus dem Gedächtnis anrechnen lassen.⁹⁵

88 Als Beispiel für ein Nachsteuerverfahren, das zusätzlich in einem Strafverfahren mündete, diene BGer. vom 20. Dezember 2011, 6B_453/2011; vgl. hierzu auch die Ausführungen bei HOLENSTEIN, StR 2012, S. 161 ff.

89 ZWEIFEL/CASANOVA, Steuerverfahrensrecht, § 26 N 13.

90 BGer. vom 2. Februar 2006, StR 2006, S. 442, E. 2.

91 ZWEIFEL/CASANOVA, Steuerverfahrensrecht, § 26 N 13; VALLENDER/LOOSER, Komm. DBG, Art. 151 N 8a.

92 BGer. vom 17. Juni 2004, 2A.604/2003, E. 3.3.2.

93 BGer. vom 17. Juni 2004, 2A.604/2003, E. 3.3.2, m. w. H.

94 RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 160 N 27.

95 BGer. vom 10. Oktober 2007, 2C_26/2007, E. 4.5.

- 29 Die Steuerbehörde darf jedoch auch nicht unbesehen auf die Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Eine Pflicht zur ergänzenden Untersuchung besteht für die Steuerbehörden dann, wenn die Steuererklärung bzw. die ihr zugrunde liegende Jahresrechnung Fehler enthält, die *offensichtlich* sind.⁹⁶ Hingegen rechtfertigt das Vorliegen *bloss erkennbarer Mängel* noch nicht, bestimmte Tatsachen oder Beweismittel als zur Zeit der Veranlagung bereits bekannt zu qualifizieren und den Behörden in der Folge das entsprechende Wissen anzurechnen.⁹⁷
- 30 Ein Abweichen von der Handelsbilanz im Nachsteuerverfahren ist jedenfalls dann zulässig, wenn gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstossen wurde und bei der Steuerbehörde keine Verletzung ihrer Untersuchungspflicht vorliegt. Hat die Gesellschaft für einen komplexen Geschäftsvorgang auf ihre gewählte Bilanzierungsweise hingewiesen und stellt sich diese im Nachhinein als rechtswidrig heraus, kann die Korrektur jedoch nicht nachträglich im Nachsteuerverfahren nachgeholt werden.⁹⁸
- 31 Folgende Kasuistik soll der Veranschaulichung dienen:
- Nachsteuerverfahren (und Steuerhinterziehungsverfahren) im Zusammenhang mit einem Architekturbüro, welches bereits ausgeführte Architektur- und Projektleistungen nicht als angefangene Arbeiten aktiviert hat;⁹⁹
 - Nachsteuerverfahren (und Steuerhinterziehungsverfahren) betreffend eine buchführungspflichtige Person, die es unterlassen hatte, einen realisierten, jedoch noch nicht vereinnahmten Verkaufsertrag in ihrer Jahresrechnung zu verbuchen;¹⁰⁰
 - Nachsteuerverfahren (und Steuerhinterziehungsverfahren) aufgrund nicht verbuchter Erträge aus einem Taxiflugbetrieb;¹⁰¹
 - Nachsteuerverfahren (und Steuerbetrugsverfahren) aufgrund in der Jahresrechnung verbuchter Privataufwendungen (Wellnesskosten, Ausgaben für Geburtstag, Laufbahn- und Paarberatung).¹⁰²
- b) Korrekturen zu Gunsten des Steuerpflichtigen
- 32 Ist eine Veranlagung in Rechtskraft erwachsen und stellt sich nachträglich heraus, dass sie auf Basis einer handelsrechtswidrigen Jahresrechnung erfolgte, kann die betreffende Steuerveranlagung nur noch unter den engen Voraussetzungen der *Revision* (Art. 147 DBG; Art. 51 StHG) zugunsten der Steuerpflichtigen korrigiert werden.
- 33 Rechtskräftige Verfügungen oder Entscheide können *zugunsten des Steuerpflichtigen* revidiert werden, wenn (a) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden, (b) die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen

96 BGer. vom 17. Juni 2004, 2A.604/2003, E. 3.3.2, m. w. H.

97 BGer. vom 17. Juni 2004, 2A.604/2003, E. 3.3.2, m. w. H.

98 BERGER, ASA 2001/02, S. 556.

99 BGer. vom 22. Mai 2013, 2C_907/2012 sowie 2C_908/2012.

100 BGer. vom 18. Dezember 2013, ASA 2005/06, S. 152.

101 BGer. vom 30. April 2012, 2C_136/2011.

102 BGer. vom 20. Dezember 2011, 6B_453/2011; vgl. hierzu auch die Ausführungen bei HOLENSTEIN, StR 2012, S. 161 ff.

oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat oder (c) wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat.¹⁰³

Die Revision ist jedoch in jedem Fall ausgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person als Revisionsgrund vorbringt, was diese bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Allein aus diesem Grund sind die Aufhebung der Rechtskraft und ein Abweichen von der Handelsbilanz zu Gunsten der Steuerpflichtigen regelmässig ausgeschlossen.¹⁰⁴ Nicht undenkbar ist jedoch folgender Fall: Im Nachhinein ergibt sich eine (neue) Tatsache, welche die Handelsbilanzen der Vorjahre derart grundlegend in Frage stellt, dass die Korrektur nicht nur in der aktuellen Periode ausgewiesen wird. Zum Schutze der Gläubiger und der Schaffung von Transparenz erfolgt eine sog. Neudarstellung von Vorjahreszahlen («Restatement»). Der Steuerpflichtige kannte diese Tatsache zum Abschlussstichtag nicht und konnte sie mit der ihm zumutbaren Sorgfalt auch nicht kennen. Die Beurteilung eines solchen Falles fehlt jedoch – soweit ersichtlich – bis anhin in der Gerichtspraxis. Folgendes fiktives Beispiel möge der Illustration dienen:

34

Der Buchhalter einer Gesellschaft hat in der Steuerperiode X, für welche inzwischen bereits eine rechtskräftige Veranlagung erging, widerrechtlich einige der Gesellschaftskonten geplündert und weitere Aktiven entwendet. Aufgrund gefälschter Dokumente und dem geschickten Aufbau eines Lügengebäudes wurde dies erst im Verlauf der Periode X + 2 aufgedeckt als der Buchhalter bereits untergetaucht war. Da in Zweifel steht, ob für die Geschäftsperiode X überhaupt noch ausschüttungsfähige Reserven vorliegen und eine Dividende beschlossen werden darf, wird entschieden, die Aktiven neu zu bewerten und die Vorjahreszahlen neu darzustellen. Gestützt auf diese korrigierte Jahresrechnung verlangt die Gesellschaft eine Revision der Veranlagung der Steuerperiode X.

Ein Bedarf nach Anpassung einer rechtskräftigen Veranlagung ergibt sich ferner regelmässig bei Konzerngesellschaften im interkantonalen oder internationalen Verhältnis durch Verrechnungspreiskorrekturen. Dies namentlich dann, wenn bei einer Konzerngesellschaft (im Kanton bzw. Staat X) eine steuerliche Gewinnaufrechnung vorgenommen wurde, weil der Verrechnungspreis für Leistungen unter verbundenen Unternehmen als nicht drittvergleichskonform beurteilt wurde (sog. Primärberichtigung oder «*primary adjustment*»). In diesem Fall besteht aus Sicht der betroffenen Steuersubjekte grundsätzlich ein Interesse, die Transaktion auch bei der anderen involvierten Konzerngesellschaft (im Kanton bzw. Staat Y) zu korrigieren.¹⁰⁵ Der (zu hohe) steuerliche Erfolgsausweis dieser Gesellschaft soll hier durch eine sog. Gegenberichtigung bzw. «*corresponding adjustment*» angepasst werden. Falls steuerlich eine Gegenberichtigung erfolgt, bedarf es vielfach einer weiteren Massnahme: Die für Steuerzwecke erfolgten Korrekturen sind in der handelsrechtlichen Jahresrechnung abzubilden. Die Wiederherstellung des buchmässigen Zustands vor (verdeckter) Gewinnausschüttung (insb. durch Rückerstattung) wird auch als Sekundärberichtigung bzw. «*secondary adjustment*» bezeichnet.¹⁰⁶ In diesem

35

103 Art. 147 DBG; Art. 51 StHG.

104 BERGER, ASA 2001/02, S. 542.

105 BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 202.

106 BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 202.

Zusammenhang ist auf folgende kollisions- und verfahrensrechtliche Aspekte hinzuweisen:

- 36 Im *interkantonalen* Verhältnis stellt sich die Frage, ob ein Kanton an die rechtliche Qualifikation einer verdeckten Gewinnausschüttung durch einen anderen Kanton gebunden ist. Eine derartige Bindung und dementsprechende Einschränkung der Kantone kann sich aus dem in Art. 127 Abs. 3 BV verankerten Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ergeben. In der Lehre wird ferner auch der Grundsatz von Treu und Glauben bzw. das Verbot widersprüchlichen Verhaltens als Begründung für einen Anspruch auf eine Gegenberichtigung beigezogen.¹⁰⁷
- 37 Das BGer. hatte – soweit ersichtlich – noch keine Gelegenheit diese Problemstellung abschliessend zu beurteilen. Gleichwohl hat es die Frage aufgeworfen, ob «unter gewissen Umständen eine solche *Doppelbelastung* nicht in eine unzulässige *Doppelbesteuerung* übergehen könne».¹⁰⁸ Das Gericht hat insb. wiederholt geurteilt, dass die Identität der Steuersubjekte keine allgemeine und unbedingte Voraussetzung einer unzulässigen Doppelbesteuerung sei.¹⁰⁹ Eine Doppelbesteuerung könne auch bei wirtschaftlich identischen Steuerobjekten nicht ausgeschlossen werden, wenn diese in verschiedenen Kantonen bei wirtschaftlich in besonderer Weise miteinander verbundenen Subjekten besteuert werden.¹¹⁰ Dies jedoch nur unter der Voraussetzung, dass eine effektive (aktuelle) Doppelbelastung gegeben sei.¹¹¹ In zwei Entscheiden¹¹² zu Vorteilszuwendungen unter Schwes-tergesellschaften hat das BGer. zwar eine unzulässige Doppelbesteuerung verneint, weil im konkreten Fall keine effektive (aktuelle) Doppelbelastung vorlag. Es hat jedoch beide Male deutlich gemacht, dass bei Vorliegen einer effektiven Belastung desselben wirtschaftlichen Steuerobjekts unter Berücksichtigung der besonderen Verbundenheit der Konzerngesellschaften von der strengen Anwendung der Subjektidentität abgesehen werden könne. Zu Recht wird in der Lehre überdies angeführt, dass sich eine andere Auslegung «schlecht mit der Forderung nach Einheitlichkeit des schweizerischen Wirtschaftsraumes [Art. 95 Abs. 2 BV] vertragen» würde.¹¹³ Die Kantone sind somit gehalten, im interkantonalen Verhältnis einen solchen Sachverhalt bei allen involvierten Gesellschaften gesamtheitlich zu würdigen, was schliesslich auch mit dem Harmonisierungsbestreben des StHG im Einklang steht (Art. 129 Abs. 1 BV). Somit ergibt sich aus Art. 127 Abs. 3 BV zwischen verbundenen Unternehmen unter gewissen Voraussetzungen ein Schutzanspruch auf Gegenberichtigung, welchen die Steuerpflichtigen letztinstanzlich

107 BRÜLISAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 204; REICH, ASA 1985/86, S. 645f.; vgl. aber auch die abweichende Auffassung bei RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, VB zu §§ 119–131 N 85, wonach das Verbot widersprüchlichen Verhaltens grundsätzlich nur gegenüber ein und derselben Steuerbehörde gelte.

108 BGE 115 Ia 157 E. 3d), ASA 1989/90, S. 616ff., Pra 1990 Nr. 218: «Resta il problema di sapere se, in determinate circostanze, tale doppio onere non trascenda nella doppia imposta».

109 Vgl. die bei MÄUSLI-AlLENSPACH (Komm. IKStR, § 3 N 25) aufgeführte Rechtsprechung.

110 BGer. vom 9. Juli 1999, StE 1999 A 24.34 Nr. 3 E. 1b)cc).

111 Es genügt insb. nicht, dass der Kanton der anderen Gesellschaft zur Besteuerung des Gewinns berechtigt wäre, von dieser Besteuerungsbefugnis jedoch keinen Gebrauch macht (virtuelle Doppelbelastung), vgl. BGE 115 Ia 157 E. 3g).

112 BGer. vom 9. Juli 1999, StE 1999 A 24.34 Nr. 3 E. 1b)cc); BGE 115 Ia 157 E. 3c)ff., ASA 1989/90, S. 616ff., Pra 79 (1990) Nr. 218.

113 REICH, ASA 1985/86, S. 650.

mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans BGer. geltend machen können (Art. 82 lit. a BGG).

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung muss die steuerpflichtige Person bloss in einem Kanton einen letztinstanzlichen Entscheid erwirken, um vor das BGer. zu gelangen.¹¹⁴ Gegebenenfalls im Kanton, mit dessen Besteuerungsentscheid sie (nunmehr) grundsätzlich einverstanden ist, sofern dieser als Letzter entscheidet (!).¹¹⁵ In der dagegen erhobenen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann sie sodann auch den früher ergangenen, allenfalls *bereits rechtskräftigen Entscheid* des anderen Kantons anfechten.

Im *internationalen Verhältnis* ist darauf hinzuweisen, dass sich die Schweiz einer automatischen Gegenberichtigung seit jeher widersetzt hat. Bis vor wenigen Jahren hatte kein einziges Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine Art. 9 Abs. 2 OECD-Musterabkommen (OECD-MA) nachgebildete Norm. Diese regelt die Pflichten und das Vorgehen bezüglich Gegenberichtigungen. Die Schweiz erblickte damals in Art. 9 Abs. 2 OECD-MA einen Zwang zu einer automatischen Gegenberichtigung. Zwischenzeitlich wurde der Kommentar zum OECD-MA angepasst, und es geht nunmehr klar daraus hervor, dass ein Staat nur dann eine Gegenberichtigung vornehmen muss, wenn er mit der Aufrechnung und deren Höhe einverstanden ist.¹¹⁶ Aufgrund dessen hat die Schweiz ihren Vorbehalt zu Art. 9 Abs. 2 OECD-MA zurückgezogen und bereits entsprechend nachgebildete Bestimmungen in gewisse DBA aufgenommen.¹¹⁷ Ferner gilt es zu beachten, dass Art. 127 Abs. 3 BV lediglich ein Verbot der *interkantonalen* Doppelbesteuerung beinhaltet, weshalb diese Norm bei internationalen Doppelbesteuerungen nicht zur Anwendung gelangt. Kommt es im internationalen Verhältnis zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, besteht jedoch u. U. die Möglichkeit der Einleitung eines Verständigungsverfahrens, sofern mit dem Ansässigkeitsstaat der anderen Gesellschaft ein DBA abgeschlossen wurde und darin eine entsprechende Bestimmung enthalten ist.¹¹⁸ Eine zwischen den Staaten getroffene Verständigungslösung wirkt sich als Revisionsgrund aus und erlaubt es, auf rechtskräftige Veranlagungen zurückzukommen.¹¹⁹ Die steuerpflichtige Person hat aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens allerdings bloss einen Anspruch auf Einleitung und Durchführung eines Verständigungsverfahrens, nicht aber auf Einigung durch die beiden Staaten. Neuerdings sehen jedoch gewisse DBA zusätzlich die Möglichkeit zur Einleitung eines Schiedsverfahrens vor, sofern die Vertragsstaaten keine Einigung erzielen.¹²⁰

114 BGE 133 I 300, 306 E. 2.4.

115 AMSTUTZ/ARNOLD, Komm. BGG, Art. 100 N 19f., auch zum Folgenden; zu weiteren verfahrensrechtlichen Möglichkeiten, vgl. ausführlich: BEUSCH/BROGER, Komm. IKStR, § 44 N 20ff., m. W. H., sowie STADELMANN, FSrR 2013, S. 183 ff.

116 OECD, Kommentar, i. d. F. 2010, Art. 9 N 6.

117 Vgl. bspw. Art. 8 Abs. 2 DBA-IRL; Botschaft zur Genehmigung eines Protokolls zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Irland, BBl 2012 5743, 5747.

118 BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 205.

119 BGer. vom 26. Oktober, 2P.306/2003, 2A.574/2003, E. 5.3; BGer. vom 16. Mai 2000, StE 2000 A 31.1 Nr. 6.

120 Eine solche Schiedsklausel ist bspw. in Art. 26 Abs. 5 und 6 DBA-D und in Art. 25 Abs. 5 DBA-A vorgesehen.

5. Periodenfremde Korrekturen

a) Nachträgliche Berücksichtigung von periodenfremdem Ertrag

- 40 Sind die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren und damit für die Korrektur in der betreffenden Periode nicht erfüllt, so stellt sich die Frage, ob ein zu Unrecht nicht berücksichtigter Ertrag in einer späteren Periode in das steuerbare Ergebnis einbezogen werden kann. Dies ist namentlich von Bedeutung, wenn die Steuerbehörde einen *geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand* fälschlicherweise zum Abzug zugelassen hat. Fraglich ist namentlich bei Abschreibungen und Rückstellungen, ob die Steuerbehörde den Fehler in einer späteren Steuerperiode steuerwirksam rückgängig machen kann, indem sie in Abweichung von der Handelsbilanz den Gewinn- bzw. Einkommenssteuerwert des abgeschriebenen Vermögenswertes steuerbilanziell heraufsetzt bzw. die Rückstellung in der Steuerbilanz auflöst.
- 41 Für Ertragsminderungen durch *Abschreibungen* ist der bis zur Unternehmenssteuerreform I für die direkte Bundessteuer geltende Grundsatz *«was abgeschrieben ist, bleibt abgeschrieben»*¹²¹ nunmehr zu relativieren:¹²² Seit Einführung des Art. 62 Abs. 4 DBG gilt für Abschreibungen auf qualifizierten Beteiligungen, dass diese in späteren Perioden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden können, soweit sie nicht (mehr) begründet sind.¹²³ Eine zu Unrecht berücksichtigte, geschäftsmässig nicht begründete Abschreibung auf einer solchen Beteiligung kann nunmehr auch in späteren Perioden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden. Demgegenüber dürfen Abschreibungen auf anderen Vermögenswerten in einer späteren Periode grundsätzlich nicht mehr steuerwirksam rückgängig gemacht werden, sofern handelsrechtlich keine (Wieder-)Aufwertung erfolgt.¹²⁴ Anders liegt hingegen in der Regel jener Fall, bei dem ein Vermögenswert vom Beteiligungsinhaber zu einem überhöhten Preis erworben bzw. von diesem in die Gesellschaft eingelegt wurde (sog. *Nonvaleur*).¹²⁵ Der übersetzte Teil des Kaufpreises stellt im Erwerbszeitpunkt eine Entreicherung des Unternehmens dar. Bei Einlage eines Nonvaleurs erfolgt die Entreicherung im Zeitpunkt der Abschreibung. Erhält die Veranlagungsbehörde erst in einer Folgeperiode durch eine neue Tatsache Kenntnis davon, dass es sich um einen Nonvaleur handelte, kann es sein, dass in der Vorperiode eine entsprechende Abschreibung auf dem aktivierten Vermögenswert noch steuerwirksam zugelassen wurde. In einem solchen Fall sind die Voraussetzungen eines Nachsteuerverfahrens (s. N 26 ff.) regelmässig erfüllt, sodass der steuerbare Gewinn auch im Nachhinein, um den nicht werthaltigen Teil des Kaufpreises bzw. der Einlage erhöht werden kann.
- 42 Auch bei *Rückstellungen*, die nicht geschäftsmässig begründet waren und fälschlicherweise von der Veranlagungsbehörde zum Abzug zugelassen wurden, kann nachträglich eine Korrektur erfolgen: Rückstellungen werden von Gesetzes wegen dem steuerbaren

121 KÄNZIG, Komm. BdBSt, Art. 22 Abs. 1 lit. b N 113.

122 LOCHER, Komm. DBG, Art. 62 N 3.

123 Hierzu ausführlich: Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts N 47.

124 ZWEIFEL/BEUSCH, Fragen, S. 71.

125 Vgl. auch ZWEIFEL/BEUSCH, Fragen, S. 71; zur steuerlichen Behandlung eines Nonvaleurs vgl. auch BGer. vom 28. November 2006, 2A.228/2006.

Gewinn bzw. Einkommen zugerechnet, soweit sie nicht (mehr) begründet sind (Art. 29 Abs. 2 DBG, Art. 63 Abs. 2 DBG). Rückstellungen sind vorläufige Korrekturen, weshalb deren geschäftsmässige Begründetheit in jeder Periode zu prüfen ist. Es gibt aus steuerlicher Sicht keinen Anspruch oder gar ein wohlerworbenes Recht auf Fortführung von Rückstellungen nach Belieben, auch wenn deren geschäftsmässige Begründetheit der Höhe nach oder im Bestand weggefallen ist.¹²⁶ Im Übrigen liegt auch keine Verletzung des Vertrauensgrundsatzes (Art. 5 Abs. 3, Art. 9 BV) vor, wenn die Steuerbehörde zu einer Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung schreitet, obschon im Vorjahr eine Prüfung unterblieb.¹²⁷ Entsprechend kann in jeder noch nicht definitiven Steuerperiode die nicht (mehr) begründete Rückstellung in der Steuerbilanz aufgelöst und der steuerbare Gewinn entsprechend erhöht werden.

b) Nachträgliche Berücksichtigung von periodenfremdem Aufwand

In der Praxis vergleichsweise häufig anzutreffen sind Fälle, in denen sich herausstellt, dass ein Aufwand handelsrechtswidrig nicht verbucht wurde und dieser nun in einer Folgeperiode nachträglich in der Jahresrechnung zum Abzug gebracht wird. In der Regel sind die auf diese Weise korrigierten Bilanzierungsfehler nicht derart grundlegend, dass der genehmigte Jahresabschluss *ex tunc* aufgehoben werden könnte, um ihn rückwirkend durch eine korrigierte Jahresrechnung zu ersetzen.¹²⁸ Der Bilanzierungsfehler wird diesfalls zur zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Ertragslage zumeist als ausserordentlicher Aufwand in der Geschäftsperiode seiner Entdeckung handelsrechtlich korrigiert.¹²⁹ Aufgrund der Identität zwischen Schluss- und Eingangsbilanz würde sich der Bilanzierungsfehler in weitere Perioden fortschreiben und auch die Vermögenslage in den Folgeperioden als unrichtig erscheinen lassen.¹³⁰ Der Buchführungspflichtige ist daher gehalten, den Fehler aus der Vergangenheit zu korrigieren, womit erst durch die Korrekturbuchung eine handelsrechtskonforme Bilanz entsteht.¹³¹ Periodenfremde Aufwendungen bilden entsprechend einen *integralen Bestandteil* einer insgesamt für diese Periode korrekt erstellten Jahresrechnung. Es stellt sich daher in steuerlicher Hinsicht die Frage, inwiefern aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips eine Bindung der Steuerbehörde an den Saldo dieser korrekt erstellten Handelsbilanz besteht. Diese Frage hat mit dem neuen Rechnungslegungsrecht umso mehr an Bedeutung gewonnen, als nunmehr in der Erfolgsrechnung die periodenfremden Aufwände¹³² (und Erträge) auszuweisen sind und zudem der Anhang Erläuterungen zu den periodenfremden Positionen enthalten muss.¹³³

43

126 BGer. vom 23. August 2010, 2C_392/2009, StE 2010 B 72.14 Nr. 35, E. 3.2.

127 BGer. vom 23. August 2010, 2C_392/2009, StE 2010 B 72.14 Nr. 35, E. 3.2; a. M. offenbar ZWEIFEL/BEUSCH, Fragen, S. 71.

128 Vgl. zur Zulässigkeit eines solchen Vorgehens MATTEOTTI/FELBER, ASA 2010/11, S. 761 f., m. w. H.

129 MATTEOTTI/FELBER, ASA 2010/11, S. 762, m. w. H.

130 BERGER, ASA 2001/02, S. 557.

131 FELBER/MATTEOTTI, ASA 2013/14, S. 37, auch zum Folgenden.

132 Art. 959b Abs. 2 Ziff. 9 sowie Abs. 3 Ziff. 6; vgl. zum bisherigen Recht Art. 663 Abs. 1 aOR.

133 Art. 959c Abs. 1 Ziff. 12.

- 44 Das BGer. steht der nachträglichen steuerlichen Berücksichtigung von periodenfremdem Aufwand bisher zurückhaltend gegenüber.¹³⁴ Im Entscheid vom 9. Juni 2009¹³⁵ gelangte es zur Feststellung, dass es den Kantonen aufgrund der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben nicht verwehrt sei, ein Nachholen einer zu Unrecht verspätet verbuchten Rückstellung zu verweigern. In seinem Entscheid vom 9. August 2011¹³⁶ verweigerte es sodann die steuerwirksame Berücksichtigung nachträglich verbuchter AHV- und BVG-Beiträge. Die streitbetroffene Gesellschaft unterliess es in den Jahren 2001 bis 2003 irrtümlicherweise, die Löhne ihres Direktoren-Ehepaars bei der zuständigen Sozialversicherungsanstalt zu melden. Anlässlich einer Kontrolle wurde dieser Fehler aufgedeckt und mittels Nachzahlungsverfügung wurden die ausstehenden Beiträge nacherhoben. Die Gesellschaft verbuchte den Betrag in ihren Geschäftsbüchern erst 2004 und deklarierte ihn auch in ihrer Steuererklärung für das gleiche Jahr als Betriebsaufwand. Das Gericht führte aus, dass solche Unterlassungen aufgrund des Periodizitätsprinzips nicht in einer späteren Periode nachgeholt werden könnten.¹³⁷
- 45 Obwohl das BGer. die steuerliche Abzugsfähigkeit von verspätet verbuchtem Aufwand teilweise verneint hat, steht es der nachträglichen Berücksichtigung von in früheren Jahren handelsrechtswidrig unterlassenen Aufwandverbuchungen nicht kategorisch entgegen: In seinem Leitentscheid vom 28. Juni 2011 äusserte sich das BGer. zu dieser Rechtsfrage wie folgt: Es stellte vorab fest, dass die steuerliche Berücksichtigung einmaliger und im Nachhinein getätigter Abschreibungen auf einem fälschlicherweise nicht wertberichtigten Vermögenswert grundsätzlich mit einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gem. Art. 127 Abs. 2 BV im Einklang stünde. Allerdings könne die Vornahme solcher Abschreibungen unter gewissen Voraussetzungen gegen das Periodizitätsprinzip verstossen, wonach die Erträge und Aufwendungen der Periode ihres Entstehens zuzuweisen seien.¹³⁸ Bei ausserordentlichen Abschreibungen, die zum Nachholen von unterlassenen ordentlichen (planmässigen) Abschreibungen verbucht wurden, oder bei periodenfremd gebildeten Wertberichtigungen könne das Periodizitätsprinzip mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip kollidieren. Grundsätzlich müsse das Periodizitätsprinzip Anwendung finden und der steuerlichen Berücksichtigung von verspätet vorgenommenen Bilanzkorrekturen entgegenstehen.¹³⁹ Nichtsdestotrotz könne man ausserordentlichen Abschreibungen auf einer uneinbringlichen Forderung nicht uneingeschränkt die Steuerwirkung versagen, nur weil der Steuerpflichtige es zuvor unterlassen habe, hier-

134 BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126 = RDAF 2011 II S. 405; BGer. vom 9. August 2011, 2C_429/2010 = ASA 2011/12, S. 404 ff.; BGer. vom 9. Juni 2009, 2C_895/2008 = StR 2009, S. 810 ff.; BGer. vom 27. Oktober 2004, StE B 23.44.2 Nr. 5 wobei diesem Entscheid eine besondere übergangsrechtliche Problemstellung zugrunde lag: Beim Wechsel der zeitlichen Bemessung besteht die Gefahr, dass ein Aufwand absichtlich nicht in der Bemessungslücke berücksichtigt wird, um diesen dann geltend zu machen, wenn er sich wieder steuerlich auswirkt.

135 BGer. vom 9. Juni 2009, 2C_895/2008 = StR 2009, S. 810, insb. E. 3.2; zu diesem Urteil ausführlich MATTEOTTI/FELBER, ASA 2010/11, S. 759 ff.

136 BGer. vom 9. August 2011, 2C_429/2010 = ASA 2011/12, S. 404 ff.; zu diesem Urteil ausführlich: FELBER/MATTEOTTI, ASA 2013/14, S. 39 ff.

137 BGer. vom 9. August 2011, 2C_429/2010 = ASA 2011/12, S. 404 ff., E. 2.3.1.

138 Zum Ganzen: BGE 137 II 353, E. 6.4.2, S. 361 f.

139 BGE 137 II 353, E. 6.4.5, S. 365, auch zum Folgenden.

auf Wertberichtigungen zu verbuchen. Denn unter Berücksichtigung des buchhalterischen Ermessensspielraums, über den ein Steuerpflichtiger bei der Bewertung gewisser Verlustrisiken verfügen müsse, führte eine solche Behandlung zu einem Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.

In der Lehre wird die Zulässigkeit der nachträglichen steuerlichen Berücksichtigung von periodenfremdem Aufwand mehrheitlich bejaht.¹⁴⁰ Es wird zu Recht argumentiert, dass das vom BGer. ins Feld geführte Periodizitätsprinzip, welches seine gesetzliche Grundlage in Art. 79 Abs. 1 DBG findet, die Bindung an die Handelsbilanz nicht aufzulösen vermag.¹⁴¹

Aus dieser Bestimmung geht lediglich hervor, dass «*die Steuer vom Reingewinn [...] für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben [wird]*». Sie ist jedoch nicht dahingehend zu verstehen, dass steuerlich nur der einer bestimmten Periode tatsächlich zuordenbare Ertrag unter Berücksichtigung des in dieser Periode tatsächlich entstandenen Aufwands besteuert werden darf und somit sämtliche (handelsrechtlich zwar in der Regel zwingenden) periodenfremden (Korrektur-) Buchungen steuerlich zu entfernen sind.¹⁴² Ein solch *restriktives* Verständnis des Periodizitätsprinzips ist dieser Bestimmung nicht explizit zu entnehmen. Der Wortlaut lässt auch jene *extensive* Interpretation zu, wonach der steuerbare Gewinn sich nach dem handelsrechtskonformen Periodenergebnis (unter Berücksichtigung der steuerlichen Korrektornormen) bemisst, wobei periodenfremde Ertragsbestandteile nicht auszuklammern sind. Dies deshalb, weil Korrekturbuchungen integraler Bestandteil einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung sind.

Es wird daher in der Lehre darauf verwiesen, dass in einem solchen Fall konkurrierender Normhypothesen eine verfassungskonforme Auslegung greifen müsse:¹⁴³ Der Verfassung kommt in jenen Fällen eine besondere Stellung zu, in denen auch unter Berücksichtigung der verschiedenen Auslegungselemente mehrere Interpretationen möglich erscheinen. Sind nämlich mehrere Interpretationen denkbar, soll nach der Rechtsprechung des BGer. jene gewählt werden, welche die verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten berücksichtigt, sofern damit nicht der klare Wortlaut und Sinn einer bundesrechtlichen Gesetzesnorm beiseite geschoben wird.¹⁴⁴ Da die übrigen Auslegungselemente keine restriktive Interpretation dieser Bestimmung nahelegen, muss im Sinne der bundesgerichtlichen Auslegungsmethodik der *extensiven*, das Leistungsfähigkeitsprinzip wahrenen Normhypothese zum Durchbruch verholfen werden. Demnach ist unter dem Reingewinn der Periode derjenige Gewinn zu erfassen, der sich aus dem handelsrechtskonform ermittel-

140 MATTEOTTI/FELBER, ASA 2010/11, S. 761 ff.; FELBER/MATTEOTTI, ASA 2013/14, S. 36 ff., 41 ff.; REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 28 N 40; ZWEIFEL/BEUSCH, Fragen, S. 69 ff.; SIMONEK/VON AH, Entwicklungen 2011, S. 114; RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 50 N 18; REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung 2004, S. 228 ff.; SIMONEK, ASA 2006/07, S. 14; a. M. BERGER, ASA 2001/02, S. 559, der dies nur als zulässig erachtet, wenn die Steuerbehörde die Unterlassung der Abschreibung hätte bemerken müssen.

141 FELBER/MATTEOTTI, ASA 2013/14, S. 37 f.

142 FELBER/MATTEOTTI, ASA 2013/14, S. 37.

143 MATTEOTTI/FELBER, ASA 2010/11, S. 761 ff.

144 BGer. vom 18. November 2010, 2C_674/2009, E. 4.1; BGer. vom 14. Oktober 2009, 2C_308/2009, E. 2.4; BGE 136 II 149 E. 3 S. 154; BGer. vom 7. Juli 2009, 2C_87/2009, E. 2.2; BGer. vom 9. Juli 2008, 1C.48/2008, E. 2.3; BGer. vom 23. Juni 2008, 2C_761/2007, E. 3.1; BGE 131 II 697, E. 4.1 S. 703; BGE 130 II 65, E. 4.2 S. 71, m. w. H.; s. auch MATTEOTTI, Rechtsfortbildung, S. 216 und 219 in fine.

ten Ergebnis einer Geschäftsperiode unter Berücksichtigung der steuerlichen Korrekturen ergibt.¹⁴⁵ Periodenfremde Aufwände dürfen nach der hier vertretenen Ansicht somit – unter dem Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs – steuerlich nicht ausgeklammert werden.

c) Nachträgliche Offenlegung von verdeckten Kapitaleinlagen

- 49 Eine verdeckte Kapitaleinlage liegt vor, wenn Leistungen, welche die Beteiligungsinhaber erbringen, bei der empfangenden Gesellschaft unter dem wirklichen Wert bilanziert werden.¹⁴⁶ Gleiches gilt für unterpreisliche Leistungen von natürlichen Personen zugunsten ihrer Personen- oder Einzelunternehmen. Im Unterschied zur offenen Kapitaleinlage treten diese in den Geschäftsbüchern vorerst nicht in Erscheinung. Bei einer Sacheinlage unter dem wirklichen Wert beispielsweise, werden in der Differenz zwischen Verkehrswert und tieferem Anrechnungswert stille Reserven in die Gesellschaft eingelegt. Bei einer späteren Realisation verdeckt eingelegter Reserven stellt sich regelmässig die Frage, ob die daraus entstehenden Gewinne der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegen. Es stellt sich insb. die Frage, ob das Massgeblichkeitsprinzip einer steuerneutralen Behandlung der realisierten stillen Reserven entgegensteht.
- 50 Das BGer. hat sich gegen eine rein steuerbilanzielle und steuerneutrale Berichtigung ausgesprochen und verschiedentlich geurteilt, dass der im Nachgang an die verdeckte Einlage entstehende Gewinn bei der empfangenden Gesellschaft nur dann steuerneutral bleibt, *wenn die verdeckte Kapitaleinlage im Jahr der Einlage (Einbringungsjahr) offengelegt wird.*¹⁴⁷ Dies gilt im Übrigen auch für Einlagen in eine Einzel- oder Personenunternehmung.¹⁴⁸ Das BGer. argumentierte zuletzt, dass den buchführenden Steuerpflichtigen innerhalb des Handelsrechts ein weiter Ermessenspielraum eingeräumt werde und sie innerhalb dieser Spannweite selber festlegen könnten, welche Werte sie als sachgerecht annehmen wollen. Kehrseite dieses weiten Ermessensspielraumes sei, dass sich die Steuerpflichtigen bei den von ihnen gewählten Ansätzen und damit auch bei allfälligen Unterbewertungen behaften lassen müssten.¹⁴⁹
- 51 Was in zeitlicher Hinsicht unter «*Einbringungsjahr*» zu verstehen ist, wird in der Rechtsprechung nicht näher konkretisiert. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung zur Bilanzänderung (s. N 22 f.) muss es dem Steuerpflichtigen bis zur Einreichung der Steuererklärung offen stehen, die Bilanz zu ändern und die verdeckte Kapitaleinlage nachträglich offen auszuweisen. In seinem Entscheid vom 11. März 2002 hat das BGer. noch unter altem Aktienrecht im Übrigen bestätigt, dass eine Aufwertung eines unter dem Verkehrswert eingelegten Vermögenswertes auf den (vorsichtig geschätzten) Verkehrswert aus handelsrechtlicher Sicht jedenfalls zulässig ist.¹⁵⁰ Diese Praxis hat auch unter neuem Rechnungslegungsrechts nicht an Bedeutung verloren.

145 FELBER/MATTEOTTI, ASA 2013/14, S. 37 f.

146 BRÜLISAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 60 N 12.

147 BGer. vom 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 3.4; BGer. vom 23. August 2010, 2C_392/2009, E. 5.4; BGer. vom 11. März 2002, StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3; zum Urteil vom 23. August 2010 ausführlich: MATTEOTTI/FELBER, ASA 2011/12, S. 272 ff., insb. 277.

148 BGer. vom 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 3.4.

149 BGer. vom 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 3.2.

150 BGer. vom 11. März 2002, StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3.

Die restriktive Rechtsprechung des BGer. zur nachträglichen Offenlegung verdeckter Kapitaleinlagen wird in der Lehre¹⁵¹ jedoch aus folgenden Gründen kritisiert: Gem. Art. 60 lit. a DBG bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG entsteht kein steuerbarer Gewinn durch Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgeldern und Leistungen à fonds perdu.¹⁵² Wird diese Bestimmung im Sinne einer Korrektornorm (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) verstanden, lässt sich argumentieren, dass eine verdeckte Kapitaleinlage zu keinem steuerbaren Gewinn führen darf und entsprechend auch in späteren Steuerperioden in der Steuerbilanz eine Korrekturbuchung vorzunehmen ist.¹⁵³ Da eine steuerliche Korrektornorm die nach dem Massgeblichkeitsprinzip geltende Bindung an die Jahresrechnung durchbricht, lässt sich die steuerwirksame Behandlung der realisierten stillen Reserven aus der gewählten Verbuchungsweise nicht herleiten. Freilich trägt nach der allgemeinen Beweislastverteilung der Steuerpflichtige die Beweislast, dass es sich tatsächlich um eine Kapitaleinlage handelt, welche steuermindernd zu berücksichtigen ist. Ferner wird zu Recht darauf verwiesen, dass eine solche Interpretation von Art. 60 lit. a DBG bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG eher dem verfassungsrechtlich verankerten Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht und daher der Vorzug zu geben ist.¹⁵⁴

III. Umgekehrte Massgeblichkeit

1. Grundsätzliches

Aus der formellen Massgeblichkeit resultiert als logische Folge die umgekehrte Massgeblichkeit: Steuerliche Wahlmöglichkeiten können grundsätzlich nur ausgeübt werden, wenn sie in der Handelsbilanz auch verbucht und abgebildet sind (Verbuchungsprinzip). Um beispielsweise die mit überhöhten Abschreibungen oder Rückstellungen verbundenen Zins- und Liquiditätsvorteile zu nutzen, sind somit bereits in der Handelsbilanz die entsprechenden stillen Reserven zu bilden. Damit kommt es zu einer Kehrtwende hinsichtlich der Massgeblichkeit: Steuerliche Wertungen werden für das Handelsrecht massgebend, da nur auf diese Weise die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten ausgeschöpft werden können.

Die umgekehrte Massgeblichkeit ist jedoch kein zwingender Reflex des Massgeblichkeitsprinzips. Es wird denn auch verschiedentlich die Auffassung vertreten, die formelle Massgeblichkeit und die umgekehrte Massgeblichkeit seien abzuschwächen oder gar aufzugeben.¹⁵⁵ Es ist denn auch durchaus denkbar – unter Beibehaltung des Grundsatzes der

151 BRÜLISAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 60 N 30 mit zahlreichen weiteren Hinweisen auf die Lehre.

152 Inwiefern diese Bestimmung analog auch für Selbstständigerwerbende beigezogen werden darf, wurde vom BGer. bisher offengelassen, vgl. BGer. vom 13. September 2011, 2C_515/2010, E. 3.4.

153 GIGER, ST 5/2009, S. 326; vgl. auch GIGER, ASA 2007/08, S. 285 ff.

154 GIGER, ST 5/2009, S. 326; vgl. auch BRÜLISAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 60 N 30, m. w. H.; MATTEOTTI/FELBER, ASA 2011/12, S. 277.

155 GURTNER, Rechnungslegungsrecht, S. 864; GURTNER, ASA 2000/01, S. 96; SPORI, ASA 2000, S. 122 f.; LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 74; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, passim.

materiellen Massgeblichkeit – für bestimmte steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften von der formellen Massgeblichkeit abzusehen.¹⁵⁶

- 55 Gleichwohl war im Rahmen der Revision des Rechnungslegungsrechts auch eine Tendenz feststellbar, die umgekehrte Massgeblichkeit zu stärken: So war im Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts noch vorgesehen, dass Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen handelsrechtlich zwingend aufgelöst werden müssen, wenn sie von den Steuerbehörden nicht anerkannt werden (Art. 960f VE 2005). Diese Bestimmung stiess in der Vernehmlassung mehrheitlich auf Ablehnung¹⁵⁷ und schaffte es daher bereits nicht mehr in die bundesrätliche Vorlage (E 2007). Der Bundesrat hat stattdessen die im Rahmen der Vernehmlassung eingegangene Anregung aufgenommen, dass zumindest der Gesamtbetrag der steuerlich nicht anerkannten Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen im Anhang offengelegt werden müssen (Art. 960f E 2007).¹⁵⁸ Der Betrag hätte ab dem Geschäftsjahr, in dem die Veranlagung rechtskräftig wird, offengelegt werden müssen. In der parlamentarischen Beratung wurde diese Bestimmung jedoch fallen gelassen. Es wurde argumentiert, dass die Offenlegung je nach Veranlagungszeitpunkt erst mehrere Jahre nach der Verbuchung der Abschreibung, Wertberichtigung respektive Rückstellung erfolgt wäre; dies stifte nicht mehr Transparenz, sondern mehr Verwirrung.¹⁵⁹

2. Beispiele zur umgekehrten Massgeblichkeit

- 56 Nachfolgend werden einige Beispiele aufgeführt, anhand derer sich die umgekehrte Massgeblichkeit in besonderem Masse festmachen lässt¹⁶⁰:
- «Warendrittel»: Die Steuerpraxis gestattet auf Rohmaterialien, Waren, Halb- und Fertigfabrikaten eine pauschale Wertberichtigung bis zu einem Drittel der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder des niedrigeren Marktwertes der Vorräte.¹⁶¹ Auch unter neuem Rechnungslegungsrecht ist diese steuerlich indizierte pauschale Unterbewertung der Warenvorräte zulässig (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5, Art. 960 Abs. 2, Art. 960a Abs. 4).¹⁶²
 - *Abschreibungen*: Sowohl für die direkte Bundessteuer wie auch für die kantonalen Steuern gelangen in der Regel durchschnittliche Normalsätze für Abschreibungen zur

156 So hat sich das deutsche Steuerrecht mit Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes per 29. Mai 2009 von der umgekehrten Massgeblichkeit gelöst: Die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich massgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, sind in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufzunehmen (§ 5 Abs. 1 zweiter Satz EStG).

157 EJPD, Zusammenfassung der Vernehmlassungsergebnisse vom Februar 2007, S. 32f.; Botschaft 2007, S. 1604.

158 Botschaft 2007, S. 1714.

159 AB SR Frühjahrssession 2011, S. 260f., Sitzung vom 16. März 2011, Votum des Kommissionssprechers JANIÄK.

160 BÖCKLI, ST 4/2011, S. 235f.; vgl. hierzu auch DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 12 ff.

161 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 27; KS ESTV vom 26. November 1951, ASA 1951/52, S. 241 f.; Botschaft Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 169; vgl. zum zürcherischen Recht: RICHTNER ET AL., Komm. StG ZH, § 64 N 129; vgl. zum aargauischen Recht: FUNK, Komm. StG AG, § 36 N 36; vgl. ferner: Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts N 63 f.

162 Botschaft 2007, S. 1711.

Anwendung. Zu verweisen gilt es in diesem Zusammenhang auf das Merkblatt der ESTV betreffend Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe.¹⁶³ Daneben sind in verschiedenen Kantonen auch Sofortabschreibungen zulässig.¹⁶⁴ Mit der Anwendung von Pauschalsätzen bzw. der Sofortabschreibung wird in Kauf genommen, dass die vorgenommenen und steuerlich zulässigen Abschreibungen regelmässig auch Reservecharakter aufweisen und nicht notwendigerweise mit der tatsächlichen Entwertung übereinstimmen. Solche zusätzlichen Abschreibungen sind auch unter neuem Handelsrecht möglich (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5, Art. 960 Abs. 2, Art. 960a Abs. 4).¹⁶⁵

- *Wertberichtigungen auf Debitoren (Delkredererisiko)*: Aus verfahrensökonomischen Überlegungen wird in der Veranlagungspraxis auf Pauschalsätze abgestellt, um die mit Forderungen zusammenhängenden Verlustrisiken zu berücksichtigen. Der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit ist im Umfang der Pauschalsätze nicht notwendig. Für die direkte Bundessteuer gilt, dass die Debitoren um eine Pauschale (nach Einzelwertberichtigung) von 5 % auf Inlandforderungen und 10 % auf Auslandforderungen erfolgswirksam wertberichtigt werden dürfen.¹⁶⁶ Vereinzelt sind in den Kantonen auch höhere Sätze zulässig.¹⁶⁷ Der Möglichkeit zur pauschalen Berücksichtigung des Delkredererisikos steht das Handelsrecht nicht entgegen (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5, Art. 960 Abs. 2, Art. 960a Abs. 4).¹⁶⁸
- *Rückstellungen für Forschung und Entwicklung und andere Rückstellungen im weiteren Sinne*:¹⁶⁹ Im Bereich der direkten Bundessteuer statuieren Art. 29 Abs. 1 lit. d DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. d DBG, dass für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 % des Geschäftsertrages bzw. steuerbaren Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis CHF 1 Mio. als Rückstellung zu Lasten der Erfolgsrechnung verbucht werden dürfen. Damit hat der Gesetzgeber erstmals eine steuerlich privilegierte Reservenbildung für künftige Aufwendungen zugelassen. Es handelt sich insofern nicht um eine Rückstellung aufgrund vergangener Ereignisse gem. handelsrechtlichem Verständnis (Art. 960e Abs. 2). Obwohl im Steuerharmonisierungsgesetz keine explizite Bestimmung zur Bildung von Rückstellungen für Forschung und Entwicklung existiert,¹⁷⁰ finden sich auch im kantonalen Recht entsprechende gesetzliche

163 Vgl. jedoch auch die übrigen von der ESTV publizierten Merkblätter für die Schifffahrt, Landwirtschaft/Forstwirtschaft, Luftseilbahnen und Elektrizitätswerke. Die Merkblätter können unter folgender Adresse online abgerufen werden: <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00382>.

164 S. Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts N 38.

165 Botschaft 2007, S. 1711; ausführlich zur steuerlichen Behandlung von Abschreibungen: Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts N 37 ff.

166 LOCHER, Komm. DBG, Art. 29 N 36; REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 32; vgl. ferner: Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts N 64.

167 Zürich: 10 % (Inland); 20 % (Ausland); Bern: 5 % (Inland); 10 % (Ausland; fakturiert in CHF) 15 % (Ausland; fakturiert in ausländischer Währung); St. Gallen: 10 % sowohl auf inländischen als auch auf ausländischen Forderungen.

168 Botschaft 2007, S. 1711.

169 Ausführlich zur steuerlichen Behandlung von Rückstellungen: Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts N 54 ff.

170 Vgl. hierzu weiterführend REICH, Komm. StHG, Art. 10 N 23.

Grundlagen.¹⁷¹ Gem. kantonalem Recht können teilweise weitere Rückstellungen vorgenommen werden, unter anderem für Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen¹⁷², Umweltschutzmassnahmen¹⁷³ und Grossreparaturen¹⁷⁴. Solche Rückstellungen lassen sich unter neuem Rechnungslegungsrecht unter Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 bis 4 subsummieren.

- *Ersatzbeschaffung*: Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II wurde die sog. Ersatzbeschaffung novelliert. Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden. Voraussetzung ist, dass die erworbenen Anlagegüter ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden (Art. 30 DBG; Art. 64 DBG; Art. 8 Abs. 4 StHG, 23 Abs. 4 StHG). Funktionsgleichheit zwischen dem Ersatzobjekt und dem veräusserten Vermögen wird insofern nicht mehr verlangt. Vorbehalten bleibt jedoch nach wie vor die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens.¹⁷⁵ Die Ersatzbeschaffung kann nicht erst im Rahmen der Steuererklärung geltend gemacht werden. Sie ist bereits in der Jahresrechnung abzubilden, indem das Ersatzobjekt im Umfang der realisierten stillen Reserven beschrieben wird. Diese Abschreibung stützt sich handelsrechtlich auf Art. 960a Abs. 4. Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, so kann im Umfang der stillen Reserven vorerst eine Rückstellung im Sinne von Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 gebildet werden. Diese ist sodann innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder andernfalls erfolgswirksam aufzulösen.
- *Kapitaleinlageprinzip*: Mit Inkrafttreten der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführten Bestimmungen wird die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, nunmehr gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital.¹⁷⁶ Unter dem bisher geltenden Nennwertprinzip unterlag lediglich die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital nicht der Verrechnungssteuer und die Ausschüttung blieb auf Ebene der Beteiligungsinhaber ohne Einkommensteuerfolgen. Unter dem Kapitaleinlageprinzip gilt dies nun auch für Einlagen, die über den Nennwert hinaus von den Beteiligungsinhabern in die Gesellschaft eingelegt wurden (Zuschüsse und Agio). Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG verlangt jedoch für die Verrechnungssteuer, dass diese in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der Eidgenössischen Steuerverwaltung meldet. Unter neuem Rechnungslegungsrecht wird nunmehr zwar zwischen Kapital- und Gewinnreserven unterschieden. Die unter den

171 Zürich: § 27 Abs. 2 lit. b StG ZH bzw. § 65 Abs. 1 lit. e StG ZH; Bern: Art. 34 Abs. 2 lit. a StG BE bzw. Art. 92 Abs. 2 lit. a StG BE.

172 Art. 34 Abs. 2 lit. b StG BE bzw. Art. 92 Abs. 2 lit. b StG BE.

173 Art. 34 Abs. 2 lit. c StG BE bzw. Art. 92 Abs. 2 lit. c StG BE.

174 Zürich: Weisung des kantonalen Steueramtes zur steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Grossreparaturen (Erneuerungsfonds) und Abschreibungen bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens, S. 1; Luzern: Steuerbuch Luzern, Band 2, Weisungen StG § 36f./77 f. Nr. 2.

175 Ausgenommen ist hiervon die Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes (Art. 12 Abs. 3 StHG; vgl. auch Art. 18 Abs. 4 DBG).

176 Ausführlich hierzu: Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts N 104 ff.

Kapitalreserven ausgewiesenen Reserven müssen jedoch nicht zwingend jenem Betrag entsprechen, der sich aus steuerlicher Sicht als Reserve aus Kapitaleinlagen qualifiziert und verrechnungssteuerfrei ausgeschüttet werden darf. Insoweit eine solche Diskrepanz besteht, dürfte es aufgrund der neuen Gliederungsvorschriften des Eigenkapitals (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3) notwendig sein, in der Handelsbilanz weitere Unterkonten zu bilden, um dem Erfordernis des gesonderten Ausweises der Kapitaleinlagereserven im Sinne des Kapitaleinlageprinzips gerecht zu werden. Die Reserve aus Kapitaleinlagen ist diesfalls in die Kapitaleinlagereserven i. S. des Kapitaleinlageprinzips und die übrigen Kapitaleinlagereserven zu untergliedern.

- *Transponierung*: Wird eine Beteiligung von mind. 5 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder einer juristischen Person übertragen, ist der Erlös aus der Übertragung der Beteiligung unter gewissen Voraussetzungen steuerbar, obwohl Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen grundsätzlich steuerfrei sind (Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG). Ein solcher sog. Transponierungsfall liegt dann vor, wenn eine Beteiligung an eine Personengesellschaft oder juristische Person übertragen wird, bei welcher der Veräusserer oder Einbringer zu mind. 50 % am Kapital beteiligt ist. Steuerbar ist sodann der Erlös, soweit die gesamthaft erhaltene Gegenleistung den Nennwert der übertragenen Beteiligung übersteigt (Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG und Art. 7a Abs. 1 lit. b StHG). Mit Inkrafttreten des Kapitaleinlageprinzips ist nur noch der das Nominalkapital und die Kapitaleinlagereserven übersteigende Teil des Erlöses steuerbar.¹⁷⁷ Vor der Einführung des Kapitaleinlageprinzips konnten die Steuerfolgen nach bundesgerichtlich¹⁷⁸ bestätigter Praxis vermieden werden, indem der den Nennwert übersteigende Betrag bei der empfangenden juristischen Person einem Reservekonto gutgeschrieben wurde. Mit dieser als «Agio-Lösung» bezeichneten Praxis war unter dem Nennwertprinzip gewährleistet, dass der Erlös latent mit der Einkommenssteuer verhaftet blieb, da künftige Ausschüttungen aus den (Agio-)Reserven in jedem Fall beim Aktionär der Einkommenssteuer unterlagen. Verschiedene Autoren¹⁷⁹ sind der Ansicht, dass diese Praxis auch unter dem Kapitaleinlageprinzip fortgeführt werden könne, sofern die Differenz zwischen Nennwert und Verkehrswert der eingebrachten Beteiligungen in der Handelsbilanz nicht den einkommenssteuerfrei rückführbaren Kapitaleinlagereserven zugewiesen wird, sondern gesondert in einem Unterkonto als übrige (d. h. steuerlich nicht dem Nennwert gleichstehende) Kapitalreserve ausgewiesen wird.
- *Fortführung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwerte bei Umstrukturierungen*: Nach den Umstrukturierungsbestimmungen im Recht der direkten Bundessteuer (Art. 19 DBG; Art. 61 DBG) bzw. im kantonalen Recht (vgl. Art. 8 Abs. 3 u. 3^{bis} StHG bzw. Art. 24 Abs. 3 – Abs. 3^{quinquies} StHG) werden die im Zuge einer Umstrukturierung realisierten stillen Reserven unter gewissen Voraussetzungen nicht besteuert. Für die Steuerneutralität der Umstrukturierung wird unter anderem vorausgesetzt, dass die

177 KS ESTV Nr. 29, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 4.2.5.

178 BGer. vom 17. Januar 2005, 2A.234/2004, E. 3.6; BGer. 2A.513/1995, in: ASA 1999/00, S. 422, E. 2c.

179 ALTORFER/ALTORFER, ST 5/2009, S. 320f.; POLTERA/WALK, ST 5/2007, S. 399; REICH, Komm. DBG, Art. 20a N 35; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Komm. StG ZH, § 20a N 82.

für die Einkommens- bzw. Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Dieses Erfordernis der Übernahme der Einkommens- und Gewinnsteuerwerte verlangt nicht nur die Fortführung der bisher nicht besteuerten stillen Reserven in der Steuerbilanz, sondern aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auch die Fortführung dieser stillen Reserven in der Handelsbilanz des übernehmenden Rechtsträgers. Werden die Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwerte nicht fortgeführt, kommt es zu einer Besteuerung im Umfang der in der Handels- und Steuerbilanz vorgenommenen Aufwertung.¹⁸⁰

C. Exkurs: Steuerliche Aspekte bei Buchführung in Fremdwährung

- 57 Ein Entscheid des BGer. im Jahr 2009, der die direkte Bundessteuer betraf, hatte im Steuerrecht grosse Beachtung gefunden und zahlreiche neue Fragen aufgeworfen.¹⁸¹ Kontrovers diskutiert wurde in diesem Zusammenhang insb. die Tragweite der Anknüpfung an den umgerechneten Jahresabschluss bzw. die Stellung des Massgeblichkeitsprinzips. Aus diesem Grund sei dem Entscheid und seiner möglichen Auswirkungen unter dem neuen Rechnungslegungsrecht ein separates Kapitel gewidmet:

I. Der Leitentscheid des BGer. aus dem Jahr 2009

- 58 Das BGer. setzte sich in seinem Entscheid vom 1. Oktober 2009¹⁸² mit der Frage auseinander, wie Differenzen aus der Umrechnung eines in Fremdwährung erstellten Abschlusses in CHF zu behandeln sind. Dabei wurde festgehalten, dass zwischen Kurs- und Umrechnungsdifferenzen zu unterscheiden sei. *Kursdifferenzen* ergäben sich zufolge Umrechnung von Geschäftsvorfällen in Fremdwährung, wobei als Fremdwährung jede andere Währung als diejenige gelte, in der die Bücher geführt würden (im Entscheid untechnisch als «Funktionalwährung» bezeichnet¹⁸³). Kursdifferenzen seien handelsrechtlich erfolgswirksam auszuweisen (unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips^{184, 185}). Umrechnungsdifferenzen stünden dagegen nicht im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit und seien deshalb handelsrechtlich in Anlehnung an die entsprechenden Regeln gem. den IFRS¹⁸⁶ erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen.¹⁸⁷ Nach dem Grundsatz der

180 REICH, Komm. DBG, Art. 19 N 21.

181 S. dazu auch Kommentar zu Art. 958d N 48 ff.

182 BGE 136 II 88 = ASA 2009/10, S. 495 ff. = StE 2010 B 72.11 Nr. 17 = RDAF 2009, S. 570 ff; zwischenzeitlich bestätigt mit Entscheid vom 8. Juni 2014, 2C_509/2013, 2C_510/2013, 2C_527/2013, 2C_528/2013.

183 Für eine technisch korrekte Definition des aus den internationalen Rechnungslegungs-Standards entlehnten Begriffs der funktionalen Währung («functional currency») s. Kommentar zu Art. 958d N 26 ff.

184 S. dazu Kommentar zu Art. 958c N 52.

185 Obwohl das BGer. dies offen lässt, bestanden in der Praxis nie Zweifel daran, dass das Imparitätsprinzip auch nach dem Entscheid auf Kursgewinne anwendbar blieb. Das Vorsichtsprinzip, woraus das Imparitätsprinzip abgeleitet wird, galt auch schon unter dem alten Recht, zumindest für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 aOR). Dementsprechend dürfen nicht realisierte Kursgewinne der Erfolgsrechnung grundsätzlich nicht gutgeschrieben bzw. müssen neutralisiert werden, während nicht realisierte Kursverluste der Erfolgsrechnung zu belasten sind. Diese Verbuchungsweise wird weiterhin auch steuerlich akzeptiert. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bestand nach altem Recht für Wertschriften mit Kurswert (Art. 666 aOR). Nach nun geltendem Recht besteht eine solche bezüglich Aktiven mit Börsenkurs oder einem beobachtbaren Marktpreis (Art. 960b).

186 International Financial Reporting Standards: IAS 21.39.

187 BGE 136 II 88 = ASA 2009/10, S. 495 ff. = StE 2010 B 72.11 Nr. 17 = RDAF 2009, S. 570, E 4.3.

Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Steuerrecht gelte dies auch für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns.¹⁸⁸

Zunächst ist festzuhalten, dass der Entscheid von der Zweiten öffentlich-rechtlichen Abteilung des BGer. betreffend die direkte Bundessteuer getroffen wurde. Es handelt sich folglich um einen steuerrechtlichen Entscheid. Das BGer. hatte seinen Entscheid allerdings auf die zivilrechtliche Vorfrage abgestützt, wie Umrechnungsdifferenzen handelsrechtlich korrekt auszuweisen sind. Damit hat das BGer. ein *rechnungslegungsrechtliches Präjudiz* im Sinne von Art. 23 Abs. 2 BGG¹⁸⁹ geschaffen, ohne vorgängig die gesetzlich vorgesehene Zustimmung der Vereinigung aller betroffenen Abteilungen einzuholen.¹⁹⁰ In staatsrechtlicher Hinsicht ist daraus zu schliessen, dass dem Entscheid zumindest keine klare allgemeine Verbindlichkeitswirkung zukommt. Ob der Entscheid für das Rechnungslegungsrecht verbindlich ist, ist deshalb fraglich. In der Praxis wurde der Entscheid bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung wohl nicht zuletzt deshalb kaum beachtet. Es bestanden insb. Bedenken in Bezug auf den bilanzbezogenen Eigenkapitalschutz, weshalb Umrechnungsdifferenzen in der Jahresrechnung meist weiterhin gem. den Empfehlungen des HWP erfolgswirksam unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips¹⁹¹ ausgewiesen wurden.¹⁹² Steuerrechtlich ist der Entscheid dagegen zweifellos verbindlich¹⁹³ und die steuerliche Erfolgsneutralität von Umrechnungsdifferenzen wird flächendeckend von allen Steuerbehörden verlangt.¹⁹⁴

59

Der handelsrechtliche Vorfrageentscheid erweckt den Eindruck, das Massgeblichkeitsprinzip sei nicht in Frage gestellt worden. Formell betrachtet trifft dies durchaus zu, denn das BGer. stellt das *Massgeblichkeitsprinzip* in seinen Erwägungen tatsächlich in keiner Weise in Frage, im Gegenteil: Die Anwendbarkeit des Massgeblichkeitsprinzips wird explizit bestätigt. Da der vom BGer. geforderte erfolgsneutrale Ausweis von Umrechnungsdifferenzen in der Rechnungslegungs- und Revisionspraxis aber nie umgesetzt wurde, mussten in den Steuererklärungen oder -veranlagungen von in Fremdwährung buchführenden Steuerpflichtigen in jedem Fall Korrekturen vorgenommen werden.¹⁹⁵ Faktisch bedeutete dies eine Aushebelung des Massgeblichkeitsprinzips¹⁹⁶ und den Übergang zu einer eigenständigen Steuerbilanz für Steuerpflichtige mit Buchführung in Fremdwährung.¹⁹⁷ Das führte zu grossen Schwierigkeiten in der Praxis, die bis heute nicht abschliessend gelöst sind.

60

188 Für eine ausführliche Zusammenfassung des Entscheids siehe Duss/Duss, ST 6–7/2010, S. 407 f.

189 Bundesgesetz über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (SR 173.110).

190 Duss/Duss, ST 6–7/2010, S. 409 f., m. w. H., auch zum Folgenden.

191 S. Kommentar zu Art. 958d N 42.

192 BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 831.

193 Duss/Duss, ST 6–7/2010, S. 411, m. w. H.

194 Vgl. bspw. die Analyse des Vorstands der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. Februar 2011 zum Bundesgerichtsentscheid vom 1. Oktober 2009 (2C_897/2008) zur steuerlichen Behandlung der Differenzen aus der Umrechnung von der funktionalen in die Darstellungswährung.

195 Eine ausführliche Darstellung der vorzunehmenden Korrekturen findet sich bei Duss/Duss, ST 6–7/2010, S. 412 ff., und Duss/SCHILL, Fremdwährungen im Unternehmenssteuerrecht, Folie 32.

196 So auch RÖTHLISBERGER, Massgeblichkeitsprinzip, S. 84.

197 BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 831, auch zum Folgenden.

- 61 Der Entscheid erregte Aufsehen und wurde insb. in der steuerrechtlichen Literatur ausgiebig diskutiert.¹⁹⁸ Einerseits weil das BGer. die IFRS als subsidiäre schweizerische Rechnungslegungsnorm herbeigezogen hat,¹⁹⁹ andererseits weil es die IFRS zudem unvollständig interpretiert hat.²⁰⁰ Die Vorschrift von IAS 21.39 besagt keineswegs, dass Umrechnungsdifferenzen erfolgsneutral auszuweisen sind, sondern dass diese einen Bestandteil des «sonstigen Ergebnisses»²⁰¹ darstellen. Das *sonstige Ergebnis gem. IFRS* ist zwar ein Posten des Eigenkapitals, die IFRS sehen jedoch vor, dass Bestandteile des sonstigen Ergebnisses unter bestimmten Voraussetzungen in die Erfolgsrechnung umgliedert werden müssen.²⁰² Das kann auch bei Umrechnungsdifferenzen der Fall sein.²⁰³ Diese werden deshalb im sonstigen Ergebnis ausgewiesen, weil sie nicht vom Management beeinflusst werden können, so lange sie nicht realisiert sind. Unter IFRS soll der Saldo der Erfolgsrechnung insb. auch ein Massstab für die Leistung des Managements sein. Umrechnungsdifferenzen gleichen jedoch temporären Neubewertungsreserven²⁰⁴, deren Realisierung erst durch bestimmte Ereignisse (bspw. Verkauf einer ausländischen Konzerneinheit) erfolgt. Hinter diesen Ereignissen stehen dann allerdings Management-Entscheide, weshalb die IFRS in diesem Fall eine Umgliederung der Umrechnungsdifferenzen aus dem sonstigen Ergebnis in die Erfolgsrechnung vorsehen.²⁰⁵ Unter IFRS werden Umrechnungsdifferenzen letztlich also erfolgswirksam ausgewiesen. Weil unter IFRS nicht alle Ertragsbestandteile in der Erfolgsrechnung erscheinen, ergibt sich der Gesamtertrag eines Unternehmens in jeder Periode erst bei Betrachtung der Eigenkapitalveränderungsrechnung.²⁰⁶ Dies hat das BGer. offenbar verkannt.
- 62 Das BGer. vertrat in seinem Entscheid weiter die Auffassung, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens, das seine Bücher in Fremdwährung führt, nur durch die Verhältnisse in dieser Fremdwährung charakterisiert werde.²⁰⁷ Das leuchtet auf den ersten Blick ein, denn das Prinzip der *Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*²⁰⁸ verlangt von jedem Steuerpflichtigen einen Beitrag an die Lasten des Gemeinwesens im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel.²⁰⁹ Dem Leistungsfähigkeitsbegriff haftet damit ein subjektives Element an. Bei Buchführung (und Rech-

198 OESTERHELT/GRÜNINGER, SZW 2010, S. 48 ff.; DUSS/DUSS, ST 6–7/2010, S. 407 ff.; RECHSTEINER/SCHOLL, StR 2010, S. 418 ff.; BEHNISCH/OPEL, ZBJV 2010, S. 481 ff.; BENZ, ZSIS 2010, S. 9 ff.; RÖTHLISBERGER, Massgeblichkeitsprinzip, S. 77 ff.; SIMONEK, Entwicklungen 2009, S. 132 f.; MATTEOTTI/FELBER, ASA 2010/11, S. 749 ff.; KOCHER, ASA 2009/10, S. 473 ff., REVAZ/BIGNENS, ST 6–7/2010, S. 418 ff., LIENHART/WYSSEN, Zuger Steuerpraxis Nr. 44 2010, S. 17 ff., GLAUSER/BEUSCH, SJZ 2010, S. 269, GLANZ/PFAFF, StR 2011, S. 470 ff.; REVAZ/SCHMID, ST 6–7/2010, S. 530 ff., REVAZ/PELLANDA GAUD, ST 6–7/2012, S. 475 ff.

199 Statt vieler: BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 195.

200 BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 832 f., auch zum Folgenden.

201 In der englischen Terminologie wird von «other comprehensive income» bzw. «OCI» gesprochen.

202 IAS 1.93 ff.

203 IAS 1.95 i. V. m. IAS 21.48.

204 SCHILL, Umrechnung, S. 110 ff., auch zum Folgenden.

205 IAS 21.48.

206 So explizit IAS 1.109.

207 BGE 136 II 88 = ASA 2009/10, S. 495 = StE 2010 B 72.11 Nr. 17 = RDAF 2009, S. 570, E. 4.1.

208 Art. 127 Abs. 2 BV.

209 BGE 133 I 206 = StE 2007 A 21.16 Nr. 10 E. 7.1; vgl. dazu auch REICH, Steuerrecht, S. 88 f.

nungslegung) in Fremdwährung ist der Wertmassstab für die dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Mittel aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips der Saldo der Erfolgsrechnung (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG) in dieser Fremdwährung.²¹⁰ Unter dem neuen Recht trifft das zweifellos zu (s. N 69). Unter dem alten Recht, wo aufgrund von Art. 960 Abs. 1 aOR die Rechnungslegung zwingend in Landeswährung zu erfolgen hatte²¹¹ und auch die Besteuerung ausschliesslich auf dieser Währung basierte, greift diese Überlegung jedoch zu kurz. Weil die Besteuerung für alle Steuerpflichtigen auf dem CHF basierte, musste zunächst eine objektive Vergleichsgrundlage geschaffen werden.²¹² In der Schweiz war unter dem alten Recht damit die in CHF bemessene Leistungsfähigkeit massgebend.²¹³ Differenzen aus der Umrechnung einer in Fremdwährung ermittelten Vergleichsbasis (Saldo der Erfolgsrechnung in Fremdwährung) sind dabei für die Bemessung der Leistungsfähigkeit in CHF relevant.²¹⁴ Das BGer. verlangt aber, dass die sich aus der Umrechnung in CHF ergebenden Differenzen aus der Bemessungsgrundlage auszuklammern sind. Darin liegt ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, wenn die Besteuerung in CHF erfolgt.²¹⁵

Der Bundesgerichtsentscheid verstösst aber auch gegen das Gleichmässigkeitsprinzip²¹⁶. Der Grundsatz der *Gleichmässigkeit der Besteuerung* besagt, dass Personen, die sich in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen befinden, steuerlich gleich stark zu belasten sind.²¹⁷ Er ist Ausfluss des Allgemeinheitsprinzips der Besteuerung und wird nach der Lehre als Bestandteil des Leistungsfähigkeitsprinzips²¹⁸ verstanden, wobei ihm teilweise als Auffangprinzip eigenständige Bedeutung zugesprochen wird.²¹⁹ Betrachtet man zwei wirtschaftlich völlig identische Unternehmen, mit den gleichen Aktiven und Passiven und den gleichen Transaktionen innerhalb eines Geschäftsjahres, wobei das eine Unternehmen seine Bücher in Fremdwährung und das andere in CHF führt, ergibt sich aufgrund des Bundesgerichtsentscheids nicht die gleiche Steuerbelastung.²²⁰ Beim Steuerpflichtigen mit Buchführung in Fremdwährung resultieren aus der Umrechnung in CHF Umrechnungsdifferenzen. Beim Steuerpflichtigen, der seine Bücher in CHF führt, erscheinen dagegen ausschliesslich transaktions- oder bewertungsbedingte Kursdifferenzen. Diese sind gem. BGer. steuerlich wirksam. Demgegenüber werden beim in Fremdwährung Buchführenden die erfolgswirksam ausgewiesenen Umrechnungsdifferenzen

63

210 Für das neue Recht überzeugend: BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 191 f.

211 Auch unter dem alten Recht war in der Praxis oft zu beobachten, dass die Buchführung originär in einer Fremdwährung erfolgte, wobei umstritten war, ob ein solches Vorgehen überhaupt zulässig ist (dazu BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 187 f., m. w. H.). Die Rechnungslegung musste dagegen unter dem alten Recht zwingend in CHF erfolgen und der steuerlich massgebende Saldo der Erfolgsrechnung war damit zwingend in CHF zu bemessen.

212 Vgl. dazu REICH, Steuerrecht, S. 89.

213 Gl. M. BÖCKLI, ST 11/2012, S. 830; a. M. BEHNISCH/OPEL, ZBJV 2010, S. 485.

214 So auch BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 194 und S. 196.

215 BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 833.

216 Art. 127 Abs. 2 BV.

217 BGE 114 Ia 221 E. 2c.

218 REICH, Steuerrecht, S. 87 f.

219 MATTEOTTI, Rechtsfortbildung, S. 24.

220 BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 833, auch zum Folgenden.

aufgrund des Entscheids steuerlich korrigiert. Allein die Wahl einer anderen Buchwährung führt damit zu einer anderen Steuerbelastung. Die wirtschaftlichen Verhältnisse sind indessen in beiden Fällen identisch.

- 64 Zusammenfassend ist zum erwähnten Bundesgerichtsentscheid Folgendes festzuhalten:
- Die Verbindlichkeit für das Rechnungslegungsrecht wird dem Entscheid in der Praxis regelmässig abgesprochen (s. N 59).
 - Der Entscheid hat das Massgeblichkeitsprinzip in der Praxis faktisch ausgehebelt und dadurch erhebliche Probleme und Unsicherheiten verursacht (s. N 60).
 - Die Begründung des Entscheids, insb. der unreflektierte Beizug der IFRS als Auslegungshilfe für das Schweizer Buchführungs- und Steuerrecht ist umstritten. Ausserdem hat das BGer. offensichtlich die IFRS unvollständig interpretiert (s. N 61).
 - Der Entscheid verstösst unter dem geltenden Steuerrecht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und verletzt den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung (s. N 62).

Der Entscheid ist also in verschiedener Hinsicht fragwürdig und sollte deshalb zumindest für das Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht nicht beachtet werden. Handelsrechtlich sind einzig die OR-Bewertungsregeln relevant.²²¹

II. Anwendbarkeit des Entscheids unter dem neuen Rechnungslegungsrecht

- 65 Begründet wurde der Beizug der Regeln gem. IFRS vom BGer. unter anderem damit, dass die in Art. 662a Abs. 2 aOR aufgeführten Grundsätze der ordnungsmässigen Rechnungslegung (GoR), darunter das *Vorsichtsprinzip*, rudimentär und in Revision begriffen seien und dass das neue Rechnungslegungsrecht sich insgesamt stärker an den IFRS orientiere.²²² Die Gesetzesvorlage sah zu diesem Zeitpunkt die Streichung des Vorsichtsprinzips aus den GoR vor.²²³ In der letzten Phase der Beratungen im Jahr 2011 hat das Parlament jedoch das Vorsichtsprinzip wieder in die GoR aufgenommen (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5). Damit gilt der Grundsatz der Vorsicht auch unter dem neuen Recht uneingeschränkt.²²⁴ Es schien sich aber im Zeitpunkt des Entscheids auf dem Rückzug zu befinden, weshalb das BGer. wohl zur Überzeugung gelangte, es könne unter dem alten Recht enger ausgelegt werden. Aus heutiger Sicht ist dieser Teil der Begründung des BGer. für die steuerliche Erfolgsneutralität von Umrechnungsdifferenzen nicht mehr stichhaltig.²²⁵
- 66 Das BGer. begründete die Entlehnung des Ausweises von Umrechnungsdifferenzen aus den IFRS auch damit, dass das OR-Rechtslegungsrecht diesbezüglich keine expliziten Bestimmungen enthalte.²²⁶ An dieser Situation hat sich auch unter dem neuen Rechnungslegungsrecht nichts geändert. Das Gesetz schreibt lediglich vor, dass bei Rechnungs-

221 S. Kommentar zu Art. 958d N 48.

222 BGE 136 II 88 = ASA 2009/10, S. 495 = StE 2010 B 72.11 Nr. 17 = RDAF 2009, S. 570, E. 3.2.

223 Botschaft 2007, S. 1701.

224 Zum Vorsichtsprinzip s. Kommentar zu Art. 958c N 48 ff.

225 Zum Ganzen: BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 832.

226 BGE 136 II 88 = ASA 2009/10, S. 495 = StE 2010 B 72.11 Nr. 17 = RDAF 2009, S. 570, E. 4.3.

legung in Fremdwährung zusätzlich die Werte in Landeswährung anzugeben und die verwendeten Umrechnungskurse im Anhang offenzulegen seien (Art. 958d Abs. 3). Auch die Botschaft erläutert nicht, wie die Umrechnung in Landeswährung zu erfolgen habe.²²⁷ Das vom BGer. angeführte Argument gilt insofern auch unter dem neuen Rechnungslegungsrecht.²²⁸ Voraussetzung dafür ist allerdings, dass ein Abstellen auf privatrechtliche Rechnungslegungsstandards für die Auslegung von nicht explizit geregelten Fragen des nationalen Buchführungs- und Steuerrechts als ein vertretbares Vorgehen erachtet wird.²²⁹ Nach dem überwiegenden Teil der Lehre ist der unreflektierte Beizug von Rechnungslegungsstandards wie *IFRS als Auslegungshilfe* für buchführungs- und steuerrechtliche Fragen jedoch sowohl unter altem wie auch unter neuem Rechnungslegungsrecht abzulehnen.²³⁰

Es ist also unklar, ob der Bundesgerichtsentscheid vom 1. Oktober 2009 unter dem neuen Rechnungslegungsrecht für Steuerzwecke anwendbar bleibt. BÖCKLI ist der Auffassung, dass der Entscheid hinsichtlich seiner Methodik auch unter dem neuen Recht anwendbar ist. Die *Methodik des Entscheids* sieht er darin, dass bei Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung ausschliesslich Bilanz und Erfolgsrechnung in Fremdwährung für die Besteuerung relevant sind.²³¹ Auch sonst wird in der Lehre die Anwendbarkeit des Entscheids unter dem neuen Recht nicht ausgeschlossen, allerdings ohne die Frage genauer zu untersuchen.²³² Schliesslich gehen insb. die Steuerbehörden offensichtlich von einer unveränderten Anwendbarkeit aus, was sich aus der Aussage der SSK schliessen lässt, an der bisherigen steuerlichen Praxis ändere sich unter dem neuen Rechnungslegungsrecht nichts.²³³ Noch weiter geht bspw. der Kanton Solothurn, in dem er in seiner Praxisfestlegung zum neuen Rechnungslegungsrecht festhält, «die Umrechnungsdifferenz bei einem in Funktionalwährung geführten Jahresabschluss muss direkt im Eigenkapital erfasst werden».²³⁴ Es muss also davon ausgegangen werden, dass der Entscheid von den Steuerbehörden in der Praxis weiterhin angewendet wird.

67

227 S. dazu auch Kommentar zu Art. 958d N 34.

228 So auch BÖCKLI, ST 11/2012, S. 830.

229 BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 832.

230 Gl. M. OESTERHELT/GRÜNINGER, SZW 2010, S. 50; DUSS/DUSS, ST 6–7/2010, S. 410; GURTNER, ST 6–7/2010, S. 395 f.; RECHSTEINER/SCHOLL, StR 2010, S. 422; BEHNISCH/OPPEL, ZBJV 2010, S. 484; BENZ, ZSIS 2010, S. 10 f.; BÖCKLI, ST 4/2011, S. 237; RÖTHLISBERGER, Massgeblichkeitsprinzip, S. 83 ff.; weniger absolut: SIMONEK, Entwicklungen 2009, S. 132 f.; MATTEOTTI/FELBER, ASA 2010/11, S. 754; a. M. GLAUSER, ASA 2005/06, S. 556; LOCHER, Komm. DBG, Art. 57 N 15.

231 BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 195.

232 SIMONEK, Entwicklungen 2009, S. 133; RÖTHLISBERGER, Massgeblichkeitsprinzip, S. 84.

233 Analyse des Vorstands der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 12. Februar 2013 zum neuen Rechnungslegungsrecht, S. 2.

234 Informationen zum neuen Rechnungslegungsrecht des Steueramts des Kantons Solothurn, S. 4. Eine Steuerbehörde kann eine solche Vorschrift selbstredend allerhöchstens für die Steuerbilanz aufstellen. Jedenfalls können Steuerbehörden eine solche Verbuchungsweise für die handelsrechtliche Jahresrechnung nicht verlangen, wenn sie nicht handelsrechtskonform ist. Handelsrechtskonform scheint dieser Ausweis allerdings nur dann zu sein, wenn die gem. Art. 958d Abs. 3 verlangte zusätzliche Angabe der Werte in Landeswährung als Pro-Forma-Information verstanden wird (s. dazu Kommentar zu Art. 958d N 38 ff.).

III. Besteuerung bei Buchführung in Fremdwährung

1. Der steuerlich massgebende Saldo der Erfolgsrechnung

- 68 Unter dem neuen Rechnungslegungsrecht kann eine direkt aus der Rechnungslegung in Fremdwährung abgeleitete *Jahresrechnung in CHF nicht OR-konform* sein.²³⁵ So werden bspw. Aktiven und Passiven nach den alten wie den neuen OR-Bestimmungen im Allgemeinen zu Anschaffungswerten bilanziert (Art. 960 Abs. 2, Art. 665, Art. 666 Abs. 1 und Art. 667 Abs. 2 aOR bzw. Art. 960a). Bei Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung werden die Bestandeskonti der Bilanz jedoch in Fremdwährung geführt, weshalb diese für die OR-konforme Bewertung zentrale Grösse nicht bekannt ist. Eine aus der Rechnungslegung in Fremdwährung abgeleitete Jahresrechnung in CHF kann folglich nur schon aus diesem Grund den gesetzlichen Ansprüchen an eine OR-konforme Jahresrechnung nicht genügen.²³⁶ Deshalb darf sie grundsätzlich auch nicht als Basis für die Besteuerung herangezogen werden,²³⁷ denn nur eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung ist steuerlich massgebend (s. N 7, 16).²³⁸
- 69 Bei Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung gibt es unter dem neuen Rechnungslegungsrecht folglich nur eine richtige Lösung: Die *Besteuerung muss in diesen Fällen ebenfalls in Fremdwährung erfolgen*. BÖCKLI führt dazu zutreffend Folgendes aus: «Wählt ein Unternehmen die Möglichkeit nach Art. 958d, seinen OR-Einzelabschluss in einer Fremdwährung zu erstellen, so ist die Jahresrechnung, die aufgrund der in Fremdwährung geführten Buchhaltung erstellt wurde, jene Erfolgsrechnung, die den im Gesetz erwähnten Saldo enthält: den Jahresgewinn, der für die Gewinnsteuerbemessung nach Art. 58 DBG massgeblich ist.»²³⁹ Zwar wird dadurch die Leistungsfähigkeit des steuerpflichtigen Unternehmens u. U. (objektiv) nicht gleich beurteilt, wie bei einem Unternehmen, das seine Bücher originär in CHF führt und die Rechnungslegung ebenfalls in dieser Währung vollzieht (s. N 62 f.). BÖCKLI sieht darin jedoch eine Konsequenz des durch das neue Recht geschaffenen Wahlrechts, das sowohl vom steuerpflichtigen Unternehmen als auch von den Steuerbehörden zu akzeptieren ist.²⁴⁰ Weiter leitet er aus Art. 131 DBG ab, dass der in Fremdwährung ausgedrückte Saldo der Erfolgsrechnung bei der Bemessung der Steuerschuld zwingend in CHF umzurechnen sei, weil die Steuerschuld immer in Landeswährung festgesetzt werde. Allfällige steuerliche Korrekturen seien vorab in der massgeblichen Fremdwährung vorzunehmen und erst der anschliessend resultierende steuerlich massgebende Reingewinn sei am Ende für die Steuerveranlagung in CHF umzurechnen.²⁴¹
- 70 Hinsichtlich des letzten Punkts (Umrechnung) übersieht BÖCKLI allerdings, dass die Festsetzung der Steuerfaktoren in CHF ein praktisches Problem mit sich bringt: Im Rech-

235 Gl. M. BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 192.

236 BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 828.

237 BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 833; gl. M. BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 193 f.

238 Statt vieler: BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 11 ff., m. w. H.

239 BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 194.

240 BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 194 f.

241 BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 195 f.

nungslegungs- und Steuerrecht haben Lebenssachverhalte oft einen Einfluss auf mehrere Perioden. Wird der Saldo der Erfolgsrechnung einer bestimmten Periode in CHF festgesetzt, obwohl die Gewinnermittlung in Fremdwährung erfolgt, entstehen sachlich nicht gerechtfertigte Verzerrungen. Zu denken ist beispielsweise an die Bildung und spätere Auflösung einer Wertberichtigung. Diese wird bei Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung in dieser Währung gebildet und die Belastung der Erfolgsrechnung, mithin der steuerwirksame Abzug, hat bei Festsetzung des steuerbaren Reingewinns in CHF einen bestimmten Wert in CHF. Die Auflösung derselben Wertberichtigung in einer späteren Periode, die ebenfalls in der Fremdwährung erfolgt, hat dann aber höchstens zufällig den gleichen Gegenwert in CHF, weil sich der massgebliche Umrechnungskurs in der Zwischenzeit verändert hat. Es ergäbe sich folglich eine *Verletzung des Totalgewinnprinzips*²⁴² und damit erneut ein Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Das ist nur ein Beispiel von vielen, wo die Festsetzung von Steuerfaktoren in CHF zu Problemen führen würde. Die Steuerfaktoren müssen bei Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung also zwingend in Fremdwährung festgesetzt werden, um solche Verzerrungen zu vermeiden.²⁴³ Der Wortlaut von Art. 131 DBG steht dem jedenfalls in keiner Weise entgegen, denn die Bestimmung stellt keine Vorschriften darüber auf, in welcher Währung die Steuerfaktoren festzusetzen sind.

Das Problem verflüchtigt sich auch nicht, wenn anstelle der Steuerfaktoren lediglich der Steuerbetrag in CHF mit einem in jeder Periode festen Kurs (z. B. dem Kurs am Bilanzstichtag) umgerechnet würde.²⁴⁴ Abgesehen von lösbar erscheinenden Schwierigkeiten in Kantonen, die bei der Gewinnsteuer (noch) keinen proportionalen Tarif kennen, spielt es im Endeffekt keine Rolle, ob der steuerbare Reingewinn zunächst in CHF umgerechnet und anschliessend daraus der geschuldete Steuerbetrag berechnet wird oder ob aus dem steuerbaren Reingewinn zunächst der (theoretische) Steuerbetrag in Fremdwährung berechnet und unter Anwendung des selben fixen Umrechnungskurses für die betreffende Periode schliesslich in CHF festgesetzt wird. Die erwähnten Verzerrungen in periodenübergreifenden Konstellationen ergäben sich unverändert, diesmal allerdings erst bei Betrachtung des Steuerbetrags und nicht bereits bei Betrachtung der Steuerfaktoren. Diese Probleme lassen sich nur lösen, wenn nicht nur die Steuerfaktoren in Fremdwäh-

71

242 Vgl. dazu BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 42, m. w. H.

243 Zum Ganzen: BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 833. Andere Verzerrungen ergäben sich beispielsweise bei periodenübergreifenden steuerlichen Korrekturen, die zur Bildung und Auflösung von versteuerten stillen Reserven führen. Wenn die Steuerfaktoren in CHF festgesetzt werden, sind auch die versteuerten stillen Reserven in dieser Währung festgehalten. Aufgrund der Kursschwankungen zwischen Fremdwährung und CHF ergäben sich in periodenübergreifenden Fällen unnötige Verzerrungen. Ähnliche Probleme dürften sich bei internationalen Steuerabscheidungen, insb. bei der provisorischen Übernahme ausländischer Betriebsstättenverluste und deren späteren Rückübertragung (Art. 6 Abs. 3 und Art. 52 Abs. 3 DBG) ergeben und schliesslich sind auch Komplikationen bei steuerneutralen Umstrukturierungen vorprogrammiert, wenn die Fortführung der Gewinnsteuerwerte (Art. 61 Abs. 1 DBG) in der Fremdwährung erfolgt, die Steuerfaktoren jedoch in CHF festgesetzt sind. Letzteres war schon unter dem alten Recht problematisch (vgl. dazu Duss/Duss, ST 6–7/2010, S. 416).

244 So könnte BÖCKLI (Fremdwährungsabschluss, S. 198) verstanden werden, wenn er ausführt «der materiell in Fremdwährung bemessene Betrag der Gewinnsteuer wird zum Kurs am Bilanzstichtag in Schweizer Franken umgerechnet [...]».

rung festgesetzt werden, sondern auch der Steuerbezug in Fremdwährung erfolgt.²⁴⁵ Dadurch wäre gleichzeitig sichergestellt, dass in Fremdwährung Buchführende im Vergleich zu in CHF Buchführenden in Bezug auf ihre subjektive Leistungsfähigkeit tatsächlich gleich gestellt sind. Auch Steuerpflichtige mit Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung hätten so in jeder Periode einen bestimmten Anteil des von ihnen erwirtschafteten Gewinns an das Gemeinwesen abzugeben. Erwirtschaftet wurde der Gewinn in Fremdwährung und folglich ist ein Anteil dieses Gewinns an das Gemeinwesen abzutreten.²⁴⁶ Auf diese Weise trägt das Gemeinwesen zwar das gesamte Währungsrisiko, das war allerdings bereits in der steuerlichen Praxis unter dem alten Recht weitgehend der Fall.²⁴⁷ Auch bei der von BÖCKLI vorgeschlagenen Vorgehensweise würde das Gemeinwesen den grössten Teil des Währungsrisikos tragen. Da die problematischen Verzerrungen durch einen *integralen Wechsel auf eine Besteuerung in Fremdwährung* – d. h. steuerliche Gewinnermittlung, Veranlagung der Steuerfaktoren und Einzug der Steuerbeträge in Fremdwährung – behoben und damit zahlreiche Probleme in der Praxis gelöst werden könnten, überwiegt der Nutzen eines solchen Vorgehens im Vergleich zu den von den Gemeinwesen zusätzlich übernommenen Risiken. Damit die Steuerbehörden nicht Währungsentwicklungen des CHF zu allen möglichen Währungen auf dieser Welt im Auge behalten müssen, könnte z. B. auf dem Verordnungsweg bestimmt werden, dass die Besteuerung nur dann in Fremdwährung durchgeführt wird, wenn Buchführung und Rechnungslegung in bestimmten Währungen erfolgen. Durch Eingrenzung z. B. auf Euro und US Dollar wären die allermeisten Fälle in der Praxis abgedeckt.²⁴⁸

2. Steuerliche Korrekturen von Umrechnungsdifferenzen

- 72 Die Problematik von steuerlich (möglicherweise) auch unter dem neuen Recht zu korrigierenden Umrechnungsdifferenzen stellt sich selbstredend nur, wenn solche Umrechnungsdifferenzen in demjenigen Jahresabschluss ausgewiesen werden, der für die Besteuerung herangezogen wird. Entscheidend ist dabei der *Ausweis in der Jahresrechnung*, d. h. der Abschluss in der Darstellungswährung. Unter dem neuen Recht sind verschiedene Kombinationen von Buchführung und Rechnungslegung in unterschiedlicher Währung zulässig.²⁴⁹ Umrechnungsdifferenzen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können sich aber immer nur dann ergeben, wenn Buchwährung (im Normalfall = Funktionswährung) und Darstellungswährung voneinander abweichen. Bei Buchführung in Fremdwährung dürfte in den allermeisten Fällen unter dem neuen Recht auch

245 BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 833, auch zum Folgenden.

246 Früher, als die Bauern noch ihren «Zehnten» abgaben, verlangte man von einem Kartoffelbauern wohl auch nicht, dass er den Zehnten auf seiner Kartoffelernte in Karotten zu begleichen habe, nur weil der Lehnherr keine Kartoffeln essen mochte.

247 Aufgrund der steuerneutralen Behandlung von Umrechnungsdifferenzen wurde schon bisher das gesamte Translationsrisiko auf das Gemeinwesen überwält, denn auch positive Umrechnungsdifferenzen waren steuerneutral. Nur das Transaktionsrisiko verblieb beim Steuerpflichtigen.

248 So auch Kommentar zu Art. 958d N 23 unter Hinweis auf die Botschaft 2007.

249 S. Kommentar zu Art. 958d N 30.

die Rechnungslegung (Darstellung) in dieser Fremdwährung erfolgen. Umrechnungsdifferenzen werden in der Jahresrechnung in diesem Fall keine ausgewiesen.²⁵⁰

Wenn bei Buchführung und Rechnungslegung in der gleichen Fremdwährung für die Besteuerung auf die Jahresrechnung in dieser Fremdwährung abgestellt wird (s. N 68 ff.), muss diese auch für die Besteuerung nicht mehr in CHF umgerechnet werden. Folglich ergeben sich in diesem Fall auch in der Steuerbilanz keine Umrechnungsdifferenzen, die aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (s. N 58 ff.) möglicherweise zu korrigieren wären. Formell betrachtet trifft dies unabhängig davon zu, ob bei Abstellen auf die Jahresrechnung in Fremdwährung die Besteuerung vollständig in Fremdwährung durchgeführt wird (Gewinnermittlung, Steuerfaktoren und Steuerrechnung in Fremdwährung) oder ob nur die Gewinnermittlung in der Fremdwährung erfolgt und dabei die Steuerfaktoren in CHF festgesetzt werden. Umrechnungsdifferenzen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entstehen auch im zweiten Fall nicht. Allerdings führt letzteres Vorgehen zu unnötigen Verzerrungen im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips, weshalb es abzulehnen ist. Der in der Praxis problematische Entscheid des BGer. hat in diesem Fall keinen Anwendungsbereich mehr und wie die zusätzlichen Angaben in Landeswährung erfolgen,²⁵¹ ist aus steuerlicher Sicht grundsätzlich gleichgültig, denn diese Angaben haben dann auch für die Besteuerung keinerlei Relevanz.

Kann die integrale Besteuerung in Fremdwährung in der Praxis nicht oder nicht sofort umgesetzt werden,²⁵² und erfolgt die Besteuerung deswegen weiterhin basierend auf Werten in CHF, ist aus Praktikabilitätsgründen zu fordern, dass direkt auf die von Art. 958d Abs. 3 verlangten zusätzlichen Angaben in Landeswährung abgestellt werden kann.²⁵³ Es wäre unverhältnismässig, wenn von Steuerpflichtigen mit Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung verlangt würde, neben der Jahresrechnung in Fremdwährung und den zusätzlichen Angaben in CHF noch ein drittes Zahlenwerk – eine eigenständige Steuerbilanz in CHF – zu erstellen, die in allen Belangen Gesetz und Statuten entspricht. Es ist zwar unklar, welche Reichweite die zusätzlichen Angaben in CHF handelsrechtlich haben.²⁵⁴ Klar ist, dass die Angaben in Landeswährung nicht in allen Belangen handelsrechtskonform sein können (s. N 68). In diesem Fall müsste es steuerlich vereinfachend zulässig sein, auf diese Angaben in Landeswährung abzustellen.

Nach welcher Methode die Umrechnung einer Jahresrechnung in Fremdwährung für die Zwecke der gesetzlich verlangten zusätzlichen Angaben in CHF zu erfolgen hat, ist nicht geregelt. Unter dem neuen Recht zulässig erscheinen zunächst die (aufwändige) Zeitbezugsmethode mit erfolgswirksamer Erfassung der Umrechnungsdifferenzen²⁵⁵ sowie

250 Anders hingegen im wohl eher unwahrscheinlichen Fall, dass die Buchführung z. B. in CHF und die Rechnungslegung in einer Fremdwährung erfolgt (vgl. dazu BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 193).

251 Hierfür erscheinen unter dem neuen Recht verschiedene Methoden zulässig, s. N 75.

252 Zu denken ist beispielsweise an umfassende Anpassungen bei den EDV-Systemen der Steuerverwaltungen, die möglicherweise nicht überall rechtzeitig erfolgen können.

253 BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 834; ebenso Kommentar zu Art. 958d N 51.

254 S. Kommentar zu Art. 958d N 32 ff.

255 S. Kommentar zu Art. 958d N 36.

die Stichtagskursmethode mit erfolgsneutralem Ausweis von Umrechnungsdifferenzen im Eigenkapital²⁵⁶. Letztere löst unter geltendem Aktienrecht allerdings Bedenken in Bezug auf den bilanzbezogenen Eigenkapitalschutz aus,²⁵⁷ weshalb auch die sog. «HWP-Methode» mit imparitatisch erfolgswirksamer Erfassung der Umrechnungsdifferenzen in der Erfolgsrechnung weiterhin in Betracht gezogen wird.²⁵⁸ Eine weitere Methode wird von BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN vorgeschlagen, wobei das Eigenkapital als (theoretische) Verbindlichkeit gegenüber den Anteilseignern in CHF verstanden und deshalb aus Sicht der Darstellungswährung bewertet wird. Kursgewinne und Verluste aus diesem Bewertungsvorgang schlagen sich unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips erfolgswirksam in der Jahresrechnung in Fremdwährung nieder. Die gesamte Jahresrechnung wird schliesslich zu einem einheitlichen Kurs (z. B. zum Kurs am Bilanzstichtag) in CHF umgerechnet, sodass keinerlei Umrechnungsdifferenzen entstehen.²⁵⁹

- 76 Obwohl nicht klar ist, ob die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von Umrechnungsdifferenzen unter dem neuen Recht überhaupt noch anwendbar ist (s. N 65 ff.), muss aufgrund der bisherigen Verlautbarungen der Steuerbehörden davon ausgegangen werden, dass der umstrittene Entscheid des BGer. weiterhin Berücksichtigung findet.²⁶⁰ Wird für die Besteuerung auf die zusätzlichen Angaben in CHF abgestellt und für deren Aufstellung eine Methode gewählt, bei der Umrechnungsdifferenzen erfolgswirksam ausgewiesen werden, ist deshalb auch künftig damit zu rechnen, dass für Steuerzwecke die Neutralisierung dieser Umrechnungsdifferenzen verlangt wird. Das bedeutet, dass für Steuerzwecke in diesem Fall wie bisher Ergänzungsaufstellungen erforderlich wären. Dementsprechend eignen sich bei diesem Vorgehen diejenigen Umrechnungsmethoden nicht, die Umrechnungsdifferenzen erfolgswirksam behandeln, weil dann nicht direkt auf die Angaben in Landeswährung abgestellt werden kann. Das ist bei der Zeitbezugs- und bei der HWP-Methode der Fall. Deshalb sind diese beiden Methoden unter steuerlichen Gesichtspunkten nicht empfehlenswert, sofern für die Besteuerung auf die zusätzlichen Angaben in CHF abgestellt wird.
- 77 Die THK empfiehlt die Stichtagskursmethode mit erfolgsneutralem Ausweis der Umrechnungsdifferenzen sowie die von BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN vorgeschlagene Methode für die Aufstellung der zusätzlichen Angaben in CHF.²⁶¹ Es kann deshalb davon ausgegangen werden, dass diese beiden Methoden in der Revisionspraxis die grösste Akzeptanz geniessen werden und voraussichtlich ein Wahlrecht bestehen dürfte. Sollte dies der Fall sein, bietet es sich aus steuerlicher Sicht vor dem Hintergrund des bisher Gesagten an, dieses Wahlrecht nach folgendem Grundsatz wahrzunehmen:

256 S. Kommentar zu Art. 958d N 37.

257 S. Kommentar zu Art. 958d N 39 ff.

258 S. Kommentar zu Art. 958d N 42, m. w. H. auf verschiedene Autoren, die diese Methode nach wie vor für zulässig erachten.

259 Zum Ganzen: BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 825 ff.

260 Analyse des Vorstands der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 12. Februar 2013 zum neuen Rechnungslegungsrecht, S. 2; Informationen zum neuen Rechnungslegungsrecht des Steueramts des Kantons Solothurn, S. 4.

261 THK, Fragen, S. 33 f; THK, HWP 2014, S. 47.

- Kann die Besteuerung integral in Fremdwährung durchgeführt werden, sollte für die gesetzlich verlangten zusätzlichen Angaben in CHF die Stichtagskursmethode mit erfolgsneutralem Ausweis angewendet werden. In diesem Fall haben die zusätzlichen Angaben keinerlei steuerliche Relevanz.
- Kann die Besteuerung dagegen nicht oder nicht vollständig in Fremdwährung durchgeführt werden, was schon dann der Fall ist, wenn die Steuerfaktoren in CHF festgesetzt werden müssen, ist für die zusätzlichen Angaben in Landeswährung die Methode von BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN zu empfehlen. Die Besteuerung wäre demnach basierend auf den zusätzlichen Angaben in CHF durchzuführen. Die Stichtagskursmethode mit erfolgsneutralem Ausweis der Umrechnungsdifferenzen würde zwar ebenfalls keine steuerlichen Korrekturen erfordern. Die Besteuerung auf Basis der zusätzlichen Angaben in CHF würde jedoch das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzen (s. N 69 f.). Bei Besteuerung in Fremdwährung ist diese Methode zu vermeiden, weil sie zu Verzerrungen in der Jahresrechnung in Fremdwährung führt.

Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts

Literatur

AGNER PETER, Die Praxis der Bundessteuern, Entscheidungssammlung der Gerichte und Behörden, Teil I: Die direkte Bundessteuer, Loseblattsammlung, Therwil o. J.; AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995; ALTORFER JÜRIG, Die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne aus wesentlichen Beteiligungen, in: ST 3/1998, S. 165–178; ALTORFER JÜRIG/ALTORFER JÜRIG B., Das Kapitaleinlageprinzip, Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, in: ST 4/2009 (1. Teil), S. 270–275, ST 5/2009 (2. Teil), S. 309–323; ALTORFER JÜRIG/GRETER MARCO, Art. 5 VStG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012, S. 356–391; BAUEN MARC, Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen aus steuerrechtlicher Sicht, Zürich 1998; BELCHIOR RENATO, Auswirkungen des neuen Rechnungslegungsrechts auf die Steuern, in: Zuger Steuerpraxis 54/2013, S. 35–40; BÖCKLI PETER, Neue OR-Rechnungslegung, Herausgegriffene Probleme und Lösungsansätze, ST 11/2012, S. 821–833; BÖCKLI PETER, Auswirkungen der neuen Rechnungslegung auf die Gewinnsteuer, Ungereimtheiten, Widersprüche und ungelöste Fragen, in: ST 4/2011, S. 234–245; BÖCKLI PETER, Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich 2009; BÖHI ROLAND, Das verdeckte Eigenkapital im Steuerrecht, Zürich 2014; BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, Art. 59 und 60 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 936–972; BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, Art. 58 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 830–936; BRÜLISAUER PETER/SUTER CHRISTOPH, Das Kapitaleinlageprinzip (1. Teil), FSTR 2/2011, S. 110–131; BRÜLISAUER PETER/ZIEGLER PHILIPP, Art. 65 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 1058–1079; CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1993; DANON ROBERT, Art. 57–58 DBG, in: Danielle Yersin/Yes Noël (Hrsg.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Basel 2008, S. 709–775; DUSS MARCO, CATCH-22, Kapitaleinlage vs. Sanierung, in: ST 1–2/2011, S. 71–76; DUSS MARCO/HELBING ANDREAS, Sanierung der Zürcher Sanierungspraxis bei Forderungsverzicht? corruptio statt sanatio, in: ST 6–7/2011, S. 527–529; DUSS MARCO/HELBING ANDREAS/DUSS FABIAN, Art. 4 VStG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012, S. 62–181; DUSS FABIAN/BUCHMANN RENÉ, Neues Rechnungslegungsrecht: Auswirkungen auf das Steuerrecht, Unterlagen zum St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (IFF Universität St. Gallen) vom 20./21. August 2013; FELBER MICHAEL, Der Verlustabzug im schweizerischen Beteiligungskonzern, Bern 2012; FUNK PHILIP, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Grusch 1989; GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice, Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Zürich 2005; HAAS CHRISTIAN, Eigene Aktien und Kapitalverlust, in: ST 12/2013, S. 921–927; HANDSCHIN LUKAS, Eigene Aktien im Konzern, in: ST 8/2013, S. 485–489; HELBING ANDREAS, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Zürich 2010; HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001; HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. II, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2002; JAUSI THOMAS/DUSS FABIAN, Art. 9 VStG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012, S. 428–489; KOLLER THOMAS, Schadenersatzzahlungen als Geschäftskosten oder als Einkommensverwendung? – Reflexwirkungen der verschärften Berufshaftung auf das Steuerrecht (Besprechung von BGE 2A.90/2001 und 2A.91/2001 vom 25.1.2002), AJP 2003, S. 1232–1240; KUHN STEPHAN/KLINGER MICHEL, Art. 62 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steu-

errecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 1038 – 1050; LAMPERT FRANK, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Basel/Genf/München 2000; LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 – 48 DBG, Therwil/Basel 2001; LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49 – 101 DBG, Therwil/Basel 2004; MATTEOTTI RENÉ, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, Bern 2003; MÜHLEMANN MARCO/PÉREZ ANTONIO, Bilanzierung eigener Aktien im neuen Rechnungslegungsrecht, in: Ernst & Young Tax News, Juni 2013, S. 10 – 11; NEUHAUS MARKUS R./SCHNEIDER LAURENZ, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, in: ST 11/2013, S. 808 – 820; PFAFF DIETER, Zu Bilanzierungsproblemen des Kapitaleinlageprinzips aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: ASA 2013/14, S. 97 – 112; REICH MARKUS, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012; REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, Basel 1996; REICH MARKUS/ZÜGER MARINA, Art. 27 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, S. 394 – 421; RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009; RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013; RIEDWEG PETER/REMUND ANDREAS, Umstrukturierungen von Unternehmen, Unterlagen zum St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (IFF Universität St. Gallen) vom 20./21. August 2013; SCHALCHER FELIX, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, St. Gallen 2008; SCHÄRER BERNHARD F., Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, Zürich 1997; SCHNEIDER LAURENZ/GOLDMANN DAMIR, Steuerliche Massgeblichkeit des revidierten Rechnungslegungsrechts, in: ST 11/2012, S. 909 – 914; SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten vom 23. April 2011 betreffend die Einzelinitiative KR-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn, erstattet an das Kantonale Steueramt Zürich; STADELMANN THOMAS, Abschreibungen auf zwecks Verlustausgleich aufgewerteten Aktiven, ASA 2007/08, S. 185 – 195; STOCKER RAOUL/KERSTEN A. HONOLD, Schweizer Steuerfolgen bei Geschäftsumstrukturierungen über die Grenze, FStR 3/2011, S. 229 – 249; TADDEI PASCAL, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, Zürich 2012; THK, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1: Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009; THK, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014; THK, Ausgewählte Fragen und Antworten zum neuen Rechnungslegungsrecht, mit letzter Änderung vom 14. Februar 2014, Zürich 2014; VON AH JULIA, Art. 4a VStG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012, S. 249 – 303; WALKER BEAT, Der steuerbare Unternehmungsgewinn (Personen- und Kapitalunternehmen), in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern 1993, S. 125 – 203.

Inhalt

	N
A. Vorschriften des Gewinnsteuerrechts	1 – 85
I. Einleitung	1
II. Bestimmungen im Einzelnen	2 – 85
1. Generalklausel in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG	2 – 10
2. Der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge	11 – 17
3. Geschäftsmässig begründeter Aufwand	18 – 26
a) Steuern und Steuerbussen	19 – 20
b) Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen	21 – 25
c) Bestechungsgelder	26
4. Kapitaleinlagen	27 – 29

5.	Umstrukturierungen	30 – 36
	a) Wegfall der Steuerpflicht in der Schweiz	30 – 32
	b) Übertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften oder im Konzern	33 – 36
6.	Abschreibungen	37 – 53
	a) Geschäftsmässige Begründetheit von Abschreibungen	37 – 41
	b) Abschreibungen zu Wiederbeschaffungszwecken oder zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens	42
	c) Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven	43 – 46
	d) Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Beteiligungen	47 – 53
7.	Rückstellungen	54 – 75
	a) Vorbemerkung zum steuerrechtlichen Rückstellungs- begriff	54 – 56
	b) Rückstellung für bestehende Verpflichtungen	57 – 62
	c) Wertberichtigungen auf Aktiven des Umlaufvermögens	63 – 68
	d) Rückstellungen für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken	69 – 71
	e) Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge	72
	f) Rückstellungen für Restrukturierungen und für das dauernde Gedeihen des Unternehmens	73 – 74
	g) Nicht mehr begründete Rückstellungen	75
8.	Zinsen auf verdecktem Eigenkapital	76 – 82
	a) Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals	79 – 81
	b) Ermittlung des übersetzten Zinses	82
9.	Verluste	83 – 86
	a) Zeitlich befristete Verlustverrechnung	83 – 85
	b) Zeitlich unbefristete Verlustverrechnung	86
B.	Vorschriften des Verrechnungssteuerrechts	87 – 108
I.	Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Verrechnungssteuerrecht	87 – 89
II.	Bestimmungen im Einzelnen	90 – 108
	1. Eigene Beteiligungsrechte (Kapitalanteile)	90 – 103
	a) Steuerrechtliche Grundlagen zum Erwerb eigener Beteiligungsrechte	90 – 92
	b) Bisherige steuerliche Praxis beim Halten und bei der Veräusserung eigener Beteiligungsrechte	93 – 96
	c) Anwendung der bestehenden steuerrechtlichen Normen und Praxis unter dem neuen Recht	97 – 103
	2. Kapitaleinlageprinzip	104 – 108

A. Vorschriften des Gewinnsteuerrechts

I. Einleitung

Der steuerbare Gewinn ermittelt sich ausgehend vom Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Abgestellt wird auf den nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelten Reingewinn. Von diesem wird jedoch insoweit abgewichen, als besondere steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften bestehen. Nachfolgend werden die wesentlichen abweichenden Bilanzvorschriften bzw. Korrektornormen des Gewinnsteuerrechts dargestellt, wobei vorwiegend auf die Bestimmungen der direkten Bundessteuer Bezug genommen wird.

II. Bestimmungen im Einzelnen

1. Generalklausel in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG

Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG ist die erste steuerliche Korrekturvorschrift zur nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellten Erfolgsrechnung. Sie bestimmt, dass zum steuerbaren Reingewinn auch diejenigen Teile des Geschäftsergebnisses zählen, die *nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand* verwendet werden. Eine abschliessende Aufzählung von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen ist nicht möglich. Daher ist diese Norm als Generalklausel mit einer beispielhaften Aufzählung nicht geschäftsmässig begründeter Aufwendungen ausgestaltet.¹ Diese Aufzählung hat teilweise lediglich *deklaratorischen* Charakter. Die Bestimmung wird ergänzt durch Art. 59, 62 und Art. 63 DBG, worin die Grenzen der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwand näher konkretisiert werden.

In allgemeiner Weise lässt sich festhalten, dass sämtliche Aufwendungen, welche mit der kaufmännischen Tätigkeit einer Person in einem *engen kausalen (bzw. ursächlichen) Zusammenhang* stehen, geschäftsmässig begründet sind (*Kausalität*)², soweit nicht das Gesetz sie ausdrücklich als nicht geschäftsmässig begründet erklärt. Als Massstab zur Beurteilung, ob ein Aufwand durch die Betriebstätigkeit veranlasst ist, können die kaufmännischen Gepflogenheiten³ bzw. die objektivierte Sorgfaltspflicht des ordentlichen Geschäftsführers beigezogen werden.⁴ Ferner ist derjenige (nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnte) Aufwand geschäftsmässig begründet, welcher im Interesse des Unternehmens getätigt wird bzw. einem kaufmännischen Zweck dient (*Finalität*).⁵ Nicht erforderlich ist dabei, dass die im Interesse des Unternehmens vorgenommene Aufwendung tatsächlich notwendig war;⁶ es ist nicht Sache der Steuerbehörden, über den optimalen Einsatz der geschäftlichen Mittel zu urteilen⁷ bzw. spielt es keine Rolle, ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war.⁸

1 BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 45 f.

2 BGer. vom 4. März 2002, StE 2002 B 72.14.1, E. 3.3.

3 Das BGer. verwendet die Umschreibung «nach kaufmännischer Auffassung».

4 BGer. vom 29. November 2002, 2P.153/2002 und 2A.358/2002, E. 3.2, StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31.

5 BGer. vom 4. März 2002, StE 2002 B 72.14.1, E. 3.4.

6 BGer. vom 4. März 2002, StE 2002 B 72.14.1, E. 3.4.

7 So auch: StRG ZH vom 20. Dezember 2013, StE B 72.14.1 Nr. 28 E. 2d aa).

8 BGE 113 Ib 114 E. 2c, ASA 1988/89, S. 650.

- 4 Zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet werden unter dem ersten Lemma von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG die «Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens». Mit dieser Vorschrift soll gewährleistet werden, dass die aktivierungspflichtigen Investitionen aktiviert und nicht sogleich als Aufwand zum Abzug gelangen.⁹ Allerdings ergibt sich die Aktivierungspflicht dieser Kosten bereits aus dem Handelsrecht (Art. 959 Abs. 2). Bei Verstoß gegen die Aktivierungspflichten des Handelsrechts könnte insofern auch ohne diese Vorschrift mittels einer sog. *Bilanzberichtigung*¹⁰ eine Korrektur des handelsrechtlichen Ergebnisses vorgenommen werden. Dies deshalb, weil bei einer *handelsrechtswidrigen Jahresrechnung* die steuerliche Bindung an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis entfällt.¹¹ Unterstellt man hingegen eine vorgängige Aktivierung mit anschliessender Sofort- oder Überabschreibung, so gelangt die separate Bestimmung in Art. 62 DBG betreffend Abschreibungen zur Anwendung (*lex specialis*). Dem in Art. 58 lit. b DBG enthaltenen Aktivierungsgebot kommt daher *keine konstitutive Bedeutung* zu.¹²
- 5 Aufgerechnet werden sodann die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen. Wann solche vorliegen, wird in den Art. 62 und 63 DBG präzisiert, womit auf die diesbezüglichen Ausführungen verwiesen werden kann (s. N ff., ff.).
- 6 Erfolgen seitens der Anteilsinhaber *Kapitaleinlagen*, so handelt es sich grundsätzlich um einen erfolgsneutralen Vorgang. Soweit solche Kapitaleinlagen trotzdem erfolgswirksam verbucht wurden, was unter anderem bei Kapitaleinlagen durch Forderungsverzichte im Rahmen von Sanierungen vorkommt, ist dieser Betrag unter bestimmten Voraussetzungen (s. N) gem. Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 3 DBG aus dem steuerbaren Ergebnis auszuklammern.¹³ Diese Rechtsfolge ergibt sich jedoch ebenfalls aus Art. 60 DBG (s. N 27 ff.). Unter den auszuklammern den «*Einlagen in die Reserven*» können jedoch auch Erträge gemeint sein, welche anstatt über die Erfolgsrechnung direkt den Reserven gutgeschrieben werden.¹⁴
- 7 Das handelsrechtliche Ergebnis ist sodann um «*Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person [zu korrigieren], soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen*» (Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 4 DBG). Damit sind die Ausgabe von Gratisaktien, Gratispartizipationsscheinen und Gratisnennwerterhöhungen zu Lasten der Erfolgsrechnung gemeint.¹⁵ Eine solche Verkürzung des handelsrechtlichen Erfolgsausweises wird bereits aus handelsrechtlicher Sicht als unzulässig erachtet, weshalb auch dieser Bestimmung keine konstitutive Wirkung zugesprochen wird.¹⁶

9 VGer AG, 21. 11. 1988, StE 1990 B 23.43.1 Nr. 3; BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 58 ff.

10 S. hierzu Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz N 16 ff.

11 S. Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz N 16.

12 Ebenso LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 87; DANON, Comm. IFD, Art. 57–58 N 66.

13 Vgl. jedoch zur Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen: Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz N 49 ff.

14 LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 91; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 58 N 6; BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 78 ff.

15 BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 82.

16 DANON, Comm. IFD, Art. 57–58 N 70.

Neben den Kapitaleinlagen vermögen freilich auch Gewinnausschüttungen das steuerbare Ergebnis nicht zu beeinflussen. Nach Art. 58 Abs. 1 lit. b al. 5 DBG gilt dies sowohl für die *offenen* wie auch für die *verdeckten Gewinnausschüttungen*.¹⁷ Gem. BGer. liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn die Gesellschaft Zuwendungen an die Anteilsinhaber oder ihnen nahe stehende Dritte leistet, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden.¹⁸ Solche geldwerten Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn:

- die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält;
- der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist
- und der Charakter dieser Leistung bzw. das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

Bezüglich des Tatbestandsmerkmals der Leistung ohne gleichwertige Gegenleistung ist zu unterscheiden, ob die Gesellschaft überhöhte Aufwendungen bzw. Kosten zu tragen hat, die unter unabhängigen Dritten nicht angefallen wären, oder ob die Gesellschaft im Interesse des Anteilsinhabers auf einen ihr zustehenden Ertrag verzichtet.¹⁹ Im ersten Fall liegt eine *verdeckte Gewinnausschüttung* (im engeren Sinne) vor, während im zweiten Fall von einer sog. «Gewinnvorwegnahme»²⁰ gesprochen wird. Letztere werden gem. herrschender Lehre²¹ (auch) unter dem Rechtstitel von Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG dem Gewinn hinzugerechnet (vgl. nachfolgend N).

Ferner sind dem Gewinn sämtliche «*geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte*» hinzuzurechnen. In der Praxis dürfte dieser Bestimmung zu den Zuwendungen an Dritte kaum steuerbegründende Wirkung zukommen:²² Zuwendungen an Nichtgesellschaftler, welche auch keinem Gesellschafter nahestehen, haben in der Regel eine geschäftliche Ursache. Haben solche Leistungen hingegen keinen geschäftlichen Konnex, werden die Grenzen der geschäftsmässigen Begründetheit bereits weitgehend durch Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG (s. N ff.) abgesteckt. Kommt eine solche geschäftsmässig nicht begründete Leistung hingegen einem Gesellschafter bzw. einer ihm nahestehenden Person zugute, wird sie *causa societatis* geleistet; eine solche Leistung führt somit bereits unter dem Titel der verdeckten Gewinnausschüttung zu einer Gewinnaufrechnung.²³

17 Weiterführend: BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 83 ff.

18 BGer. vom 29. Mai 2012, 2C_942/2011, E. 2.1; BGer. vom 19. November 2012, 2C_414/2012, E. 3.1; BGer. vom 16. Februar 2006, 2P.195/2005, 2A.473/2005, E. 3.1.

19 BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 93, auch zum Folgenden.

20 Allerdings sieht das Aktienrecht in Art. 678 Abs. 2 einen Rückerstattungsanspruch vor, womit im Anwendungsbereich dieser Bestimmung Erträge genau genommen nicht vorweggenommen werden können; vgl. hierzu auch LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 133, m. v. H.

21 AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 58 N 6; LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 133; DANON, Comm. IFD, Art. 57–58 N 155; vgl. auch RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 64 N 239; a.M. BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 256.

22 BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 142 ff., insb. 154.

23 Vgl. LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 124 ff.

2. Der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge

- 11 Nach Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG gehören zum steuerbaren Reingewinn auch die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, einschliesslich der *Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne* (vorbehältlich Artikel 64 DBG). Der Liquidation ist die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland gleichgestellt. In der Lehre ist umstritten, ob diese Korrekturvorschrift nur die handelsrechtlich korrekte Erfolgsrechnung beschlägt²⁴ oder auch die *Gewinnvorwegnahmen* umfasst.²⁵ Ein Teil der Lehre ist der Meinung, dass die Herstellung eines handelsrechtlich korrekten Abschlusses für Steuerzwecke bereits unter Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG fällt (vgl. zuvor N). Der Wortlaut ist indes weiter gefasst, sieht er doch eine Einschränkung auf Fälle handelsrechtskonformer Abschlüsse nicht vor. Die herrschende Lehre zählt zu den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen daher auch die Gewinnvorwegnahmen. Darunter fällt bspw. die Veräusserung von Vermögensgegenständen unter dem wirklichen Wert an beteiligte oder nahestehende Personen, die Nichtverbuchung einer Forderung und deren gewinnbringende Abtretung²⁶ oder die Einforderung eines unteretzten Mietzinses zu Gunsten des Aktionärs.²⁷ Unbestritten ist in der Lehre, dass Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG eine nicht abschliessende Aufzählung von steuerlich relevanten Tatbeständen enthält, die eine Korrektur der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung für Steuerzwecke zur Folge haben.²⁸
- 12 *Kapitalgewinne* sind grundsätzlich bereits handelsrechtlich zu erfassen. Dabei handelt es sich begrifflich sowohl um *wieder eingebrachte Abschreibungen* als auch um *Wertzuwachs-gewinne*. Wird die erfolgswirksame Verbuchung unterlassen, erfolgt eine steuerliche Korrektur.
- 13 *Aufwertungen bis zur Höhe der Anschaffungs- oder Herstellungskosten* bzw. die Rückgängigmachung von Wertberichtigungen waren unter bisherigem Handelsrecht erfolgswirksam zu buchen.²⁹ Das Gleiche gilt unter neuem Rechnungslegungsrecht.³⁰ Diese Aufwertungen bilden Teil des steuerbaren Reingewinnes. Wird die Aufwertung nicht erfolgswirksam verbucht, sondern direkt dem Eigenkapital gutgeschrieben, wird das handelsrechtliche Ergebnis für Steuerzwecke korrigiert.³¹
- 14 *Aufwertungen über die Anschaffungskosten* hinaus sind unter Art. 670 auf Grundstücken und Beteiligungen zu Sanierungszwecken zulässig.³² Aufgrund der Abkopplung der Revi-

24 BRÜLISAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 256 f.

25 AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 58 N 6; RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 64 N 239 ff. AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 58 N 6; LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 133; DANON, Comm. IFD, Art. 57–58 N 155.

26 Vgl. zu den Gewinnvorwegnahmen zu Lasten eines Bestandeskontos: LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 143 ff.

27 Vgl. zu den Gewinnvorwegnahmen zu Lasten eines Ertragskontos: LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 133 ff.

28 BRÜLISAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 258.

29 BRÜLISAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 266.

30 S. Kommentar zu Art. 960a N 77, 116.

31 LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 147.

32 THK, HWP 2014, S. 302; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 765 ff. Der E 2007 wollte die Art. 670 und 671b noch aufheben (Botschaft 2007, S. 1658). Gem. Auskunft des BJ soll die Aufwertungsmöglichkeit jedoch im Rahmen der bevorstehenden Aktienrechtsrevision beibehalten werden.

sion des Rechnungslegungsrechts wurde die Bestimmung mit der Revision des Rechnungslegungsrechts (vorerst) materiell unverändert belassen.³³ Mit der Revision wurde jedoch eine allgemeiner formulierte Bestimmung eingeführt: Unter Art. 960b dürfen nunmehr sämtliche «Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden». Diese Aufwertung über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus hat über die Erfolgsrechnung zu erfolgen.³⁴ Wird die Aufwertung handelsrechtlich nicht erfolgswirksam verbucht, erfolgt eine steuerliche Korrektur.

Der Begriff des gesondert genannten *Liquidationsgewinns* ist unpräzis.³⁵ Bei der Liquidation eines Unternehmens werden grundsätzlich die zuvor genannten Kapital- oder Aufwertungsgewinne erzielt. Um die eigenständige Bedeutung dieses Begriffs zu erfassen, ist er im Lichte des steuerrechtlichen Zwecks von Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG enger zu verstehen: Diese Bestimmung soll namentlich gewisse Besteuerungslücken schliessen, die sich bei einem konsequenten Abstellen auf die handelsrechtliche Erfolgsrechnung ergeben würden.³⁶ Er kommt bspw. bei der Veräusserung der Beteiligungsrechte an einer sog. faktisch liquidierten Gesellschaft zur Anwendung (sog. Mantelhandel³⁷). Darunter fällt eine Gesellschaft, die in liquide Form gebracht, aber juristisch nicht aufgelöst wurde und als wesentliche Aktiven Forderungen, Geld, Wertpapiere u. dgl. besitzt. Die Veräusserung eines Aktienmantels wird im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise einer Liquidation mit anschliessender Neugründung gleichgestellt. Die noch vorhandenen stillen Reserven der veräusserten Gesellschaft können in diesem Fall als Liquidationsgewinn mit der Gewinnsteuer erfasst werden, obwohl diese Gewinne in der handelsrechtlichen Jahresrechnung nicht ausgewiesen werden.

Daneben kommt dem Begriff des Liquidationsgewinns auch bei der Wegzugsbesteuerung³⁸ oder bei einer Umwandlung einer steuerpflichtigen in eine steuerbefreite juristische Person Bedeutung zu.³⁹ Diese Tatbestände fallen unter den Oberbegriff der *steuersystematischen Realisation stiller Reserven*. In besonderen Sachverhalten werden Mehrwerte weder *echt realisiert* noch *buchmässig aufgewertet*. Falls ein Wegzug respektive eine Vermögensübertragung darüber hinaus dazu führen, dass die stillen Reserven nicht mehr steuerlich verhaftet sind, bedarf es einer Korrektornorm, um aus steuersystematischen Gründen in eine handelsrechtlich korrekte Erfolgsrechnung eingreifen zu können bzw. eine Realisation stiller Reserven anzunehmen.⁴⁰

Der Liquidation gleichgestellt werden daher die *Wegzugsfälle* wie die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland. Umstritten ist, ob einfachere Sachverhalte, wie die Erbringung von Dienstleistungen oder

33 Lediglich der Randtitel hat eine leichte Änderung erfahren; vgl. hierzu auch THK, Fragen, S. 9.

34 S. Kommentar zu Art. 960b N 33, 40.

35 LOCHER, Art. 58 N 149 ff. auch zum Folgenden.

36 Vgl. hierzu TADDEI, Buchwertübertragung, S. 99, m. w. H.

37 Vgl. zum Mantelhandel ausführlich FELBER, Verlustabzug, S. 71 f., m. w. H. auf die Rechtsprechung.

38 BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 269.

39 LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 155.

40 BRÜLSAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 261 ff., m. w. H.

die Überführung *einzelner* Wirtschaftsgüter zwischen Stammhaus und Betriebsstätte über die Grenze ebenfalls unter diese Norm fallen.⁴¹ In Wegzugsfällen erfolgt die Besteuerung nur für die Wirtschaftsgüter, für welche die Steuerpflicht in der Schweiz entfällt. Soweit in der Schweiz eine Steuerpflicht beim Hauptsitz, einer Betriebsstätte oder qua Liegenschaft fortbesteht, wird die Wegzugsbesteuerung eingeschränkt.⁴² Umstritten ist in der Praxis die Bewertung der ins Ausland übertragenen stillen Reserven. Vertreter der *Liquidationsfiktion* orientieren sich am Wortlaut des Gesetzes und argumentieren, dass die übertragenen Vermögenswerte im Ausland u. U. in veränderter Form weiter verwendet werden. Die Bewertung habe zu *Liquidationswerten* zu erfolgen und entsprechend sei der dem Vermögenskomplex inhärente *originäre Goodwill* nicht zu berücksichtigen.⁴³ Die Bestimmung sei im Übrigen auch im Lichte des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes auszulegen:⁴⁴ Gerade bei der Bemessung noch nicht realisierter Werte, welche i. d. R. anhand vergangener Ergebnisse ermittelt werden, sei eine vorsichtige Bewertung angebracht. Eine an den Zerschlagungswerten orientierte Auslegung trage diesem Gedanken besser Rechnung. Andere Autoren favorisieren die *Veräusserungsfiktion*, wobei die Fortführung der Geschäftstätigkeit in gleicher Form unterstellt wird. Die Bemessung der Vermögenswerte erfolgt entsprechend zu Fortführungswerten. Der originäre Goodwill sei als Teil des übertragenen Vermögenskomplexes somit gewinnsteuerlich zu belasten.⁴⁵ Das trifft praxisgemäss allerdings nur dann zu, wenn der übertragene Vermögenskomplex einen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt. Ansonsten kann dem Vermögenskomplex kein Geschäfts- oder Firmenwert anhaften.⁴⁶ Bei den im Gesetz erwähnten Fällen (Sitzverlegung, Verlegung eines Geschäftsbetriebs- oder einer Betriebsstätte) dürfte dies regelmässig zutreffen.

3. Geschäftsmässig begründeter Aufwand

- 18 Art. 59 DBG ergänzt und präzisiert die Bestimmungen von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. Er listet nicht abschliessend Aufwendungen auf, die steuerlich als geschäftsmässig begründet gelten. Gleichzeitig werden in Abs. 2 die Bestechungsgelder aufgeführt, welche nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand darstellen.
- a) Steuern und Steuerbussen
- 19 Steuern jeglicher Art, Verzugszinsen, Strafsteuern und Steuerbussen werden handelsrechtlich erfolgswirksam verbucht.⁴⁷ Nach Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG stellen jedoch nur die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber die Steuerbussen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Zu diesen Steuerbussen gehören auch die Strafsteuern. Beide haben pönalen Charakter und sollen durch die steuerliche Abzugs-

41 Bejahend: LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 151 ff.; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 58 N 12; verneinend: BRÜLISAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 272; HÖHN/WALDBURGER, Band II, S. 299.

42 LOCHER, Komm. DBG, Art. 58 N 153, m. w. H.; BRÜLISAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 276.

43 REICH/DUSS, Unternehmensumstrukturierungen, S. 622.

44 HELBING, Sitzverlegungen, S. 317f.

45 BRÜLISAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 280, m. w. H.

46 STOCKER/HONOLD, FStR 2011, S. 240.

47 S. Kommentar zu Art. 959b N 90, 96.

fähigkeit nicht teilweise wieder auf den Fiskus überwältzt werden können.⁴⁸ Steuerbussen, die im Geschäftsverkehr entstanden sind und handelsrechtlich zwingend als Aufwand verbucht werden, können steuerlich nicht abgezogen werden. Umstritten ist, ob andere Bussen oder Geldstrafen, wie z. B. Zollbussen und Bussen im Strassenverkehr, abzugsfähig sind.⁴⁹ Im unlängst ergangenen Urteil des Steuerrekursgerichts Zürich vom 20. Dezember 2013⁵⁰ sprach sich das Gericht für die geschäftsmässige Begründetheit und steuerliche Abzugsfähigkeit einer Rückstellung für eine von der Europäischen Kommission ausgesprochene Wettbewerbsbusse aus:⁵¹ Aufgrund der Unterschiede des Kartellrechts der Schweiz und der EU lasse sich das Argument, dem Abzug von Geldstrafen stehe der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung entgegen, nicht halten. Zudem gelte im Steuerrecht der Grundsatz der Wertneutralität. Ausnahmen davon seien im Gesetz explizit geregelt, nicht hingegen Geldstrafen allgemein. Ob bei einer schweizerischen Straftat anders zu entscheiden wäre, liess das Gericht ausdrücklich offen.⁵²

Was unter den Begriff der Steuern fällt, wird in Art. 59 DBG nicht genau umschrieben. Es ist aber aufgrund des Wortlautes klar, dass sämtliche direkten und indirekten Steuern von Bund, Kanton und Gemeinden darunter zu subsummieren sind. *Ausländische Steuern* fallen hingegen nicht unter den Gesetzeswortlaut. In der Lehre wird allerdings vorgebracht, dass ausländische Steuern bereits nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG abzugsfähig sind.⁵³ Das BGer. lässt jedoch nur ausländische Quellensteuern zum Abzug zu, wenn sie weder rückforderbar noch anrechenbar sind. Vorausgesetzt wird dabei, dass der Betroffene sich auf kein Doppelbesteuerungsabkommen berufen kann und es sich nicht um eine fremdstaatliche Ertragssteuer handelt, sondern nur um Abgaben, die Zinsen, Dividenden und Lizenzgebühren aus ausländischer Quelle betreffen.⁵⁴ Nicht abzugsfähig sind im Übrigen die mit diesen nicht rückforderbaren Quellensteuern verbundenen Verzugszinsen.

b) Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen

Nach Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG sind freiwillige Zuwendungen nur dann steuerlich abzugsfähig, wenn sie (i) *20 % des Reingewinnes nicht übersteigen* und (ii) *an inländische juristische Personen* geleistet werden. Letztere müssen zudem aufgrund ihres öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecks von der *Steuerpflicht befreit* sein (iii).

Daraus folgt, dass freiwillige Zuwendungen, die die Grenze von 20 % des Reingewinnes übersteigen, steuerlich nicht abgezogen werden können, auch wenn sie handelsrechtlich

48 RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 65 N 5, auch zum Folgenden.

49 Die Abzugsfähigkeit von Bussen mit Unterschieden absprechend: AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 59 N 1; LOCHER, Komm. DBG, Art. 59 N 70; FUNK, Gewinnungskosten, S. 111 f.; KOLLER, AJP 2003, S. 129 f.; REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 27 N 14; kritisch zu dieser Auffassung: RICHNER ET AL., Handkommentar DBG, Art. 59 N 5; RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 65 N 5; a. M. BRÜLISAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 59 N 3; differenzierend: SIMONEK, Gutachten, S. 32 ff., m. w. H. auf die Gerichtspraxis, vgl. S. 27.

50 StRG ZH vom 20. Dezember 2013, DB.2013.181, ST.2013.206, StE 2014 B 72.14.1 Nr. 28.

51 Das Urteil ist allerdings noch nicht rechtskräftig. Die Rechtssache ist derzeit vor dem Verwaltungsgericht Zürich hängig.

52 Vgl. E. 2d cc).

53 BRÜLISAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 59 N 5, m. w. H.

54 BGer. vom 26. Oktober 2004, 2P.306/2003, 2A.574/2003, E. 5.2 = StE 2005 B 71.33 Nr. 1.

verbucht sind. Das gleiche erfahren Leistungen an ausländische Einrichtungen, selbst wenn diese einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck verfolgen. Ebenfalls nicht abzugsfähig sind freiwillige Leistungen an schweizerische Institutionen, die aus anderen Gründen, z. B. wegen der Verfolgung von Kultuszwecken, steuerbefreit sind.⁵⁵

- 23 Zum Verständnis der Tragweite dieser Einschränkung ist zu unterscheiden zwischen (i) freiwilligen Zuwendungen, die *geschäftsmässig begründet* sind und solchen (ii), die *geschäftsmässig nicht begründet* sind.
- 24 Korrekt verbuchte Zuwendungen, die *geschäftsmässig begründet* sind, können vollumfänglich vom steuerlichen Reingewinn abgezogen werden. Darunter fallen z. B. Zahlungen für Kultur- oder Sport sponsoring, die den Charakter von Werbe- oder Marketingausgaben haben.⁵⁶ Dies ergibt sich bereits aus der Generalklausel in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG, da lediglich der nicht geschäftsmässig begründete Aufwand dem Saldo der Erfolgsrechnung hinzurechnen ist. Auch die Materialien stützen die Auffassung, wonach der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung keineswegs eine zusätzliche Einschränkung der Abzugsfähigkeit von geschäftsmässig begründetem Aufwand implementieren wollte. Im Gegenteil, es sollten gerade durch die Erhöhung der quotalen Schwelle von 10 auf 20 % und Ausdehnung der Bestimmung auf Naturalleistungen⁵⁷ im Rahmen der Revision des Stiftungsrechts zusätzliche steuerliche Anreize geschaffen werden, um Stiftungen mit öffentlichem oder gemeinnützigem Zweck zu fördern.⁵⁸
- 25 Die Bestimmung fokussiert somit auf Zuwendungen, die *nicht aus geschäftlichen Gründen* erfolgen und ohne Sonderbestimmung nicht absetzbar wären.⁵⁹ Zu Recht wird in der Lehre daher angeführt, dass die noch unter Geltung des BdBSt⁶⁰ ergangene Rechtsprechung des BGer.⁶¹ unter dem DBG nicht mehr anwendbar sei. Entsprechend seien freiwillige Zuwendungen an inländische juristische Personen, die aufgrund ihres öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecks von der Steuerpflicht befreit seien, nunmehr innerhalb der quotalen Schwelle ohne Einschränkung absetzbar.⁶² Es handelt sich deshalb um eine steuerlich privilegierte Gewinnverwendung⁶³ zum Zwecke der Förderung von Stiftungen mit öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken. Der Abzug wird in der Praxis selbst dann zugelassen, wenn die Zuwendung handelsrechtlich nicht als Aufwand verbucht worden ist. Unter früherem Recht wurde hingegen noch verlangt, dass die Vergabung an eine wegen Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht ausgenommene Stiftung

55 KS ESTV Nr. 12 vom 8. 7. 1994 betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, Ziff. IV.

56 BRÜLSAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 59 N 16, m. w. H.

57 Vgl. zu dieser Ausdehnung des Anwendungsbereichs BRÜLSAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 59 N 11.

58 Parlamentarische Initiative, Revision des Stiftungsrechtes, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 23. Oktober 2003, BBl 2003 8153, insb. 8159; vgl. hierzu auch die Stellungnahme des Bundesrates vom 5. Dezember 2003, BBl 2004 8191, insb. 8194 ff.

59 LOCHER, Komm. DBG, Art. 59 N 88.

60 Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt). Aufgehoben mit Wirkung zum 1. Januar 1995.

61 Vgl. ausführlich zu diesem Urteil BRÜLSAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 59 N 15 ff., m. w. H.

62 LOCHER, Komm. DBG, Art. 59 N 94; vgl. BRÜLSAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 59 N 29; DANON, Comm. IFD, Art. 59 N 21.

63 LOCHER, Komm. DBG, Art. 59 N 88, m. w. H.

zumindest indirekt in einem Zusammenhang mit der Erzielung des ausgewiesenen Ertrags der Unternehmung stand.⁶⁴

c) Bestechungsgelder

Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören nach Art. 59 Abs. 2 DBG Bestechungsgelder im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger. Obwohl sie im Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung erfolgen und damit handelsrechtlich Aufwand darstellen, werden sie dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet. Schmiergelder, verdeckte Kommissionen o. Ä. hingegen gelten trotz ihres unsittlichen oder widerrechtlichen Charakters als geschäftsmässig begründet.⁶⁵

4. Kapitaleinlagen

Nach Art. 60 lit. a DBG entsteht durch Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften kein steuerbarer Gewinn. Zu diesen Kapitaleinlagen gehören auch sogenannte Aufgelder und Leistungen à fonds perdu. Nach Art. 60 lit. b und c DBG führen auch erb- und schenkungsrechtliche Vermögenszugänge nicht zu steuerbarem Gewinn.

Kapitaleinlagen, Zuschüsse und dergleichen von Beteiligten werden in der Regel nicht erfolgswirksam verbucht, da sie unternehmenswirtschaftlich keinen Erfolg des Unternehmens darstellen.⁶⁶ Teilweise wird im Handelsrecht – so bspw. bei Sanierungen⁶⁷ – von diesem Grundsatz abgewichen. Bei erfolgswirksamer Verbuchung ist der handelsrechtliche Erfolgsausweis aufgrund von Art. 60 lit. a DBG für Steuerzwecke um die erfolgswirksam verbuchte Kapitaleinlage zu reduzieren. Uneingeschränkt gilt dies jedenfalls für *offene* Kapitaleinlagen. Eine restriktive Praxis gilt demgegenüber hinsichtlich der verdeckten Kapitaleinlagen.⁶⁸

Forderungsverzichte der Inhaber der Beteiligungsrechte sind in der Praxis zu unterscheiden in Forderungsverzichte im Zusammenhang mit einer Sanierung und Forderungsverzichte ausserhalb einer Sanierung. Befindet sich die Gesellschaft nicht in einer finanziellen Schieflage, würden Dritte nicht gegenleistungslos auf ihre Forderung verzichten. Ein Forderungsverzicht der Inhaber der Beteiligungsrechte ausserhalb einer Sanierung gründet daher auf dem Gesellschafterverhältnis und stellt eine Kapitaleinlage dar.⁶⁹ Demgegenüber unterscheiden sich im Rahmen von Sanierungen gewährte Forderungsverzichte von Gesellschaftern nach der Praxis der ESTV grundsätzlich nicht von Forderungsverzichten Dritter.⁷⁰ Wie Forderungsverzichte Dritter sind diese somit in der Regel Teil des steuerbaren Reingewinns. Nur in zwei Ausnahmefällen werden Forderungsver-

64 BGer. 26. 11. 1993, ASA 1995/96, S. 224 ff.

65 Weiterführend: RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 27 N 42; REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 27 N 33 und N 66.

66 BRÜLSAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 60 N 5 und 13, m. w. H., auch zum Folgenden.

67 Vgl. hierzu bspw. SCHALCHER, Sanierung, S. 243 f.; 251 f.

68 S. Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz N 49 ff.

69 ALTORFER/ALTORFER, Kapitaleinlageprinzip, S. 310; vgl. Botschaft UStR II, BBl 2005 4733, 4802.

70 KS ESTV Nr. 32 vom 23. 12. 2010, Sanierung, Ziff. 4.1.1.1.

zichte im Sanierungsfall als erfolgsunwirksame Kapitaleinlagen behandelt: (1) «wenn und soweit die Darlehen vor der Sanierung steuerlich als verdecktes Eigenkapital⁷¹ behandelt wurden». Das gleiche gilt (2) «bei Gesellschafterdarlehen, die erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsganges gewährt wurden und unter den gleichen Umständen von unabhängigen Dritten nicht zugestanden worden wären».⁷² Das BGer. hat diese Praxis in seinem Entscheid vom 28. September 1989 geschützt.⁷³ Ein Grossteil der Lehre steht dieser Rechtsprechung indes kritisch gegenüber.⁷⁴

5. Umstrukturierungen

a) Wegfall der Steuerpflicht in der Schweiz

- 30 Nach Art. 61 Abs. 1 DBG werden stille Reserven einer juristischen Person bei Umstrukturierungen nicht besteuert, wenn und soweit die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Dies gilt insb. bei Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen. Eine weitere allgemeine, d. h. für alle Umstrukturierungen geltende Voraussetzung ist, dass die Steuerpflicht für die von der Umstrukturierung betroffenen Vermögenswerte in der Schweiz fortbesteht. Daneben sind je nach Art der Umstrukturierung weitere Voraussetzungen zu berücksichtigen.
- 31 Der *Fortbestand der Steuerpflicht* ist nur gewährleistet, wenn der übernehmende Rechtsträger in der Schweiz steuerpflichtig ist und die übernommenen Vermögenswerte vollumfänglich der schweizerischen Steuerhoheit unterstellt bleiben. Die Steuerpflicht kann im Rahmen von Umstrukturierungen somit in folgenden Fällen ganz oder teilweise entfallen:
- Bei der Übertragung der Vermögenswerte auf einen ausländischen Rechtsträger, der in der Schweiz nicht steuerpflichtig ist;
 - bei der Übertragung der Vermögenswerte auf eine ausländische Betriebsstätte eines schweizerischen Rechtsträgers;
 - bei der Übertragung der Vermögenswerte auf eine schweizerische Betriebsstätte eines ausländischen Rechtsträgers, wenn die gewählte Ausscheidungsmethode dazu führt, dass die übertragenen stillen Reserven nicht mehr vollumfänglich der schweizerischen Steuerhoheit unterstehen. Sichergestellt ist eine weiterhin vollumfängliche Besteuerung der stillen Reserven in diesem Fall nur bei Anwendung der objektmässigen Ausscheidungsmethode.⁷⁵
- 32 Wenn und soweit die Besteuerung der übertragenen stillen Reserven wegen des Wegfalls der Steuerpflicht nicht mehr vollumfänglich gewährleistet ist, werden die stillen Reserven im Zuge der Umstrukturierung besteuert. Dies auch dann, wenn die übrigen Voraussetzungen, insb. die Übernahme zu den Gewinnsteuerwerten, erfüllt sind. Damit greift eine

71 S. N 76 ff.

72 KS ESTV Nr. 32 vom 23. 12. 2010, Sanierung, Ziff. 4.1.1.1.

73 BGE vom 28. 9. 1989, ASA 1990/91, S. 551 ff., StE 1990, B 72.16 Nr. 1.

74 Eine umfassende Auseinandersetzung findet sich bei SCHALCHER, Sanierung, S. 60 ff., m. w. H.; vgl. auch DUSS/HELBING, ST 6–7/2011, S. 527 ff.

75 KS ESTV Nr. 5 vom 1. 6. 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.2.2.2.

Ausnahme zum Massgeblichkeitsprinzip, da diese Besteuerung unabhängig vom handelsrechtlichen Gewinnausweis erfolgt.

b) Übertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften oder im Konzern

Ebenfalls unter die Umstrukturierungsnorm fällt die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben (sog. Ausgliederung) oder Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft (Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG). Gleiches gilt für die Übertragung solcher Vermögenswerte und zusätzlich für Beteiligungen von mind. 20% auf inländische Konzerngesellschaften (Art. 61 Abs. 3 DBG). 33

Die Gewinnsteuerfreiheit dieser Umstrukturierungen wird zusätzlich von der Einhaltung einer fünfjährigen Sperrfrist abhängig gemacht: Art. 61 Abs. 2 DBG sieht vor, dass die übertragenen stillen Reserven nachträglich besteuert werden können. Dies, wenn entweder die übertragenen Vermögenswerte oder die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft während den der Umstrukturierung folgenden *fünf Jahren* veräussert werden bzw. bei der Konzernübertragung die *einheitliche Leitung aufgegeben wird* (Art. 61 Abs. 4 DBG). 34

Bei einer *Verletzung dieser Sperrfrist* werden die stillen Reserven der übertragenen Vermögenswerte im Zeitpunkt der Übertragung besteuert und nicht diejenigen, welche im Zeitpunkt der späteren Veräusserung respektive Aufgabe der einheitlichen Leitung bestehen. Eine Besteuerung erfolgt zudem nur entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte bzw. im Verhältnis der veräusserten Vermögenswerte.⁷⁶ 35

Diese Besteuerung erfolgt in Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips, d.h. ohne einen entsprechenden Gewinnausweis im handelsrechtlichen Abschluss. Weiter sieht das Gesetz vor, dass die übernehmende Gesellschaft für Steuerzwecke ebenfalls rückwirkend die übernommenen Vermögenswerte um die besteuerten stillen Reserven aufwerten kann. Damit ergeben sich in der Steuerbilanz die höheren Wertansätze als in der Handelsbilanz. In der Folge kann die übernehmende Gesellschaft einerseits steuerlich höhere Abschreibungen vornehmen als handelsrechtlich.⁷⁷ Andererseits erzielt sie bei einer Veräusserung der steuerlich aufgewerteten Vermögenswerte einen kleineren steuerbaren Gewinn. 36

6. Abschreibungen

a) Geschäftsmässige Begründetheit von Abschreibungen

Geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven sind nach Art. 62 Abs. 1 DBG zulässig, soweit sie buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. Letzteres gilt namentlich für jene Unternehmen, die nach Art. 957 Abs. 2 lediglich eine sog. Einnahmenüberschuss-Rechnung⁷⁸ (bzw. «Milchbüchleinrechnung») erstellen. 37

76 KS ESTV Nr. 5 vom 1. 6. 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.1.2.9.

77 KS ESTV Nr. 5 vom 1. 6. 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.1.2.9.

78 Vgl. zu dieser Begrifflichkeit Kommentar zu Art. 957 N 42.

- 38 In der Regel werden die Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert (Verkehrswert) der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt (Art. 62 Abs. 2 DBG). Steuerrechtlich anerkannt sind folgende Abschreibungsmethoden:⁷⁹
- Abschreibung eines Vermögenswertes gem. der in der Rechnungsperiode *effektiv eingetretenen Entwertung*: Diese Methode findet i. d. R. in Einzelfällen Anwendung, wenn besondere Ereignisse zu Wertverminderungen führen (z. B. bei Bauland infolge einer Umzonung).⁸⁰
 - Die gesamte Entwertung eines Vermögenswertes wird auf die *mutmassliche Gebrauchsdauer* aufgeteilt. Als angemessene Aufteilung werden insb. die lineare und die degressive Verteilung betrachtet. In der Praxis der direkten Bundessteuer werden oft pauschalierte Durchschnittsätze (Normalsätze) verwendet. Diese unterscheiden sich je nachdem, ob auf dem Anschaffungswert (linear) oder auf dem Buchwert (degressiv) beschrieben wird. Die ESTV hat hierzu ein Merkblatt veröffentlicht.⁸¹
 - Ebenfalls zulässig ist in verschiedenen Kantonen⁸² (i. d. R. auch für die direkte Bundessteuer) die *Sofortabschreibung*.⁸³ Bei dieser Methode wird ein Endwert (in % des Anschaffungswertes) festgelegt. Im Kanton Zürich unterscheidet sich dieser Satz je nachdem, ob es sich um laufend zu ersetzendes bewegliches Vermögen oder um langfristige Sachanlagen handelt. Die Endwerte schwanken hier zwischen 20 % (Mobilien, Maschinen, Apparate, Fahrzeuge) und 40 – 50 % (langfristiges Anlagevermögen). Bei Gebäuden liegt die Abschreibungsgrenze zwischen 40 % bis 80 % der Anlagekosten je nach Lage und Verwendbarkeit des Objekts. Auf diese Endwerte können Vermögenswerte im Jahr der Anschaffung sofort abgeschrieben werden. Die nach der Sofortabschreibung verbleibenden Endwerte dürfen erst beim Ausscheiden des Vermögenswertes aus dem Unternehmen ausgebucht werden.
- 39 Erfolgt die Abschreibung nach dem tatsächlichen Wert, liegt im Umfang, in dem der tatsächliche Wert unter den Buchwert sinkt, eine geschäftsmässig begründete Abschreibung vor. Von zentraler Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, ob bei der Ermittlung des tatsächlichen Wertes eine *Einzel- oder eine Gruppenbewertung* zur Anwendung gelangt. Das Steuerrecht kennt zu dieser Frage keine eigenständigen Bewertungsvorschriften. Folglich ist für Steuerzwecke an die neu geschaffene handelsrechtliche Bestimmung in Art. 960 Abs. 1 anzuknüpfen.⁸⁴ Demnach werden Aktiven und Verbindlichkeiten *«in der Regel einzeln bewertet, sofern sie wesentlich sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden.»* Nach Auffassung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) soll damit festgelegt sein, dass *Liegenschaften* und *Beteiligungen* nunmehr immer einzeln zu bewerten seien.⁸⁵ Im Schrifttum zum bis-

79 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Band II, § 46 N 69 ff.; vgl. auch Botschaft 2007, S. 1711.

80 StGer SO, 13. 1. 1992, StE 1992 B 72.13.1 Nr.1.

81 Merkblatt ESTV A 1995.

82 So bspw. die Kantone Zürich, Bern, Aargau, Appenzell Ausserrhoden, Basel-Stadt, Graubünden, Luzern, Uri, Schwyz, Zug.

83 RICHTNER ET AL., Komm. StG ZH, § 64 N 102 f., auch zum Folgenden.

84 S. Kommentar zu Art. 960 N 11.

85 Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 12. Februar 2013, S. 3.

herigen Rechnungslegungsrecht wurde die Ansicht vertreten, dass eine Bewertungsmethode, die sachlich vertretbare Gruppen von gleichartigen Wirtschaftsgütern im Umlaufvermögen und im Anlagevermögen schafft, stetig beibehält und als Gesamtposten bewertet, ordnungsmässig sei.⁸⁶ Auch für Beteiligungen und Immobilien wurde eine Gruppenbewertung nicht ausgeschlossen.⁸⁷

Der Wortlaut von Art. 960 Abs. 1, der in der parlamentarischen Beratung⁸⁸ noch eine zusätzliche Relativierung erfahren hat, schafft diesbezüglich keine Klarheit. Entsprechend uneinheitlich fällt die Würdigung dieser neuen Bestimmung in der handelsrechtlichen Lehre aus.⁸⁹ Es bleibt aus steuerrechtlicher Perspektive der Hinweis, dass das BGer. unter altem Recht für hochwertige Wirtschaftsgüter davon ausging, dass die Gruppenbewertung nicht «üblich» ist. Das BGer. hat sich in steuerrechtlichen Entscheiden vor allem im Zusammenhang mit Liegenschaften mehrmals zu dieser Frage geäußert und wiederholt geurteilt, dass grundsätzlich das Prinzip der Einzelbewertung gelte und eine Gruppenbewertung nur *ausnahmsweise* zulässig sei.⁹⁰ Zwar könne eine Gruppenbewertung bei mehr oder weniger gleichartigen Gütern – etwa bei der Bilanzierung des Vorratsvermögens – ausnahmsweise zulässig sein. Für hochwertige Wirtschaftsgüter sei die Einzelbewertung jedoch die Regel.⁹¹ Bei der Bewertung von Liegenschaften gelte normalerweise die einzelne Bodenparzelle als Bewertungseinheit.⁹² Wertabnahmen einer Parzelle dürften nicht mit Wertzunahmen anderer Parzellen ausgeglichen werden.⁹³ Es bleibt abzuwarten, ob und – falls ja – inwiefern das BGer. von seiner bisherigen Rechtsprechung unter neuem Recht abrückt bzw. diese konkretisiert.

Durch die weitgehende Ermächtigung des Gesetzgebers in Art. 960a Abs. 4 zur Verbuchung von Überabschreibungen für Wiederbeschaffungszwecke sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens, sind Abschreibungen, welche die *steuerlichen Normalsätze bzw. die tatsächliche Entwertung* übersteigen, zwar handelsrechtlich zulässig. Sie sind jedoch für Steuerzwecke im Normalfall⁹⁴ als nicht geschäftsmässig begründet anzusehen und dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen.⁹⁵ Steuerrechtlich können diese aufgerechneten Abschreibungen in späteren Steuerperioden nachgeholt werden. Zu diesem Zweck ist in der Steuererklärung in den Folgejahren in Höhe der

86 BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 743, m. w. H.; s. auch THK, HWP 1, S. 141 ff.

87 BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 743; THK, HWP 1, S. 142.

88 Vgl. zur Entwicklung dieser Bestimmung NEUHAUS/SCHNEIDER, ST 11/2013, S. 816. Während die unscharfe Formulierung «sofern sie [...] für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden» bereits im bundesrätlichen Entwurf enthalten war, wurde im Rahmen der parlamentarischen Beratung noch der Zusatz «in der Regel» hinzugefügt.

89 S. Kommentar zu Art. 960 N 22 ff.

90 BGer. vom 22. August 2007, 2A.201/2006, E. 3.3 = StE 2007 B 23.43.2 Nr. 14; BGer. vom 16. Juni 2006, 2A.549/2005, E. 3.3 = StE 2007 B 72.11 Nr. 14; BGer. vom 5. Oktober 2004, 2A.22/2004, E. 2.2.2 = StE 2005 B 23.43.2 Nr. 11; BGer. vom 27. September 2005, 2P.259/2005, E. 3; BGer. vom 25. Januar 2000, 2A.571.1998, E. 3b.

91 BGer. vom 5. Oktober 2004, 2A.22/2004, E. 2.2.2 = StE 2005 B 23.43.2 Nr. 11.

92 BGer. vom 22. August 2007, 2A.201/2006, E. 3.3 = StE 2007 B 23.43.2 Nr. 14.

93 BGer. vom 22. August 2007, 2A.201/2006, E. 3.3 = StE 2007 B 23.43.2 Nr. 14.

94 Vorbehaltlich der verschiedenen kantonalen Praxen zu Sofortabschreibungen (s. N.).

95 DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 27.

zulässigen Abschreibungen ein zusätzlicher Abzug unter der Rubrik «der Erfolgsrechnung nicht belastete, steuerlich abzugsfähige Aufwendungen» vorzunehmen. In einer separaten Steuerbilanz ist somit der für Steuerzwecke massgebende, d. h. aufgerechnete Wert des Vermögenswertes (Steuerwert) fortzuführen.⁹⁶ Dies mündet darin, dass der steuerbare Gewinn in Steuerperioden mit handelsrechtlichen Überabschreibungen über dem handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn liegt. In den späteren Steuerperioden, in welchen die steuerlichen Abschreibungen über den handelsrechtlichen liegen (Nachholung von Abschreibungen), werden diese Aufrechnungen kompensiert und der steuerlich massgebliche Gewinn um die bereits versteuerten Abschreibungen reduziert. Über die gesamte Lebensdauer des Wirtschaftsgutes gleichen sich diese Effekte aus.

b) Abschreibungen zu Wiederbeschaffungszwecken oder zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens

- 42 Nach Art. 960a Abs. 4 dürfen – wie soeben erwähnt – handelsrechtlich zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens vorgenommen werden. Bereits in der Botschaft 2007 wurde ausgeführt, dass sich die steuerliche Anerkennung nach den steuerlichen Vorschriften richtet.⁹⁷ Dies ist verständlich, handelt es sich bei dieser Bestimmung doch um eine Norm, welche die weitgehende Schaffung stiller Reserven zulässt.⁹⁸ Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) kommt in ihrer Analyse denn zu Recht zum Ergebnis, dass solche Abschreibungen und Wertberichtigungen mit Ausnahme der Einmalabschreibungen nicht als geschäftsmässig begründet anzuerkennen seien.⁹⁹ Sie werden im Umfang, in dem die Abschreibungen die steuerlichen Maximalsätze überschreiten, dem steuerbaren Gewinn zugerechnet.

c) Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven

- 43 Nach Art. 62 Abs. 3 DBG werden Abschreibungen auf Aktiven, die früher zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, nur unter bestimmten Voraussetzungen steuerlich anerkannt. Die Aufwertung muss erstens im Zeitpunkt der Aufwertung *handelsrechtlich zulässig* gewesen sein. Zweitens müssen die mit der Aufwertung verrechneten Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung im Rahmen der steuerlichen Verlustvortragsdauer nach Art. 67 Abs. 1 DBG *noch verrechenbar sein*. Nach Ablauf der siebenjährigen Verlustvortragsperiode werden deshalb handelsrechtlich korrekt vorgenommene Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, steuerlich nicht mehr anerkannt. Diese Bestimmung im Recht der direkten Bundessteuer soll verhindern, dass die siebenjährige Verlustvortragsmöglichkeit (s. N ff.) durch Aufwertungen und Wiederabschreibungen verlängert werden kann. Demgegenüber haben die Kantone regelmässig darauf verzichtet, eine entsprechende Bestimmung auch für das kantonale Recht vorzusehen.

96 RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 64 N 90; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Band II, § 46 N 81.

97 Botschaft 2007, S. 1711.

98 BÖCKLI, ST 11/2012, S. 830.

99 Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 12. Februar 2013, S. 3.

Teilweise wird die Auffassung vertreten, die Bestimmung gelange nur für Aufwertungen zur Anwendung, die über die Anschaffungskosten hinausgehen.¹⁰⁰ Der Wortlaut spricht lediglich von «Aktiven, die [...] höher bewertet wurden» bzw. von handelsrechtlich zulässigen «Aufwertungen» und beschränkt den Begriff der Aufwertung somit nicht auf jene, die über die Anschaffungskosten hinausgeht. Die Materialien deuten zwar darauf hin, dass lediglich Aufwertungen über die Anschaffungskosten gemeint sind, beantworten die Frage jedoch gleichsam nicht mit aller Klarheit.¹⁰¹ Auch der Zweck der Bestimmung legt es nicht nahe, vom weiten, indes klaren Wortlaut abzurücken. Lässt sich doch auch mit Aufwertungen bis zum Anschaffungswert und Wiederabschreibung derselben die Verlustverrechnungsperiode erstrecken.

Die Abschreibung ist nur zulässig, wenn «die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung nach Art. 67 Absatz 1 verrechenbar gewesen wären». Entstehen bis Ablauf der Verlustverrechnungsperiode allerdings noch ausreichend Gewinne, sodass auch ohne Aufwertung eine Verrechnung möglich gewesen wäre, so ist nach der herrschenden Lehre¹⁰² auch eine spätere Abschreibung zulässig. Dies obwohl die siebenjährige Verlustverrechnungsperiode nach Art. 67 Abs. 1 DBG im Zeitpunkt der Abschreibung bereits abgelaufen war. In einem solchen Fall kann die Aufwertungsbuchung zu keiner Verlängerung der Verlustverrechnungsperiode führen. Der nicht abschreibbare Teil der Aufwertung bestimmt sich folgerichtig danach, inwieweit eine Verlustverrechnung ohne Aufwertung möglich gewesen wäre.¹⁰³

Wird eine handelsrechtlich vorgenommene Abschreibung gestützt auf Art. 62 Abs. 3 DBG steuerlich nicht akzeptiert, so stellt sich bei der späteren Veräusserung des Vermögenswertes die Frage, wie hoch aus steuerlicher Sicht der steuerbare Veräusserungsgewinn zu bemessen ist.¹⁰⁴ Die ESTV¹⁰⁵ sowie ein Teil der Lehre¹⁰⁶ sind der Auffassung, dass der Buchwert nach Abschreibung als Gewinnsteuerwert gilt und somit die Differenz zwischen Veräusserungspreis und Buchwert steuerbar ist. Entgegen der teilweise in der Lehre vertretenen Auffassung¹⁰⁷ kann jedoch nicht entscheidend sein, dass die Verweigerung der Abschreibung nicht Folge der Bildung von unzulässigen stillen Reserven ist, sondern die Limitierung der Verlustverrechnung bezweckt.¹⁰⁸ Massgebend ist, dass in der

100 LOCHER, Komm. DBG, Art. 62 N 35 i.V.m. Art. 28 N 61 f., m.w.H.; a.M. KUHN/KLINGER, Komm. DBG, Art. 62 N 15 f.

101 Vgl. Botschaft StHG, BBl 1983 III 168; hierzu ebenfalls LOCHER, Komm. DBG, Art. 28 N 61.

102 SCHÄRER, Verlustverrechnung, S. 110 f.; LOCHER, Komm. DBG, Art. 28 N 65 f., Art. 62 N 36; REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 28 N 67, m.w.H.

103 LOCHER, Komm. DBG, Art. 62 N 36.

104 Vgl. bspw. VGer vom 25. Juli 2006, StE 2007 B 72.19 Nr. 8.

105 ESTV, Mitteilung der ESTV, Neuerungen bei der direkten Bundessteuer aufgrund des DBG, in: ASA 1992/93, S. 6 ff., 19.

106 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 28 N 69; LOCHER, Komm. DBG, Art. 28 N 69; BAUEN, Aufwertung, S. 231; WALKER, Unternehmensgewinn, S. 169; so im Übrigen ebenfalls VGer vom 20. Oktober 2011, StE 2012 B 72.19 Nr. 14; VGer vom 25. Juli 2006, StE 2007 B 72.19 Nr. 8; a.M. STADELMANN, ASA 2007/08, S. 194; LAMPERT, Verlustverrechnung, S. 77; RICHNER ET AL., Handkommentar DBG, Art. 28 N 53.

107 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 28 N 69; so ebenfalls VGer vom 25. Juli 2006, StE 2007 B 72.19 Nr. 8 E. 4d)bb).

108 Gl. M. STADELMANN, ASA 2007/08, S. 188 ff.

Steuerbilanz der Vermögenswert nicht abgeschrieben wird und aufgrund dessen eine Diskrepanz zwischen Steuerbilanz und Handelsbilanz entsteht. Zwar kann sich dadurch eine handelsrechtswidrige Steuerbilanz ergeben, wenn der Verkehrswert unter den Gewinnsteuerwert fällt.¹⁰⁹ Dies ist jedoch direkte Folge der Anordnung aus Art. 62 Abs. 3 DBG (Gewinnsteuernneutralität der Abschreibung) und wird somit vom Gesetzgeber in Kauf genommen. Gewinnsteuerwert bleibt somit für die Zwecke der Bemessung der Gewinnsteuer¹¹⁰ der Wert *vor* handelsrechtlicher Abschreibung. Bei Veräusserung des Vermögenswertes ist somit die Differenz zwischen Veräusserungspreis und Buchwert *vor* handelsrechtlicher Abschreibung steuerbar.¹¹¹

Es ginge nicht an, die Aufwertung steuerwirksam zu behandeln, und bei einem späteren Verkauf die steuerwirksame Aufwertung wieder auszublenden. Derselbe Gewinn würde ansonsten doppelt erfasst. Teilweise wird wohl aus diesem Grund die Auffassung vertreten in einem solchen Fall könne die nicht anerkannte Abschreibung im Rahmen der zeitlich unbeschränkten Verlustverrechnung bei Sanierungen (nach Art. 67 Abs. 2 DBG; s. N 86) geltend gemacht werden.¹¹²

d) Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Beteiligungen

- 47 Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen werden nach Art. 62 Abs. 4 DBG dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind. Betroffen von dieser Norm sind Beteiligungen, welche die Voraussetzungen von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG erfüllen. Dabei handelt es sich um Beteiligungen von mind. 10 % am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft oder eine Beteiligungen, die einen Anspruch auf mind. 10 % des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründen. Zusätzlich müssen diese Beteiligungen während mind. eines Jahres gehalten worden sein. Fällt die Beteiligung (bzw. der Anspruch¹¹³) unter 10 %, so kann eine Aufrechnung auch dann erfolgen, wenn die Beteiligung am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mind. CHF 1 Mio. hatte. Als Beteiligungsrechte gelten insb. Aktien, Stammanteile, Genossenschaftsanteile, Partizipations-scheine, Genussscheine sowie Anteile am Kapital einer SICAF.¹¹⁴
- 48 Mit dieser Gesetzesbestimmung wollte der Gesetzgeber nach der Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne im Zuge der Unternehmenssteuerreform I Tat-

109 Vgl. REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 28 N 69; so auch VGer vom 20. Oktober 2011, StE 2012 B 72.19 Nr. 14 E. 5c(bb).

110 Für die Zwecke der Kapitalsteuer lässt sich fragen, ob auf den höheren Gewinnsteuerwert abzustellen ist. Immerhin handelt es sich bei Art. 62 Abs. 3 DBG um eine gewinnsteuerrechtliche Norm ohne Bezug zur Kapitalsteuer.

111 Freilich sind allenfalls noch zwischenzeitlich steuerwirksame Abschreibungen auf dem Gewinnsteuerwert zum steuerbaren Veräusserungsgewinn hinzuzurechnen.

112 LOCHER, Komm. DBG, Art. 28 N 69; REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 28 N 69; SCHÄRER, Verlustverrechnung, S. 114; BAUEN, Aufwertung, S. 232 f.

113 Gem. KS ESTV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009 (Ziff. 2.3.3) greift der Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen gem. Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG auch dann, wenn eine Teilveräusserung einer Beteiligung mit einem Anspruch auf 10 % des Gewinns und der Reserven stattgefunden hat und die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mind. CHF 1 Mio. hatten.

114 KS ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Beteiligungsabzug, Ziff. 2.3.2.

bestände vermeiden, die einer Steuerumgehung nahekommen. Im Rahmen der bisherigen Normen des Bundessteuerrechts konnten Abschreibungen ohne handelsrechtliche Aufwertung nicht rückgängig gemacht werden. Der Gesetzgeber hat deshalb mit Art. 62 Abs. 4 DBG eine separate Gesetzesbestimmung geschaffen, die eine partielle Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips ermöglicht.¹¹⁵

Nicht in den Anwendungsbereich von Art. 62 Abs. 4 DBG gelangen Abschreibungen auf 49
Beteiligungen als Folge einer Substanzausschüttung, weil darin eine Desinvestition erblickt wird.¹¹⁶

Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Beteiligungen werden auch ohne handels- 50
rechtliche Aufwertung dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, wenn eine nachhaltige Wert-
erholung eingetreten ist.¹¹⁷ Als Indizien für eine Werterholung können beigezogen werden:

- der Börsenkurs der Beteiligungsrechte;
- die bei Zu- oder Verkäufen bezahlten Preise;
- das ausgewiesene, anteilige Eigenkapital der Gesellschaft oder Genossenschaft;
- die kapitalisierten, regelmässig zufließenden Ausschüttungen;
- die Bewertung der Beteiligung nach der sogenannten Praktikermethode.

Wird der Wert der Bilanzposition «Beteiligungen» von den Steuerbehörden geprüft, ist 51
von erheblicher Bedeutung, ob eine Werterholung auf einer anderen Beteiligung als jener,
für die zuvor eine Abschreibung vorgenommen wurde, mitberücksichtigt werden kann.
Für Beteiligungen gilt das Prinzip der Einzelbewertung (s. N 39 f.). Es darf insofern keine
Aufwertung erfolgen, wenn sich die Bilanzposition Beteiligungen insgesamt zwar im
Wert erholt hat, die Werterholung jedoch eine (andere) Beteiligung betrifft, die zuvor
nicht abgeschrieben wurde.

In der Praxis gehen die Steuerbehörden bei der Aufrechnung von früheren Abschreibun- 52
gen oder Wertberichtigungen auf Beteiligungen zurückhaltend vor. Einzig bei der
Absorption von Tochtergesellschaften wird systematisch geprüft, ob Abschreibungen oder
Wertberichtigungen auf Beteiligungen noch geschäftsmässig begründet sind.¹¹⁸ Gegeben-
enfalls werden sie in diesem Zeitpunkt dem steuerbaren Gewinn zugerechnet. Dadurch
reduziert sich der steuerlich relevante Fusionsgewinn. Während der Fusionsgewinn als
Beteiligungsertrag unter den Beteiligungsabzug fällt, qualifiziert sich die Aufrechnung
der Abschreibungen oder Wertberichtigungen nicht für den Beteiligungsabzug und
unterliegt der Besteuerung.¹¹⁹

Im Zusammenspiel mit anderen Bestimmungen können aus der Anwendung von Art. 62 53
Abs. 4 DBG störende Ergebnisse resultieren:

- Dies ist typischerweise bei reinen Holdinggesellschaften der Fall, wenn die Abschrei-
bung oder Wertberichtigung zu einem Verlust geführt hat. Sofern die Aufwertung

115 ALTORFER, ST 3/1998, S. 165 ff., auch zum Folgenden. Weiterführend: KUHN/KLINGLER, Komm. DBG, Art. 62
N 24 ff., auch zum Folgenden.

116 KS ESTV Nr. 27 vom 17. 12. 2009, Beteiligungsabzug, Ziff. 2.6.4.

117 KS ESTV Nr. 27 vom 17. 12. 2009, Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.2., auch zum Folgenden.

118 KS ESTV Nr. 5 vom 1. 6. 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.5.2.5.

119 KS ESTV Nr. 27 vom 17. 12. 2009, Beteiligungsabzug, Ziff. 2.4.1.

nach Art. 62 Abs. 4 DBG erst nach Ablauf der Verlustvortragsperiode gem. Art. 67 Abs. 1 DBG erfolgt und sich ein steuerbarer Gewinn ergibt, kann der Verlustvortrag im Zeitpunkt der Aufrechnung nicht mehr verrechnet werden. Es wird ein Gewinn besteuert, während die Abschreibung womöglich nie zu einer Reduktion der Steuerbelastung geführt hat. Die Ursache dieser Überbesteuerung liegt allerdings in der auf sieben Jahre beschränkten Verlustvortragsperiode.

- Vereinnahmt eine Gesellschaft aus bestimmten Beteiligungen Dividendenerträge, reduzieren die auf anderen Beteiligungen vorgenommenen Abschreibungen den steuerbaren Reingewinn. Da sich nach dem geltendem System des Beteiligungsabzugs¹²⁰ der Steuerbetrag im Verhältnis der Beteiligungserträge zum Reingewinn reduziert, führt die Abschreibung regelmässig zu einem Beteiligungsabzug von über 100 %. Der überschüssende Teil des Beteiligungsabzugs fällt gewissermassen ins Leere. Die Aufrechnung nach Art. 62 Abs. 4 DBG hingegen erhöht den steuerbaren Gewinn in jedem Fall.¹²¹ Sie führt insb. auch dann zu einer zusätzlichen Steuerbelastung, wenn die ursprüngliche Abschreibung oder Wertberichtigung keine Steuerersparnis zur Folge hatte bzw. mit faktisch nicht steuerbaren Beteiligungserträgen verrechnet wurde. Der Grund hierfür liegt im geltenden System des Beteiligungsabzugs.¹²²

7. Rückstellungen

a) Vorbemerkung zum steuerrechtlichen Rückstellungsbegriff

- 54 Steuerlich sind Rückstellungen nach Art. 63 Abs. 1 DBG zulässig für:
- im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist;
 - Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insb. mit Waren und Debitoren, verbunden sind;
 - andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen;
 - künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 % des steuerbaren Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis zu CHF 1 Mio.
- 55 Art. 63 Abs. 1 DBG subsummiert ganz unterschiedliche Tatbestände unter den Rückstellungsbegriff, die handelsrechtlich teilweise nicht als Rückstellungen gelten. Aus handelsrechtlicher Sicht sind Rückstellungen zu bilden, sofern vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2). Lediglich die «*im Geschäftsjahr bestehende[n] Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist*» sowie mit Einschränkung die «*andere[n] unmittelbar drohende[n] Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen*» fallen auch unter den handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff. Demgegenüber fasst Art. 63 Abs. 1 DBG auch Verlustrisiken im Zusammenhang mit dem Umlaufvermögen als Rückstellungen auf, obwohl diese handelsrechtlich unter den Begriff der *Wertberichtigung* zu subsummieren sind. Wertberichtigungen sind nach han-

120 Vgl. Art. 69 und Art. 70 DBG.

121 Dies gilt freilich nur für die direkte Bundessteuer uneingeschränkt. Auf Ebene der Kantons- und Gemeindesteuern unterliegt der Aufwertungsgewinn u.U. als Folge des Status als Holding-, Domizil oder gemischte Gesellschaft nicht der Gewinnsteuer.

122 Vgl. hierzu weiterführend FELBER, Verlustabzug, S. 86 ff.

delsrechtlichem Verständnis sämtliche Wertverluste auf Aktiven, ausser jene, die dem nutzungs- und altersbedingten Wertzerfall Rechnung tragen (Art. 960a Abs. 3). Letztere werden als *Abschreibungen* bezeichnet. Ebenfalls keine Rückstellungen im handelsrechtlichen Sinne sind die Rücklagen für Sonderzwecke, namentlich für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte.

In Querlage zu den steuerrechtlichen Wertungen setzt sich das neue Handelsrecht hinsichtlich der Auflösung nicht mehr begründeter Rückstellungen: Während solche aus handelsrechtlicher Sicht nicht aufzulösen sind (Art. 960e Abs. 4), ist allen oben aufgezählten Tatbeständen gemeinsam, dass die verbuchten Rückstellungen (bzw. Wertberichtigungen und Rücklagen) dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 63 Abs. 2 DBG). Auch deshalb ist offenkundig, dass die steuerrechtliche Rückstellungsnorm massgeblich und bereits in der Konzeption von Art. 960e Abs. 2–4 abweicht. 56

b) Rückstellung für bestehende Verpflichtungen

Nach Art. 61 Abs. 1 lit. a DBG können Rückstellungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen vorgenommen werden, deren Höhe noch unbestimmt ist. Darunter wird eine als Geschäftsaufwand zu passivierende Verbindlichkeit verstanden, die am Bilanzstichtag zwar tatsächlich oder mind. wahrscheinlich bestanden hat, aber in ihrer Höhe erst im nächsten oder in einem folgenden Geschäftsjahr geldmässig genau feststeht.¹²³ In Ergänzung zum Gesetzeswortlaut werden insofern auch Rückstellungen für Verpflichtungen zugelassen, *deren Bestand noch unsicher, wohl aber wahrscheinlich* ist.¹²⁴ Die Ereignisse, welche Ursache eines derartigen tatsächlichen oder wahrscheinlichen, am Bilanzstichtag ungewissen Aufwands sind, müssen jedoch im laufenden Geschäftsjahr eingetreten sein.¹²⁵ 57

Kongruenz zwischen Handelsrecht und Steuerrecht ist insofern gewährleistet, als jene Rückstellungen, die das Handelsrecht zwingend vorschreibt (960e Abs. 2), geschäftsmässig begründet sind und somit auch steuerlich akzeptiert werden.¹²⁶ Eine Verpflichtung, die mittels Rückstellung zu berücksichtigen ist, kann durch Gesetz, Vertrag oder aus anderen rechtlichen Gründen (z. B. unerlaubte Handlungen oder ungerechtfertigte Bereicherung) entstehen. Lehre und Rechtsprechung erlauben darüber hinaus auch Rückstellungen für Verpflichtungen, welche sich aus *kaufmännischer Gepflogenheit*¹²⁷ bzw. aus einer *faktischen Verpflichtung*¹²⁸ ergeben, sofern am Ende des Geschäftsjahres mit der Erfüllung gerechnet werden muss. 58

Steuerlich *nicht zulässig* und damit aufgerechnet werden Rückstellungen insb., wenn sie für Verpflichtungen vorgenommen werden, die am Ende des Geschäftsjahres noch nicht konkret sind bzw. wenn mit deren Erfüllung noch nicht wirklich gerechnet werden muss 59

123 BGer. vom 12. Oktober 2012, 2C_945/2011, 2C_946/2011, E. 2.2.

124 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 15, m. w. H.

125 BGer. vom 12. Oktober 2012, 2C_945/2011, 2C_946/2011, E. 2.2.

126 Vgl. BGer. vom 23. August 2010, 2C_392/2009, E. 2.2.; BGer. vom 12. Oktober 2012, 2C_945/2011, 2C_946/2011, E. 2.2.

127 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 15.

128 RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 64 N 123.

(sog. *Eventualverbindlichkeiten*). Hierunter fallen bspw. *Bürgschaften*, *Pfandrechte* oder *Garantien*.¹²⁹ Ebenso werden Rückstellungen dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet, wenn mindernde Beiträge Dritter nicht berücksichtigt sind oder wenn die Höhe der Rückstellung das nach handelsrechtlichen Regeln vorsichtig geschätzte Ausmass übersteigt.

- 60 Sobald mit der Erfüllung von Eventualverbindlichkeiten ernstlich gerechnet werden muss, mutieren diese zu bilanzierungspflichtigen Rückstellungen, welche auch steuerlich zum Abzug zuzulassen sind. Typische Beispiele für solche echten Rückstellungen sind *Gewährleistungs- und Schadenersatzverpflichtungen* wie Haftpflichtleistungen oder Leistungen aus laufenden Rechtsmittelverfahren (Prozessrisiken). Auch Rückstellungen für Konventionalstrafen als Folge einer nicht vertragsgemässen Leistungserbringung stellen geschäftsmässig begründete Rückstellungen dar, sofern mit der Einforderung der Zahlung am Bilanzstichtag ernstlich zu rechnen ist.¹³⁰ Auch die in Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1 explizit genannten Garantieverpflichtungen können steuerlich zum Abzug gebracht werden, soweit mit deren Erfüllung gerechnet werden muss.¹³¹ Die Höhe der zulässigen Rückstellung bemisst sich entweder am Betrag bereits hängiger Schadenfälle oder anhand von Erfahrungszahlen aus der Vergangenheit. Mindernd zu berücksichtigen sind bei der Ermittlung des Ausmasses der Verpflichtung Versicherungsleistungen oder Garantieleistungen von Lieferanten. Grundsätzlich werden keine pauschal berechneten Rückstellungen zugelassen. In der kantonalen Praxis kommen jedoch insb. für baugewerbliche Leistungen Pauschalen von 1 bis 2 % des garantiepflichtigen Umsatzes vor.¹³²
- 61 Die sog. *drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften* werden unter neuem Rechnungslegungsrecht nicht mehr explizit genannt. Beispiele hierfür sind *Rückstellungen für Abnahme- oder Lieferverpflichtungen*, wenn die eigene Leistung in einem zweiseitigen Rechtsgeschäft noch nicht erbracht wurde und bei der Erfüllung mit einem Verlust gerechnet werden muss.¹³³ Der Wortlaut von Art. 960e Abs. 2 zu den echten Rückstellungen ist eng gefasst. Verlangt wird die Erwartung eines künftigen *Mittelabflusses*. Bei drohenden Verlusten aus schwebenden Geschäften kann es jedoch auch um einen absehbaren *Minderzufluss* gehen.¹³⁴ Es kann dazu kommen, dass die Gegenleistung der Marktgegenseite geringer auszufallen droht als die eigene Leistung. Der Wortlaut lässt insofern offen, ob sich diese Art der drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften unter Art. 960e Abs. 2 subsummieren lassen. Die Generalermächtigung in Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 zur Bildung von Rückstellungen zur «*Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens*» böte jedenfalls Gewähr, dass auch solche Rückstellungen handelsrechtlichen Unterschlußpf finden.¹³⁵ In der *steuerrechtlichen Lehre* wird die Auffassung vertreten, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften seien generell unter Art. 61 Abs. 1 lit. a DBG zu

129 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 20.

130 BGer. vom 12. Oktober 2012, 2C_945/2011, 2C_946/2011.

131 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 20.

132 So bspw. im Kanton Zürich, vgl. hierzu RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 64 N 124.

133 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 19.

134 BÖCKLI, ST 11/2012, S. 823f.

135 DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 43.

fassen und somit auch steuerlich zu akzeptieren.¹³⁶ Schwebende Geschäften, die erwartungsgemäss zu einem Minderzufluss führen, stellen jedoch ein «*drohendes Verlustrisiko*» dar und sind daher unter Art. 61 Abs. 1 lit. c DBG zu subsummieren (s. N ff.).

Rückstellungen für Verbindlichkeiten aus *Arbeitsverhältnissen* (nicht bezogene Ferien, Abgangsentschädigungen, Provisionszahlungen etc.) werden unter den gleichen Voraussetzungen zugelassen.¹³⁷ Analoges gilt für Rückstellungen für vertragliche Verpflichtungen zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes (wie bspw. bei ausgebeuteten Kiesgruben, baulichen Veränderungen in gemieteten Räumlichkeiten oder aufgrund von Umweltschutzvorschriften).¹³⁸ 62

c) Wertberichtigungen auf Aktiven des Umlaufvermögens

Geschäftsmässig begründete Wertberichtigungen auf Aktiven des Umlaufvermögens können bereits gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG als Geschäftsaufwand zum Abzug gebracht werden. Art. 63 DBG greift im Sinne einer abweichenden steuerlichen Bilanzvorschrift dort, wo das Handelsrecht weitergehende Wertberichtigungen zulässt. Die klassischen Fälle von Wertberichtigungen, die unter diese Bestimmung fallen, sind die im Gesetzestext explizit genannten *Wertberichtigungen auf Waren und Debitoren*. 63

Allerdings sind auch steuerrechtlich generelle Unterbewertungen zumindest in limitiertem Ausmass möglich: Insb. aus Gründen der Praktikabilität wird in der Steuerpraxis der sogenannte «Warendrittel» gewährt. Zulässig ist ohne besonderen Nachweis eine generelle Unterbewertung des Warenlagers im Umfang von bis zu einem Drittel der Anschaffungs- oder Herstellkosten respektive des niedrigeren Marktwertes der Vorräte.¹³⁹ Insofern stellt der Warendrittel eine offensichtliche stille Reserve dar. Diese pauschale Wertberichtigung kann zusätzlich zu den aufgrund des Vorsichtsprinzips notwendigen Wertkorrekturen vorgenommen werden. Die steuerliche Akzeptanz des Warendrittels setzt dessen handelsrechtliche Verbuchung voraus, was gem. Art. 960a Abs. 4 auch unter neuem Recht zulässig erscheint.¹⁴⁰ Auf *obligatorischen Pflichtlagern*¹⁴¹ kann die Wertberichtigung sogar 50 % des Basispreises respektive bei *freiwilligen Pflichtlagern* bis zu 80 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten oder des tieferen Marktwertes betragen.¹⁴² Höhere handelsrechtliche Wertberichtigungen werden hingegen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet. 64

Auch auf *Debitoren* werden aus verfahrenswirtschaftlichen Gründen pauschale Wertberichtigungen (sog. Delkredere) zugelassen. Diese betragen bei der direkten Bundessteuer für *inländische Debitoren* 5 %, für *ausländische* 10 %.¹⁴³ Teilweise sind in den Kantonen 65

136 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 20; DANON, Comm. IFD, Art. 63 N 20.

137 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 23.

138 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 24.

139 Hierzu ausführlich DANON, Comm. IFD, Art. 63 N 26; REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 29.

140 Botschaft 2007, S. 1711; DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 27; vgl. hierzu kritisch BÖCKLI, ST 4/2011, S. 235.

141 Vgl. Art. 6 ff. LVG (Bundesgesetz über die wirtschaftliche Landesversorgung vom 8. Oktober 1982, SR 531).

142 KS ESTV vom 20. April 1982 betreffend steuerliche Behandlung der Pflichtlager, ASA 1981/82, S. 617 ff., insb. 619; vgl. KS SSK Nr. 26 vom 22. Juni 2006 betreffend steuerliche Bewertung von Pflichtlagern.

143 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 32, m. w. H.

höhere Wertberichtigungen zulässig.¹⁴⁴ Soweit diese Delkredere-Pauschalen über das nach kaufmännischen Grundsätzen (960a Abs. 3) hinausgehen, kann der handelsrechtliche Ausweis unter Art. 960a Abs. 4 erfolgen.¹⁴⁵ Auch bei dieser Methode können zusätzlich Einzelbewertungen vorgenommen werden. In diesem Fall sind jedoch sowohl grösserem als auch kleinerem Risiko (Forderungen gegen Gemeinwesen oder Forderungen mit ausreichender Sicherheit) unterliegende Debitoren auszuscheiden und separat zu bewerten.¹⁴⁶ Auf den dann verbleibenden Debitoren können die pauschalen Wertberichtigungen vorgenommen werden.¹⁴⁷ In der Praxis erfolgen Aufrechnungen zum steuerbaren Gewinn insb. bei höheren Pauschalabzügen oder wenn Pauschalabzüge auch auf einzeln bewerteten Debitoren vorgenommen werden. Regelmässig wird die Delkrederepauschale im Übrigen verweigert, wenn es sich um *Forderungen gegenüber nahestehenden Personen* handelt.¹⁴⁸ Diese Praxis vermag indes mit Blick auf die Pflicht zu rechtsgleichem staatlichen Handeln (Art. 127 Abs. 2 BV) nicht zu überzeugen.¹⁴⁹ Ausnahmen sind gleichmässig zu verwirklichen. Auch bei Forderungen unter nahestehenden Personen besteht in der Regel ein Ausfallrisiko. Zudem sind insb. Konzerngesellschaften jeweils als eigenständige Rechtssubjekte aufzufassen.

- 66 Auf anderen Aktiven des Umlaufvermögens konnten unter bisherigem Recht in der Regel keine oder keine pauschalen Wertberichtigungen vorgenommen werden. Dies betrifft insb. *Wertschriftenbestände*¹⁵⁰ und *Fremdwährungspositionen*. Wertberichtigungen sind auf Wertschriften ausnahmsweise begründet, wenn diese aus rechtlichen oder triftigen kaufmännischen Gründen nicht verkauft werden können und eine Absicherung betriebswirtschaftlich nicht sinnvoll ist.¹⁵¹ Auf Fremdwährungspositionen werden Wertberichtigungen zugelassen, wenn diese aufgrund von Währungsprognosen der Deckung von unmittelbar drohenden Kursverlusten dienen.¹⁵²
- 67 Die in Art. 960b erstmals gesetzlich vorgesehenen *Schwankungsreserven* kannte die Steuerpraxis bis anhin nur in sehr eingeschränktem Rahmen. Banken und Effektenhändler¹⁵³ können z. B. im Kanton Zürich pauschale Wertberichtigungen von 10 % auf schweizerischen Obligationen und 20 % auf den übrigen Wertschriften und auf Edelmetallen vornehmen.¹⁵⁴ Ähnliche Wertberichtigungen gelangen auch bei Versicherungsunternehmen oder Vorsorgeinstituten zur Anwendung.¹⁵⁵

144 So bspw. im Kanton Zürich, vgl. RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 64 N 128.

145 Botschaft 2007, S. 1711; DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 27; vgl. BÖCKLI, ST 4/2011, S. 235.

146 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 32.

147 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 32.

148 So bspw. in den Kantonen Solothurn, St. Gallen, Zug.

149 Vgl. auch Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 22. Dezember 2011, VGE II 2011 105.

150 BGer. vom 12. 7. 2012, 2C_243/2012, 2C_244/2012.

151 VGer LU, 31. 3. 1995, StE 1995 B 23.1 Nr. 33, E. 4 b)ff.

152 BGE 103 Ib 370 E. 4 = ASA 1979/80, 71 f.

153 Nach Auffassung des BGer. gibt es Gründe diese Praxis nicht auch anderen Steuerpflichtigen zu gewähren, vgl. hierzu auch BGer. vom 12. Juli 2012, 2C_243/2012, 2C_244/2012.

154 Vgl. Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich über die Besteuerung von Banken und Effektenhändlern vom 20. 7. 2005.

155 Botschaft 2007, S. 1713 auch zum Folgenden.

Die Schwankungsreserve nach Art. 960b Abs. 2 hingegen geht weiter. Sie ist zulässig für alle Unternehmen, die Aktiven halten, die zum Börsenkurs oder zum beobachtbaren Marktwert am Bilanzstichtag bewertet werden. Weniger weit geht das Gesetz hingegen, indem es beim Anschaffungs- bzw. dem tieferen Marktwert die Untergrenze setzt. Die Steuerpraxis schliesst sich dieser neuen handelsrechtlichen Regelung grundsätzlich an. Gem. Analyse der SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht sind Schwankungsreserven «*im Rahmen der üblichen Kursschwankungen*» als geschäftsmässig begründet zuzulassen.¹⁵⁶ Die eigentliche Kernfrage jedoch, welche Volatilität als «üblich» gilt, wird darin nicht beantwortet. Es ist zu erwarten, dass in der Verwaltungspraxis ähnliche Pauschalregelungen wie für Banken und Versicherungsunternehmen festgelegt werden. Im Einzelfall müssten jedoch auch weitergehende Wertberichtigungen vorgenommen werden können, soweit der Nachweis für höhere «übliche Kursschwankungen» erbracht werden kann.¹⁵⁷ Darüber hinausgehende Wertberichtigungen, die zur Bildung von weiteren stillen Reserven führen, sind hingegen als nicht geschäftsmässig begründete Rückstellung zum steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen (Art. 63 Abs. 2 DBG).

d) Rückstellungen für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken

Nach Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG können Rückstellungen auch für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken gebildet werden. Verlangt wird einerseits ein Verlustrisiko, das *im Geschäftsjahr begründet worden ist*, andererseits muss das Risiko *unmittelbar* bevorstehen. Gem. Botschaft¹⁵⁸ und einem Teil der Lehre¹⁵⁹ wird das Kriterium der Unmittelbarkeit des Verlustrisikos streng *zeitlich* verstanden. In der Regel müsse die Verwirklichung des Verlustrisikos bereits im folgenden Geschäftsjahr eintreten. Allein, dieses Kriterium kann auch *sachlich* verstanden werden, indem das Verlustrisiko einen nicht bloss losen sachlichen Konnex zur Berichtsperiode haben darf. In der Berichtsperiode muss das Risiko bereits ausreichend konkretisiert sein. Dieses Verständnis scheint auch das BGer. zur Anwendung zu bringen, wenn es in diesem Zusammenhang ausführt, Rückstellungen seien unzulässig, wenn sie *bloss ungewisse zukünftige Risiken* berücksichtigen sollen.¹⁶⁰ Wann der (spätere) Vermögensabfluss (bzw. die Zahlung) tatsächlich stattfindet, kann für die Qualifikation als vermögensmindernde Verbindlichkeit nicht ausschlaggebend sein.

In der Praxis fallen unter diese Bestimmung unter anderem Rückstellungen für Grossreparaturen wie Fassadenrenovationen, Ersatz von Heizungs- oder Liftanlagen usw.¹⁶¹ Die Höhe der steuerlich teilweise akzeptierten Rückstellungen für Grossreparaturen ist kantonal unterschiedlich.¹⁶² Im Kanton Zürich bspw. dürfen ohne besonderen Nachweis

156 Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 12. Februar 2013, S. 4.

157 S. Kommentar zu Art. 960b N 27 ff.

158 Botschaft StHG, BBl 1983 III 169.

159 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Band II, S. 349.

160 BGer. vom 5. Oktober 2004, 2A.22/2004, 2.3. Ebenfalls relativierend REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 35, m. w. H.

161 REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 39; DANON, Comm. IFD, Art. 63 N 34.

162 Bspw. kennen folgende Kantone diesbezüglich eine explizite Praxisfestlegung: Zürich, Schwyz, Zug, Luzern, Bern, Thurgau, Appenzell-Ausserrhodon, Graubünden, Schaffhausen.

jährlich Rückstellungen im Ausmass von 1% der am Ende des Geschäftsjahrs gültigen Gebäudeversicherungssumme der jeweiligen Liegenschaft gebildet werden. Dies bis der Rückstellungsbestand der jeweiligen Liegenschaft 15% der Gebäudeversicherungssumme erreicht hat.¹⁶³ Handelsrechtlich ist die Bildung solcher Rückstellungen nach wie vor zulässig: Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 bestimmt, dass für *Sanierungen von Sachanlagen* über das gem. Abs. 2 notwendige Mass hinaus Rückstellungen gebildet werden können. Steuerlich sind solche Rückstellungen indes aufzurechnen, sofern es sich bei den Sachanlagen nicht um Immobilien handelt oder die Rückstellung für Grossreparaturen das Ausmass gem. kantonaler Praxis übersteigt.¹⁶⁴

- 71 Zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens belässt das Handelsrecht einen weitgehenden Spielraum, um Rückstellungen für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken im Sinne des Steuerrechts zu bilden.¹⁶⁵ Soweit darüber hinaus Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens passiviert werden, wird die Differenz zwischen den handelsrechtlich vorgenommenen und den steuerrechtlich zulässigen Rückstellungen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet.¹⁶⁶

e) Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge

- 72 Nach Art. 63 Abs. 1 lit. d DBG können Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Gewinnes oder bis maximal CHF 1 Mio. vorgenommen werden. Mit dieser Norm hat der Gesetzgeber den Grundsatz durchbrochen, wonach Rückstellungen nur für Sachverhalte zulässig sind, die ihren Ursprung im abgelaufenen Geschäftsjahr haben.¹⁶⁷ Es handelt sich insofern um eine Rücklage und nicht um eine handelsrechtliche Rückstellung im Sinne von Art. 960e Abs. 2. Deren Bildung ist jedoch unter Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 handelsrechtlich gleichwohl zulässig.¹⁶⁸ Die Rücklage führt zu einer Aufwandvorverschiebung analog einer Sofortabschreibung (s. N) und damit zu einem Zins- bzw. Liquiditätsvorteil, zumal die Steuerbelastung temporär reduziert wird. Dieser steuerliche Anreiz zur Förderung von Forschung und Entwicklung ist jedoch mit Blick auf die in anderen Staaten bestehenden steuerlichen Förderungsmöglichkeiten wenig effektiv. In der Lehre wird denn auch ausgeführt, dass gerade für grosse Unternehmen, der Anreiz zu unbedeutend sei.¹⁶⁹

f) Rückstellungen für Restrukturierungen und für das dauernde Gedeihen des Unternehmens

- 73 Gem. kantonalem Steuerrecht können teilweise weitere Rückstellungen vorgenommen werden, unter anderem für Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen.¹⁷⁰ Solche

163 RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 64 N 127.

164 DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folien 45 f.

165 S. Kommentar zu Art. 960e N 47, 49.

166 DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 45 f.; Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 12. Februar 2013, S. 3.

167 REICH/ZÜGER, Komm. StG ZH, Art. 29 N 39.

168 DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 44.

169 Vgl. LOCHER, Komm. DBG, Art. 29 N 43, m. w. H.

170 Art. 34 Abs. 2 lit. b StG BE bzw. Art. 92 Abs. 2 lit. b StG BE; Auch die Kantone Solothurn, Basel-Landschaft und Basel-Stadt kennen ähnliche Regelungen.

Rückstellungen lassen sich unter neuem Rechnungslegungsrecht unter Art. 960e Abs. 3 Ziff. 3 subsummieren.¹⁷¹

Die Rückstellungen für das dauernde Gedeihen des Unternehmens sind keine echten Verbindlichkeiten. Deren Bildung stellt – wie bereits die Rückstellung für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge – eine Möglichkeit zur Schaffung stiller Reserven und zur Verzerrung der echten Ertragslage des Unternehmens dar.¹⁷² Angesichts der weitgehenden Möglichkeit zur Bildung von zusätzlichen Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens wird deutlich, dass aus handelsrechtlicher Sicht über das steuerrechtlich zulässige Mass hinaus höhere Rückstellungen gebildet werden können.¹⁷³ Steuerlich nicht zulässig sind Rückstellungen für Ertragseinbussen, die sich erst in Zukunft realisieren, aber am Ende des Geschäftsjahres noch nicht abgezeichnet haben.¹⁷⁴ Die Bildung dieser Rückstellungen wird von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) denn auch als nicht geschäftsmässig begründet beurteilt.¹⁷⁵ Die Differenz zwischen den handelsrechtlich vorgenommenen und den steuerrechtlich zulässigen Rückstellungen wird in diesen Fällen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet.

74

g) Nicht mehr begründete Rückstellungen

Nach Art. 960e Abs. 4 müssen nicht mehr begründete Rückstellungen wie unter altem Recht handelsrechtlich nicht aufgelöst werden.¹⁷⁶ Steuerrechtlich werden Rückstellungen und Wertberichtigungen nach Art. 63 Abs. 2 DBG hingegen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.¹⁷⁷ Um eine Diskrepanz von Handels- und Steuerbilanz zu vermeiden, war im Vorentwurf zur Revision des Aktien und Rechnungslegungsrecht (VE) noch vorgesehen, dass Abschreibungen, Wertberichtigungen und *Rückstellungen* handelsrechtlich zwingend aufgelöst werden müssen, wenn sie von den Steuerbehörden nicht anerkannt werden (Art. 960f VE). Diese Bestimmung stiess in der Vernehmlassung mehrheitlich auf Ablehnung¹⁷⁸ und wurde schliesslich fallengelassen.¹⁷⁹

75

8. Zinsen auf verdecktem Eigenkapital

Dem steuerbaren Gewinn einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zugerechnet werden nach Art. 65 DBG die Schuldzinsen auf dem sogenannten verdeckten Eigenkapital. Beim verdeckten Eigenkapital handelt es sich um den Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Gem. Botschaft Steuerharmonisierung¹⁸⁰ liegt verdecktes Eigenkapital vor, wenn «*eine Körperschaft von ihren Gesellschaftern mit einem im Verhältnis zu ihren Aktiven unangemessen niedrigen Eigenkapital*

76

171 Duss/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 45 f.

172 BÖCKLI, ST 11/2012, S. 823 und 830 f.

173 S. Kommentar zu Art. 960e N 47, 49.

174 BGer. 10. 12. 1985, ASA 1987/88, S. 374; vgl. auch BGer. vom 5. Oktober 2004, 2A.22/2004, 2.3, m. w. H.

175 Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 12. Februar 2013, S. 3.

176 Botschaft 2007, S. 1714.

177 Weiterführend: REICH/ZÜGER, Komm. DBG, Art. 29 N 48 ff.

178 EJPd, Zusammenfassung der Vernehmlassungsergebnisse vom Februar 2007, S. 32 f.

179 S. dazu weiterführend: Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz N 55.

180 Botschaft StHG, BBl 1983 III 122.

ausgestattet und das fehlende Eigenkapital durch ‹Darlehen› der Gesellschafter ergänzt wird. Damit werden wirtschaftlich Eigenkapital darstellende Mittel als Fremdkapital ausgegeben und die darauf entfallenden ‹Passivzinsen› der Erfolgsrechnung belastet, während es sich wirtschaftlich um Gewinnausschüttungen handelt.» Art. 65 DBG stellt insofern das schweizerische Pendant zu den in zahlreichen Staaten bestehenden sog. ‹Thin Capitalization Rules› dar.

- 77 Mit dieser Bestimmung in Art. 65 DBG sollen zwei Ziele erreicht werden¹⁸¹:
- Es soll verhindert werden, dass unverhältnismässig hohe Teile der erwirtschafteten Gewinne als ‹Schuldzinsen› an die Anteilhaber fliessen.
 - Zudem soll die steuerliche Gleichbehandlung der Unternehmen sichergestellt werden: Kapital, das dem Unternehmen zwar formell als Fremdkapital zur Verfügung gestellt wird, faktisch jedoch die Funktion von Eigenkapital einnimmt, soll keine günstigere bzw. andere Behandlung erfahren als das übrige Eigenkapital.
- 78 Abzugrenzen sind die Zinsen auf verdecktem Eigenkapital von den nicht geschäftsmässig begründeten Zinsen auf *echtem Fremdkapital* von Nahestehenden. Übersteigen diese Zinssätze die im Drittvergleich üblichen Sätze, liegt bereits nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (s. oben N). Art. 65 DBG hingegen bewirkt die Aufrechnung von *marktkonformen Zinsen*, insoweit diese auf *übersetztes Fremdkapital* entfallen.¹⁸²
- a) Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals
- 79 In der Praxis wird in drei Schritten ermittelt, ob und in welchem Umfang verdecktes Eigenkapital vorliegt:¹⁸³
- In einem ersten Schritt wird untersucht, ob der Gesellschaft überhaupt Fremdkapital, das direkt oder indirekt von Anteilhabern stammt, zur Verfügung gestellt wurde.
 - Anschliessend wird anhand der schematischen Richtlinien der ESTV geprüft, ob das Fremdkapital die aus eigener Kraft am Markt erhältlichen fremden Mittel übersteigt. Ist dies der Fall, führt dies zur (widerlegbaren) Vermutung, dass verdecktes Eigenkapital vorliegt.
 - In einem dritten Schritt ist zu prüfen, ob Nachweise bestehen, welche die gem. Richtlinien der ESTV überschüssende Fremdfinanzierung trotzdem als drittvergleichskonform erscheinen lassen.
- 80 Nur derjenige Teil des Fremdkapitals, der direkt oder indirekt von Anteilhabern oder diesen nahestehenden Personen stammt, kann als verdeckt gelten. Offensichtlich sind damit direkte Kreditgewährungen von Anteilhabern gemeint. Umstritten ist, ob es sich dabei jeweils um Allein- oder Mehrheitsbeteiligte handeln muss.¹⁸⁴ Auch indirekte Kreditgewährungen über Mittelspersonen, z. B. Treuhänder, Anwälte, Strohleute etc.

181 Vgl. BRÜLSAUER/ZIEGLER, Komm. DBG, Art. 65 N 5, m. w. H.

182 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, 492; AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 65 N 2; BRÜLSAUER/ZIEGLER, Komm. DBG, Art. 65 N 8.

183 Vgl. KS ESTV Nr. 6 vom 6. 6. 1997, verdecktes Eigenkapital, Ziff. 2.

184 BRÜLSAUER/ZIEGLER, Komm. DBG, Art. 65 N 20.

können sich als Fremdkapital von Nahestehenden qualifizieren.¹⁸⁵ Bei Bürgschaften und Patronatserklärungen von Anteilshabern für Darlehen von unabhängigen Dritten ist zu prüfen, ob die Darlehen auch ohne diese Sicherstellungen gewährt worden wären.¹⁸⁶ Unter Umständen kann nach einem Teil der Lehre und Praxis auch bei einem von Dritten gewährten Darlehen, das durch den Anteilshaber garantiert wird, verdecktes Eigenkapital vorliegen.¹⁸⁷

Nach der Feststellung, dass Fremdkapital von Anteilshabern oder ihnen Nahestehenden vorliegt, ist das maximal als echtes Fremdkapital geltende Kapital zu ermitteln. Dazu ist gem. Kreisschreiben der ESTV grundsätzlich auf die *Verkehrswerte der Aktiven* am Ende der Steuerperiode abzustellen. Ohne Nachweis höherer Verkehrswerte sind in der Praxis die *Gewinnsteuerwerte* massgebend.¹⁸⁸ Auf der Basis dieser Verkehrswerte wird für jede Aktivenkategorie die mutmassliche Belehnungsobergrenze festgelegt. Dazu sind im Kreisschreiben pauschalisierte Ansätze für die *«aus eigener Kraft erhältlichen fremden Mittel»* festgelegt. Auf diese Weise wird die maximal zulässige Fremdverschuldung ermittelt. Übersteigen die gesamten verzinslichen Schulden diesen Wert, ist im Sinne eines Drittvergleichs zu prüfen, ob die höhere Belehnung marktkonform ist. Bei fehlender Marktkonformität liegt verdecktes Eigenkapital insoweit vor, als es von Anteilshabern oder Nahestehenden stammt.¹⁸⁹

81

b) Ermittlung des übersetzten Zinses

Die Schuldzinsen auf dem verdeckten Eigenkapital werden für Steuerzwecke dem handelsrechtlichen Gewinn hinzugerechnet. Unproblematisch ist die Berechnung, wenn bei den als Fremdkapital anerkannten Darlehen bereits die steuerlich zulässigen Maximalzinssätze ausgeschöpft werden. Diesfalls werden die Zinsen proportional auf das verdeckte Eigenkapital umgerechnet.¹⁹⁰ Wenn jedoch für ein Darlehen, welches sich teilweise als verdecktes Eigenkapital qualifiziert, ein unter dem Höchstsatz liegender Zins vereinbart wurde, ist eine zusätzliche Berechnung erforderlich. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung¹⁹¹ wird vom gesamten Darlehenszins soviel als steuerlich abzugsfähig anerkannt, bis das als zulässig anerkannte Fremdkapital angemessen entschädigt ist. Dies ungeachtet der tatsächlichen Verzinsung. Erst ein darüber hinausgehender Zinsaufwand gilt als Zins auf verdecktem Eigenkapital und ist trotz handelsrechtlicher Verbuchung steuerlich nicht abzugsfähig.¹⁹²

82

185 BRÜLSAUER/ZIEGLER, Komm. DBG, Art. 65 N 22, m. w. H.

186 BRÜLSAUER/ZIEGLER, Komm. DBG, Art. 65 N 23 ff.; vgl. hierzu ausführlich BÖHI, Eigenkapital, S. 244 ff.

187 BÖHI, Eigenkapital, S. 246 ff., m. w. H. auf die Lehre, Rechtsprechung und Praxis.

188 KS ESTV Nr. 6 vom 6. 6. 1997, verdecktes Eigenkapital, Ziff. 2.1.

189 KS ESTV Nr. 6 vom 6. 6. 1997, verdecktes Eigenkapital, Ziff. 2.1. auch zum Folgenden.

190 CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, S. 378.

191 BGE 106 Ib 320 E. 2b; BGer. vom 2. November 1984, StR 40 (1985), E. 2, S. 325 f.

192 AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 65 N 2; LOCHER, Komm. DBG, Art. 65 N 27; BRÜLSAUER/ZIEGLER, Komm. DBG, Art. 65 N 39; KS ESTV Nr. 6 vom 6. 6. 1997, verdecktes Eigenkapital, Ziff. 3.1.

9. Verluste

a) Zeitlich befristete Verlustverrechnung

- 83 Vom Reingewinn einer Steuerperiode können nach Art. 67 DBG steuerlich anerkannte Verluste aus den sieben vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit diese noch nicht verrechnet wurden. Mit der Möglichkeit des Verlustvortrags zur Verrechnung mit künftigen Gewinnen wird das steuerliche Periodizitätsprinzip zugunsten des Totalgewinnprinzips durchbrochen.¹⁹³ Durch die Beschränkung der Verlustvortragsperiode auf sieben Jahre sowie durch die fehlende Möglichkeit eines Verlustrücktrags wird das Totalgewinnprinzip indessen nicht vollständig umgesetzt.
- 84 Die zeitliche Beschränkung des Verlustvortrags bemisst sich an der Grösse «Geschäftsjahr». Das bedeutet, dass über- oder unterjährige Geschäftsjahre für die Verlustverrechnung nicht umzurechnen sind. Auch ist der Verlustvortrag bei überjährigen Geschäftsjahren nicht zu kürzen. Dadurch kann sich die Verlustvortragsperiode auf weniger als sieben Jahre reduzieren bzw. auf mehr als sieben Jahre verlängern.¹⁹⁴ Trotz des grundsätzlich klaren Wortlauts wird in der *Zürcher Praxis*¹⁹⁵ unter «Geschäftsjahr» eine Dauer von 12 Monaten verstanden, womit sich die siebenjährige Zeitspanne auf insgesamt 84 Monate erstreckt. Bei überjährigen «*Geschäftsjahren*» am Rand dieser Periode kann der die 12 Monate übersteigende Verlustanteil nicht mehr zur Verrechnung gebracht werden.
- 85 Mittels Verlustverrechnung wird der nach Art. 58 DBG massgebliche handelsrechtliche Reingewinn für Steuerzwecke um die steuerlichen Vorjahresverluste gekürzt. Die Verlustverrechnung führt somit zu einem Abweichen des handelsrechtlichen Reingewinns vom steuerbaren Reingewinn. Auch ist zu berücksichtigen, dass der handelsrechtliche Bilanzverlust regelmässig vom steuerlich verrechenbaren Verlustvortrag abweicht.¹⁹⁶ Dies bspw. weil der Bilanzverlust in der Handelsbilanz durch Verrechnung mit Reserven teilweise oder vollständig ausgebucht wurde oder weil steuerliche Korrekturen zu einer Differenz zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerbaren Ergebnis geführt haben. Trotz der grundsätzlichen Verlustberücksichtigung von Amtes wegen, obliegt es dem Steuerpflichtigen, im Rahmen der Veranlagung bzw. Steuererklärung einen Verlustverrechnungsantrag zu stellen, um sein Recht auf Reduzierung des steuerbaren Gewinnes geltend zu machen.¹⁹⁷ Wird eine juristische Person im Zuge einer Ermessenstaxation zu einem Reingewinn veranlagt und erwächst diese Veranlagung in Rechtskraft, so steht gem. BGer. nicht nur verbindlich fest, dass im betreffenden Geschäftsjahr kein vortragbarer Verlust angefallen ist. Auch sämtliche Verluste aus Vorjahren gelten in einem solchen Fall als verrechnet. Bei einer im ordentlichen Verfahren ergangenen Veranlagung war hingegen umstritten, ob eine Gewinnveranlagung zur unwiderlegbaren Vermutung führt, dass in künftigen Perioden keine verrechenbaren Verlustvorträge aus früheren

193 Weiterführend: FELBER, Verlustabzug, S. 36 ff.

194 AGNER/JUNG/STEINMANN, Komm. DBG, Art. 67 N 6; LOCHER, Komm. DBG, Art. 67 N 8; BRÜLISAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 67 N 11.

195 RICHNER ET AL., Komm. StG ZH, § 70 N 9; VGer ZH vom 16. November 1993, ZStP 1994, S. 127 ff. in Bestätigung von StRK vom 5. Februar 1992, StE B 72.19.4.

196 FELBER, Verlustabzug, S. 58 f.

197 FELBER, Verlustabzug, S. 60, m. w. H.

Perioden mehr bestehen.¹⁹⁸ Unlängst wurde diese Rechtsfrage dem BGer. zur Beurteilung vorgelegt. Nach höchstrichterlicher Auffassung schliesst auch eine im ordentlichen Verfahren ergangene Gewinneinschätzung die Feststellung mit ein, dass kein verrechenbarer Verlustvortrag mehr vorhanden ist.¹⁹⁹

b) Zeitlich unbefristete Verlustverrechnung

Demgegenüber sieht Art. 67 Abs. 2 DBG eine zeitlich unbefristete Verlustverrechnung vor.²⁰⁰ Diese gilt jedoch nur für Sanierungsleistungen, die zur Beseitigung einer Unterbilanz geleistet werden. In Sanierungsfällen können somit Sanierungsgewinne mit Verlusten verrechnet werden, die nach Art. 67 Abs. 1 DBG aufgrund zeitlicher Beschränkung nicht mehr verrechenbar wären. Eine Sanierung im steuerlichen Sinne liegt dabei nur vor, wenn die zu sanierende Unternehmung eine echte Unterbilanz aufweist (keine offenen und stillen Reserven) und handelsrechtliche Verlustvorträge beseitigt werden.²⁰¹

B. Vorschriften des Verrechnungssteuerrechts

I. Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Verrechnungssteuerrecht

Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ist ein Konzept des Gewinnsteuerrechts.²⁰² Im Verrechnungssteuerrecht hatte dieser Grundsatz bisher keine zentrale Bedeutung. Das *Steuerobjekt der Verrechnungssteuer* auf Erträgen des beweglichen Kapitalvermögens gem. Art. 4 VStG (Zinsen, Renten, Gewinnanteile und sonstige Erträge)²⁰³ ist jede geldwerte Leistung, die nicht Rückzahlung von zuvor zur Verfügung gestelltem Kapital darstellt (Art. 14 bzw. 20 VStV). Gemeint ist jeder Mittelabfluss oder Verzicht auf einen Mittelzufluss, soweit er über die Rückzahlung von Kapital hinausgeht.²⁰⁴ Diese objektmässige Betrachtungsweise stellt eine gewisse Verbindung zur Handelsbilanz her, indem eine Entreicherung der Gesellschaft in Form einer Abnahme (oder fehlenden Zunahme) des Eigenkapitals Voraussetzung für das Vorliegen einer geldwerten Leistung ist. Es geht um den Abfluss bzw. Nicht-Zufluss von durch die Gesellschaft erwirtschafteten Mitteln. Die Betrachtung setzt dabei beim Schuldner der steuerbaren Leistung (Art. 10 VStG) und dort bei dessen Buchführung an.

Insb. im Bereich der *Verrechnungssteuer auf den Erträgen aus Beteiligungsrechten* hatte die handelsrechtliche Buchführung und Rechnungslegung schon seit jeher eine gewisse Bedeutung, was sich beispielsweise in der Besteuerung der Ausgabe von Gratisaktien zeigt. Hier löst bereits eine reine Umbuchung innerhalb des Eigenkapitals die Besteuerung aus,

198 FELBER, Verlustabzug, S. 62 ff., m. w. H. auf Lehre und Rechtsprechung; vgl. zudem VGer ZH vom 12. Juni 2013, SB.2012.00105, StE 2013 B 72.19 Nr. 16.

199 BGer. vom 29. April 2014, 2C_696/2013.

200 Vgl. hierzu ausführlich FELBER, Verlustabzug, S. 74 ff.

201 KS ESTV Nr. 32 vom 23.12.2010, Sanierung, Ziff. 3.1; BRÜLSAUER/HELBING, Komm. DBG, Art. 67 N 20 ff., m. w. H.

202 S. dazu Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz N 1 ff.

203 Daneben wird die Verrechnungssteuer auch auf Lotteriegewinnen (Art. 6 VStG) und Versicherungsleistungen (Art. 7 VStG) erhoben. In diesem Bereich besteht jedoch kaum ein Zusammenhang mit dem Buchführungsrecht, weshalb im Folgenden nicht näher darauf eingegangen wird.

204 DUSS/HELBING/DUSS, Komm. VStG, Art. 4 N 6 f., auch zum Folgenden.

ohne dass etwas aus der Gesellschaft abfließt. Allein die buchhalterische Umwandlung von latent der Verrechnungssteuer unterliegenden Reserven in steuerfrei rückzahlbares Nominalkapital führt zur Besteuerung.²⁰⁵ Aber auch in der Rechtsprechung wird zumindest im Bereich des Ertrags aus Beteiligungsrechten davon ausgegangen, dass der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz auch für Verrechnungssteuerzwecke gilt.²⁰⁶

- 89 Mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II²⁰⁷ hat die Massgeblichkeit der Handelsbilanz auch im Verrechnungssteuerrecht eine herausragende Bedeutung erlangt.²⁰⁸ Die Praxis der ESTV knüpft bei der Umsetzung strikt an den Ausweis der Kapitaleinlagereserven in der Handelsbilanz an (s. N 104 ff.). Aus verrechnungssteuerlicher Sicht gilt es ausserdem der neuen gesetzlichen Konzeption des Ausweises von eigenen Beteiligungsrechten in der Jahresrechnung nach OR als Minusposten im Eigenkapital (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e) besonderes Augenmerk zu schenken (s. N 90 ff.).

II. Bestimmungen im Einzelnen

1. Eigene Beteiligungsrechte (Kapitalanteile)

a) Steuerechtliche Grundlagen zum Erwerb eigener Beteiligungsrechte

- 90 Der Erwerb eigener Beteiligungsrechte²⁰⁹ berührte bereits unter dem alten Recht die handelsrechtliche Erfolgsrechnung nicht. Er löste bei der rückkaufenden Gesellschaft (oder Genossenschaft) auch keine Gewinnsteuerfolgen aus, sofern der Kaufpreis dem Verkehrswert entsprach. Der wirtschaftlichen Konzeption einer Ausschüttung bzw. Kapitalherabsetzung folgend, stellen sich beim Rückkauf eigener Aktien jedoch insb. verrechnungssteuerrechtliche Fragen. Die Verrechnungssteuerfolgen aus dem Rückkauf eigener Beteiligungsrechte sind in Art. 4a VStG geregelt. Gem. Abs. 1 wird die Verrechnungssteuer erhoben, wenn eine Gesellschaft oder Genossenschaft gestützt auf einen Beschluss über die *Herabsetzung des Kapitals* oder im Hinblick auf eine Herabsetzung eigene Beteiligungsrechte (Aktien, Stammanteile, Anteilsscheine, Partizipationsscheine oder Genussscheine) erwirbt, soweit der Kaufpreis den Nennwert dieser Beteiligungsrechte übersteigt und für den Rückkauf keine Kapitaleinlagereserven²¹⁰ verwendet werden. Verrechnungs-

205 Kritik hierzu findet sich bei Duss/HELBING/Duss, Komm. VStG, Art. 4 N 8 und N 149 ff.

206 BVGer vom 30. Juni 2008, A-1542/2006, E. 6.3.2, sowie jüngst BVGer vom 30. Januar 2014, A-4789/2012, E. 3.5.2.3.

207 Unternehmenssteuerreformgesetz vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2011 (AS 2008 2893; BBl 2005 4733).

208 ALTORFER/GRETER, Komm. VStG, Art. 5 N 156.

209 Das OR verwendet in Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e den Begriff «Kapitalanteile». Im Steuerrecht wird dagegen überwiegend der Begriff «Beteiligungsrechte» verwendet. Die beiden Begriffe werden hier synonym verwendet.

210 Mit Einführung des Kapitaleinlageprinzips konnte die gesonderte Reserve gem. Art. 659a Abs. 2 auch aus Kapitaleinlagereserven gebildet werden (s. dazu N 108). Beim formellen Vollzug der Kapitalherabsetzung wurden die eigenen Beteiligungsrechte in der Handelsbilanz gegen diese Kapitaleinlagereserven und gegen Grundkapital ausgebucht. In diesem Fall erfolgte keine Besteuerung, jedoch ein endgültiger Verbrauch der Kapitaleinlagereserven, soweit die Anschaffungskosten nicht auf den Nennwert entfielen. Entscheidend für die Berücksichtigung von Kapitaleinlagereserven bei der Kapitalherabsetzung mittels Rückkauf eigener Anteile ist dabei praxisgemäss die Verbuchung in der Handelsbilanz im Zeitpunkt des Rückkaufs (KS ESTV Nr. 29 vom 9. 12. 2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 4.2.3).

steuerlich liegt dann eine unbedingte Teilliquidation vor.²¹¹ Der verrechnungssteuerliche Teilliquidationsbegriff ist wirtschaftlich konzipiert und umfasst alle Vorgänge, durch welche im Ergebnis Gesellschaftsvermögen an die Anteilsinhaber verteilt wird. Die steuerliche Abrechnung erfolgt in diesem Fall sofort beim Rückkauf der eigenen Beteiligungsrechte (Art. 12 Abs. 1 VStG). Dass die Kapitalherabsetzung aufgrund des langwierigen Verfahrens nach Art. 732 ff. (für Aktiengesellschaften) gesellschaftsrechtlich erst Monate später vollzogen werden kann (oder letztlich überhaupt nicht vollzogen wird), spielt dabei keine Rolle. Es handelt sich folglich um eine Teilliquidationsfiktion des Steuerrechts,²¹² die sich losgelöst vom Gesellschaftsrecht und von der Handelsbilanz ergibt. In der Praxis kommt es denn auch oft vor, dass Gesellschaften oder Genossenschaften in der Handelsbilanz eigene Anteile ausweisen, über die steuerrechtlich bereits abgerechnet worden ist und die demzufolge steuerbilanziell nicht mehr existieren (sog. amortisiert sind). Aufgrund der verrechnungssteuerlichen Konzeption als unbedingte Teilliquidation dürfte sich daran auch unter dem neuen Recht nichts ändern.

Die Fiktion der unbedingten Teilliquidation greift gem. Art. 4a Abs. 1 letzter Satz VStG 91 aber auch, soweit der Erwerb eigener Beteiligungsrechte den *Rahmen von Art. 659 oder 783 überschreitet*. Hier geht das Verrechnungssteuerrecht noch einen Schritt weiter und unterwirft den Rückkauf eigener Beteiligungsrechte der Besteuerung, unabhängig davon, ob der Erwerbsgrund eine Kapitalherabsetzung ist und sogar unabhängig davon, ob der Erwerb tatsächlich zu einer Entreicherung der Gesellschaft führt.²¹³ Damit erschwert oder verunmöglicht das Steuerrecht umfangreiche Rückkäufe eigener Anteile, was durchaus im Interesse der Anteilsinhaber sein kann.²¹⁴ Es handelt sich dabei um eine vereinfachende Lösung des Steuergesetzgebers, um den rechtzeitigen steuerlichen Zugriff sicherzustellen.

Werden eigene Beteiligungsrechte nicht im Hinblick auf eine Kapitalherabsetzung und 92 innerhalb des Rahmens von Art. 659 (maximal 10 % des Grundkapitals resp. 20 % bei vinkulierten Namenaktien) bzw. 783 erworben, kann die *Besteuerung dagegen aufgeschoben* werden (Art. 4a Abs. 2 VStG). Die maximale Haltefrist für eigene Beteiligungsrechte beträgt dabei grundsätzlich sechs Jahre²¹⁵ (Art. 4a Abs. 2 VStG, letzter Satz). Diese Frist steht jedoch unter Umständen still, wenn die eigenen Beteiligungsrechte im Zusammenhang mit Verpflichtungen aus Wandel- oder Optionsanleihen oder mit einem Mitarbeiterbeteiligungsplan erworben werden, in letzterem Fall während längstens sechs Jahren (Art. 4a Abs. 3 VStG). Werden die eigenen Beteiligungsrechte nicht innerhalb dieser Fristen wieder veräußert, wird der seinerzeitige Kaufpreis für die eigenen Beteiligungsrechte rückwirkend auf den Zeitpunkt des Erwerbs in einen Liquidationsüberschuss umqualifiziert. Die Steuerforderung entsteht aber dennoch erst im Zeitpunkt des Ablaufs der maxi-

211 von AH, Komm. VStG, Art. 4a N 28ff., auch zum Folgenden.

212 Zum Begriff s. von AH, Komm. VStG, Art. 4a N 39.

213 Zu letzterem vgl. BGer. vom 27. Oktober 2005, 2A.9/2005, E. 2.2.

214 von AH, Komm. VStG, Art. 4a N 39, m. w. H.

215 Aufgrund des Verweises des VStG auf das OR gilt bei vinkulierten Namenaktien im Bereich des Eigenbestands von 10 %–20 % jedoch auch für Steuerzwecke die maximale Haltedauer von zwei Jahren gem. Art. 659 Abs. 2 (vgl. Reich, Steuerrecht, § 29 N 33 m. H. auf die Rechtsprechung).

malen Haltefrist (Art. 12 Abs. 1^{bis} VStG). Auch dieser Vorgang vollzieht sich losgelöst vom Gesellschaftsrecht, das – ausser bei vinkulierten Namenaktien – keine maximalen Haltefristen für eigene Beteiligungsrechte kennt. Allein der Fristablauf bewirkt steuerlich eine Teilliquidation.²¹⁶ Ob die eigenen Beteiligungsrechte auch gesellschaftsrechtlich und in der Handelsbilanz vernichtet werden, ist dabei belanglos.

b) Bisherige steuerliche Praxis beim Halten und bei der Veräusserung eigener Beteiligungsrechte

- 93 Eine explizite gesetzliche Regelung der Steuerfolgen aus dem Erwerb eigener Beteiligungsrechte findet sich lediglich im Verrechnungssteuerrecht (Art. 4a VStG).²¹⁷ Im Zusammenhang mit dem Erwerb, dem Halten und der Veräusserung eigener Beteiligungsrechte stellen sich jedoch auch Fragen in anderen Bereichen des Steuerrechts, namentlich im *Gewinnsteuerrecht*. Diese Fragen lassen sich indessen unter den allgemeinen gesetzlichen Bestimmungen beantworten, weshalb keine besonderen Bestimmungen erforderlich sind. Dazu besteht eine detaillierte Praxis der Steuerbehörden, die in einem Kreisschreiben der ESTV festgehalten ist.²¹⁸ Im Zusammenhang mit dem Rechnungslegungsrecht sind insb. die gewinnsteuerlichen Folgen aus dem Halten und der Veräusserung eigener Beteiligungsrechte relevant.
- 94 Unter dem bisherigen Recht wurden eigene Beteiligungsrechte in der Handelsbilanz aktiviert (i. d. R. als Wertschriften des Umlaufvermögens) und im gleichen Umfang aus frei verwendbarem Eigenkapital eine gesonderte Reserve ausgewiesen (Art. 659 und 659a).²¹⁹ Durch die Aktivierung in der Handelsbilanz kam für Gewinnsteuerzwecke das *Massgeblichkeitsprinzip* ins Spiel, wobei dieses allerdings aufgrund der Systematik bei der Verrechnungssteuer im Falle einer steuerlichen Abrechnung u. U. durchbrochen wurde. Wenn der Rückkauf nach den Regeln von Art. 4a VStG zu einer Abrechnung über die Verrechnungssteuer geführt hatte, waren die eigenen Beteiligungsrechte ungeachtet ihrer handelsrechtlichen Aktivierung in der Steuerbilanz auszubuchen (durch Ausweis einer Minusreserve, die vom steuerbaren Eigenkapital abgezogen wurde).²²⁰ Die eigenen Beteiligungsrechte existierten in der Folge steuerrechtlich nicht mehr und Bewertungsschwankungen waren deshalb auch gewinnsteuerlich irrelevant. Sie wurden steuerbilanziell korrigiert, sofern sie handelsrechtlich ausgewiesen wurden. Führte der Rückkauf hingegen nicht zu einer Abrechnung bei der Verrechnungssteuer, waren die eigenen Beteiligungsrechte nach dem Rückkauf periodisch nach den handelsrechtlichen Bewertungsprinzipien zu bewerten und die erfolgswirksam verbuchten Bewertungsschwankungen waren aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips gewinnsteuerlich relevant.

216 Es wird deshalb in der Lehre von einer sog. suspensiv bedingten Teilliquidation gesprochen (von AH, Komm. VStG, Art. 4a N 50 ff.).

217 Im Einkommenssteuerrecht der natürlichen Personen besteht in Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ferner ein expliziter Verweis auf Art. 4a VStG.

218 KS ESTV Nr. 5 vom 19. 08. 1999, Erwerb eigener Beteiligungsrechte.

219 Art. 659a wurde noch nicht an das neue Rechnungslegungsrecht angepasst. In der Lehre wird davon ausgegangen, dass diese Norm, soweit sie dem neuen Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e widerspricht, nicht mehr anwendbar ist, weil die neuere Norm der älteren vorgeht (vgl. HAAS, ST 12/2013, S. 922, m. w. H.; HANDSCHIN, ST 8/2013, S. 486).

220 KS ESTV Nr. 5 vom 19. 08. 1999, Erwerb eigener Beteiligungsrechte, Ziff. 4.1 lit. c.

Auch Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung der eigenen Beteiligungsrechte, waren gewinnsteuerlich relevant, wenn die eigenen Beteiligungsrechte *verrechnungssteuerlich nicht amortisiert* waren.²²¹ Wurden hingegen verrechnungssteuerlich amortisierte eigene Kapitalanteile zu einem Preis über dem Nennwert wieder veräußert, lag aus steuerlicher Sicht eine Kapitaleinlage vor.²²² Ein allfälliger handelsrechtlich ausgewiesener Gewinn war dabei steuerlich zu korrigieren (Art. 60 lit. a DBG; s. N 27 ff.) und in der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem Nennwert konnte eine Kapitaleinlagereserve i. S. v. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG (s. N 104 ff.) geltend gemacht werden.²²³ Schon die beim Rückkauf zu bildende gesonderte Reserve gem. Art. 659a Abs. 2 konnte aus Kapitaleinlagereserven gebildet werden, was in der Praxis eine bedeutende Erleichterung darstellte, weil in diesem Fall bei einer (unbeabsichtigten) steuerlichen Abrechnung aufgrund von Art. 4a VStG keine Verrechnungssteuer zu erheben war. 95

Das im Verrechnungssteuerrecht geregelte Konzept der steuerlichen Behandlung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte als Teilliquidationstatbestand wurde nach der bisherigen *Praxis also auch ins Gewinnsteuerrecht übertragen*. Die verrechnungssteuerlichen Regeln über den Erwerb knüpften dabei nur teilweise an die gesellschaftsrechtliche Ordnung an und die Besteuerung erfolgte im Falle einer Teilliquidation losgelöst vom Ausweis in der Handelsbilanz. Art. 4a VStG könnte deshalb auch als steuerrechtliche Korrektornorm verstanden werden, die sich aus dem eigenständigen Ertragsbegriff des Verrechnungssteuerrechts ergibt. Das ist im Verrechnungssteuerrecht zwar nichts Ungewöhnliches, denn durch die eigenständige Definition des Ertragsbegriffs hat sich das Verrechnungssteuerrecht schon seit jeher aus dem übrigen Steuersystem ausgegrenzt und ein eigenständiges Subsystem gebildet.²²⁴ Ungewöhnlich ist jedoch, dass das verrechnungssteuerliche Konzept in der Praxis konsequent auch auf das Gewinnsteuerrecht übertragen worden ist. Das war unter dem alten Recht indessen ohne weiteres möglich, denn die Aktivierung eigener Beteiligungsrechte mit Reservenbildung nach Art. 659a Abs. 2 war handelsrechtlich zwingend vorgeschrieben und damit auch steuerlich ein zulässiger Bilanzansatz. Die steuerliche Teilliquidationsfiktion führte dann zwar zu einer von der Handelsbilanz abweichenden Steuerbilanz, in welcher der Aktivposten und der diesem gegenüberstehende Reserveposten nicht mehr existierten. Auch das ist jedoch ein handelsrechtlich zulässiger Bilanzansatz. Abgesehen vom etwas ungewöhnlichen «Auslöser» für die Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips im Verrechnungssteuerrecht, war die bisherige steuerliche Praxis demnach durchaus systemkonform. 96

221 KS ESTV Nr. 5 vom 19.08.1999, Erwerb eigener Beteiligungsrechte, Ziff. 4.1 lit. a.

222 KS ESTV Nr. 5 vom 19.08.1999, Erwerb eigener Beteiligungsrechte, Ziff. 6.

223 KS ESTV Nr. 29 vom 9.12.2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 4.2.3, auch zum Folgenden. Nicht erhoben wurde allerdings die Emissionsabgabe, weil sich das nominelle Kapital durch die Wiederbegebung von steuerlich abgerechneten eigenen Anteilen nicht verändert (KS ESTV Nr. 5 vom 19.08.1999, Erwerb eigener Beteiligungsrechte, Ziff. 6).

224 DUSS/HELBING/DUSS, Komm. VStG, Art. 4 N 11.

c) Anwendung der bestehenden steuerrechtlichen Normen und Praxis unter dem neuen Recht

- 97 Unter dem neuen Recht werden eigene Beteiligungsrechte nicht mehr aktiviert, sondern vom Eigenkapital abgezogen (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e).²²⁵ Rechnungslegungsrechtlich hat damit ein Systemwechsel stattgefunden, hin zum anglo-amerikanischen Konzept, wonach der Rückkauf eigener Beteiligungsrechte wirtschaftlich einer Ausschüttung an die Anteilsinhaber gleichzusetzen ist.²²⁶ Nach Ansicht der SSK handelt es sich in steuerlicher Hinsicht allerdings lediglich um eine Änderung der Darstellung, welche die bisherige steuerliche Praxis nicht tangiert.²²⁷ Ob die bisherige steuerliche Praxis in allen Bereichen tatsächlich ohne weitere Gesetzesänderung fortgeführt werden kann, gilt es hier zu untersuchen.
- 98 Auch unter dem neuen Recht sind die Steuerfolgen des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte gem. Art. 4a VStG Ausgangspunkt der Betrachtung. Die Bestimmung gilt weiterhin unverändert. Diese Norm ist als umfassende *lex specialis* zu verstehen. Sie geht den allgemeinen Bestimmungen des Verrechnungssteuergesetzes (vorliegend insb. Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG) vor.²²⁸ Die Steuerfolgen des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte werden darin *losgelöst von der handelsrechtlichen Buchführung und Rechnungslegung* geregelt. Zwar führte der bisherige Bilanzierungsmodus beim Erwerb eigener Beteiligungsrechte nicht zu einer Verminderung von Reserven, solange die Kapitalherabsetzung gesellschaftsrechtlich und handelsbilanziell noch nicht vollzogen war, weshalb die Bestimmung gesetzessystematisch auch nicht unter der Marginalie «Ausnahmen» eingeordnet ist. Sie ist aber ebenso Spezialbestimmung zu Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG wie Art. 5 VStG.²²⁹ Deshalb ist auch gleichgültig, dass aufgrund der neuen handelsrechtlichen Verbuchungsweise bereits beim Erwerb Reserven der erwerbenden Gesellschaft untergehen.²³⁰ Die Verrechnungssteuer wird in diesem Zeitpunkt dennoch nicht immer, sondern lediglich in den in Art. 4a VStG vorgesehenen Fällen erhoben. Ungeachtet des geänderten Ausweises in der Handelsbilanz, kommt es demnach grundsätzlich zur Erhebung der Verrechnungssteuer in der Differenz zwischen Kaufpreis und Nennwert, sofern (i) der Rückkauf der eigenen Beteiligungsrechte im Zusammenhang mit einer Kapitalherabsetzung erfolgt, (ii) die gesellschaftsrechtlich zulässigen Obergrenzen, oder (iii) die maximalen Haltefristen gem. Art. 4a Abs. 2 und 3 VStG überschritten werden.²³¹
- 99 Auch unter dem neuen Recht muss es möglich sein, für den Rückkauf der eigenen Beteiligungsrechte *Kapitaleinlagereserven* zu verwenden und so die Erhebung der Verrechnungssteuer zu vermeiden.²³² In diesem Fall ist der Minusposten gem. Art. 959a Abs. 2

225 S. Kommentar zu Art. 959 N 32, 66; zu Art. 959a N 158 ff.

226 Botschaft 2007, S. 1660.

227 Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 12. Februar 2013, S. 3.

228 Duss/HELBING/Duss, Komm. VStG, Art. 4 N 1 sowie von AH, Komm. VStG, Art. 4a N 1.

229 JAUSSE/Duss, VStG, Art. 9 N 31, m. w. H.

230 Dieser Aspekt wurde in der (älteren) Literatur zwar verschiedentlich thematisiert, jedoch letztlich offen gelassen (vgl. MÜHLEMANN/PEREZ, Bilanzierung, S. 10, SCHNEIDER/GOLDMANN, ST 11/2013, S. 913).

231 Gl. M. NEUHAUS/SCHNEIDER, ST 11/2013, S. 818.

232 SCHNEIDER/GOLDMANN, ST 11/2012, S. 913; Duss/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 51; RIEDWEG/REMUND, Umstrukturierung, Folie 17 ff., auch zum Folgenden.

Ziff. 3 lit. e im Zeitpunkt des Erwerbs in Höhe des Kaufpreises als Negativposten zu den Kapitaleinlagereserven auszuweisen. Die Bestimmung von Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 steht einem solchen Ausweis nur scheinbar entgegen, indem stipuliert wird, dass «unter den Passiven [...] mindestens folgende Positionen einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge *ausgewiesen werden müssen*». Auch wenn die gesetzliche Kapitalreserve, worin gewöhnlich auch die steuerlich relevanten Kapitaleinlagereserven enthalten sind, unter Buchstabe b und der Minusposten für eigene Kapitalanteile unter Buchstabe e aufgeführt werden muss, kann es sich beim Minusposten auch um eine Minus-Kapitaleinlagereserve handeln. Entscheidend ist dabei nicht, wo der Minusposten innerhalb des Eigenkapitals ausgewiesen wird, sondern lediglich, dass dieser klar als Minusposten zu den Kapitaleinlagereserven bezeichnet ist.²³³ Bei einer späteren gesellschaftsrechtlichen und handelsbilanziellen Vernichtung der eigenen Beteiligungsrechte ist diese Minusreserve im Umfang der Differenz zwischen Kaufpreis und Nennwert mit der Kapitaleinlagereserve zu verrechnen. Im Umfang des Nennwerts erfolgt eine Verrechnung mit dem Grundkapital.²³⁴ Obwohl in den vorgenannten drei Fällen (N 98) verrechnungssteuerrechtlich sofort eine Teilliquidation fingiert wird, gilt nicht die gesamte Minus-Kapitaleinlagereserve steuerlich als verbraucht, sondern lediglich derjenige Teil, welcher der Differenz zwischen Kaufpreis und Nennwert der eigenen Beteiligungsrechte entspricht. Derjenige Teil, der auf den Nennwert entfällt, steht der Gesellschaft oder Genossenschaft ungeachtet einer handelsrechtlichen Vernichtung der eigenen Beteiligungsrechte jederzeit zur Verfügung. Hier könnte eine Aufteilung des Minuspostens in die Bestandteile Nennwert und (Kapitaleinlage-)Reserven bereits beim Erwerb die Transparenz erhöhen. Eine solche wird unter dem neuen OR allerdings nicht angeraten.²³⁵

Werden eigene Beteiligungsrechte innerhalb der gesellschaftsrechtlichen Limiten erworben und werden die in Art. 4a Abs. 2 und 3 VStG geregelten Haltefristen nicht überschritten, führt der Erwerb nicht zu Verrechnungssteuerfolgen, ungeachtet dessen, wie der Minusposten gem. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e ausgewiesen oder bezeichnet wird. Im Anschluss an die erstmalige Erfassung des Minuspostens zum Anschaffungswert erfolgt in der Handelsbilanz keine Folgebewertung.²³⁶ Denn nach neuem Recht stellen eigene Beteiligungsrechte keine aktivierbaren Vermögenswerte mehr dar und können in der Folge auch nicht bewertet werden.²³⁷ Es besteht mit anderen Worten unter dem neuen Recht keine Grundlage mehr, um Wertschwankungen von eigenen Kapitalanteilen in der Handelsbilanz während der Haltedauer Rechnung zu tragen.²³⁸ Ausserdem findet sich im Steuerrecht keine hinreichend definierte Korrektornorm: Art. 4a VStG verlangt in der bestehenden Fassung keine Aktivierung von verrechnungssteuerlich nicht amortisierten eigenen Beteiligungsrechten. Auch im Gewinnsteuerrecht ist keine ausreichend be-

100

233 Im Ergebnis ebenso: RIEDWEG/REMUND, Umstrukturierung, Folien 19 ff. sowie NEUHAUS/SCHNEIDER, ST 11/2013, S. 818, wobei diese Autoren einen Ausweis des Minuspostens unter den gesetzlichen Kapitalreserven fordern.

234 THK, Fragen, S. 18.

235 S. Kommentar Art. 959a N 164.

236 THK, Fragen, S. 17.

237 BÖCKLI, ST 4/2011, S. 238 (insb. Fn. 64).

238 EBENSO: NEUHAUS/SCHNEIDER, ST 11/2013, S. 818, mit Verweis auf die IFRS.

stimmte Grundlage für eine Aktivierung eigener Beteiligungsrechte in der Steuerbilanz auszumachen. Ausgeschlossen ist zunächst eine steuerliche Korrektur unter dem Titel der Bilanzberichtigung (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG), denn die Aktivierung eigener Beteiligungsrechte ist im neuen Recht handelsrechtswidrig und kann deshalb ohne explizite steuerrechtliche Korrektornorm nicht bewerkstelligt werden.²³⁹ Zu prüfen bleibt, ob Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG (bzw. Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG) eine gesetzliche Grundlage bildet, um Werterhöhungen von eigenen Beteiligungsrechten während der Haltedauer gewinnsteuerlich zu erfassen. Danach unterliegen die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, einschliesslich Kapital- und Aufwertungsgewinne, der Gewinnsteuer. Die Besteuerung der Werterhöhungen von nicht amortisierten eigenen Beteiligungsrechten wäre jedoch nur denkbar, wenn der Steuergesetzgeber mit dieser Korrektornorm generell, d. h. über die Fälle der steuersystematischen Realisation (N 16 f.) hinaus, vom handelsrechtlichen Realisationsprinzip abweichen wollte.²⁴⁰ Konsequenz wäre ein vom Handelsrecht losgelöstes Verständnis des Ertragsbegriffs bzw. der Aufwertungsgewinne. In den Gesetzesmaterialien findet sich indes kein Hinweis für eine derart extensive Interpretation von Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG. Auch die Lehre postuliert aufgrund des Legalitätsprinzips ein restriktives Verständnis dieser Bestimmung.²⁴¹ Eine handelsrechtskonforme Erfolgsrechnung sei aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips für das Gewinnsteuerrecht im Grundsatz verbindlich und dürfe nur dann auf Basis dieser Bestimmung korrigiert werden, wenn es zur Sicherstellung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit absolut unumgänglich sei.²⁴² Zu berücksichtigen gilt es für die hier zu beurteilende Frage zudem, dass sich der Gesetzgeber betreffend das Handelsrecht bewusst für einen Systemwechsel entschieden hat, der über die Scharnierwirkung des Massgeblichkeitsprinzips (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG) ohne Korrektornorm auch für das Gewinnsteuerrecht gilt. Diese Auswirkung war für den Gesetzgeber vorhersehbar. Zudem soll gem. Botschaft gerade durch diese neue Bilanzierungsweise «das wirtschaftliche Ergebnis» besser zum Ausdruck kommen.²⁴³ Vor diesem Hintergrund müsste der gesetzgeberische Wille für eine rein steuerbilanzielle Berücksichtigung der Wertschwankungen von eigenen Beteiligungsrechten während der Haltedauer aufgrund des Legalitätsprinzips aus dem Gesetz explizit zum Ausdruck kommen. Für eine Erfassung dieser Wertschwankungen auf Basis von Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG fehlt es der Norm jedoch an der hinreichenden Bestimmtheit.²⁴⁴ Gewohnheitsrecht vermag diesen Mangel nicht auszugleichen bzw. keine Grundlage für steuerrechtliche Verpflichtungen zu schaffen; dies auch dann nicht, wenn für die Besteuerung einst eine gesetzliche Grundlage bestand und diese nachträglich verloren ging.²⁴⁵ Wertschwankungen von eigenen Beteiligungsrechten bleiben während der Haltedauer damit unter dem neuen Recht steuerneu-

239 Im Ergebnis a. M.: MÜHLEMANN/PEREZ, Bilanzierung, S. 10, SCHNEIDER/GOLDMANN, ST 11/2012, S. 913.

240 Vgl. auch MATTEOTTI, Durchgriff, S. 128.

241 MATTEOTTI, Durchgriff, S. 128; BRÜLISAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 264; GLAUSER, Apports, S. 115 f.; TADDEI, Buchwertübertragung, S. 100, m.w.H.

242 BRÜLISAUER/POLTERA, Komm. DBG, Art. 58 N 264.

243 Botschaft 2007, S. 1660.

244 Zum Bestimmtheitsgebot: BGer. vom 25. Januar 2006, 1P.579/2005, E. 6.2; BGE 131 II 272 E. 6.1.

245 BGE 105 Ia 2 E. 2.

tral, gleichgültig, ob der Erwerb zu einer verrechnungssteuerlichen Abrechnung geführt hat oder nicht.²⁴⁶

Werden die eigenen Beteiligungsrechte nicht vernichtet, sondern wieder veräussert, ist der Minusposten gem. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e aufzulösen. Wie ein *Differenzbetrag zwischen Veräusserungspreis und Anschaffungskosten* in diesem Fall in der Handelsbilanz zu erfassen ist, geht weder aus dem Gesetz noch aus der Botschaft hervor. Der überwiegende Teil der Lehre geht davon aus, dass solche Differenzen erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen sind.²⁴⁷ Das entspricht der Systematik der IFRS,²⁴⁸ woran sich die neue Bestimmung offensichtlich orientiert. Auch die THK geht aufgrund des Verweises der Botschaft auf die internationalen Rechnungslegungsstandards²⁴⁹ davon aus, dass Geschäftsvorfälle mit eigenen Kapitalanteilen wirtschaftlich Kapitalerhöhungen oder Kapitalherabsetzungen darstellen und daher grundsätzlich erfolgsneutral im Eigenkapital (in der freiwilligen Gewinnreserve oder der gesetzlichen Kapitalreserve) zu erfassen sind.²⁵⁰ Sie hält indessen auch die erfolgswirksame Erfassung von Mehr- oder Minderwerten für zulässig (Wahlrecht). Die einmal gewählte Methode sei allerdings als Grundsatz der Rechnungslegung stetig anzuwenden und ggf. im Anhang offen zu legen.

Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips ist der handelsrechtlichen Verbuchungsweise mangels einer hinreichend bestimmten Korrektornorm (N 100) auch für Steuerzwecke zu folgen.²⁵¹ Dabei ist jedoch gleichzeitig die Systematik von Art. 4a VStG zu berücksichtigen. Das führt zu folgenden möglichen Konstellationen mit unterschiedlichen Steuerfolgen:²⁵²

- Bei *erfolgsneutraler Verbuchung* bleiben die Wertschwankungen auch gewinnsteuerlich unbeachtlich.²⁵³ Bei Veräusserung der eigenen Beteiligungsrechte wird der Veräusserungserlös mit dem Minusposten im Eigenkapital verrechnet und die Differenz der gesetzlichen Kapitalreserve zugewiesen. Ob dieser Vorgang gleichzeitig die steuerlich relevanten Kapitaleinlagereserven tangiert, hängt davon ab, ob die eigenen Anteile nach Massgabe von Art. 4a VStG verrechnungssteuerlich amortisiert waren. Trifft dies

246 Gl. M. RIEDWEG/REMUND, Umstrukturierung, Folie 26f.; NEUHAUS/SCHNEIDER, ST 11/2013, S. 818.

247 S. Kommentar zu Art. 959a N 166; BÖCKLI, ST 4/2011, S. 238; SCHNEIDER/GOLDMANN, ST 11/2012, S. 913; NEUHAUS/SCHNEIDER, ST 11/2013, S. 818.

248 IAS 32.33: «Weder Kauf noch Verkauf, Ausgabe oder Einziehung von eigenen Eigenkapitalinstrumenten werden im Gewinn oder Verlust erfasst. [...] Alle gezahlten oder erhaltenen Entgelte sind direkt im Eigenkapital zu erfassen.»

249 Botschaft 2007, S. 1660.

250 THK, Fragen, S. 17f.; THK, HWP 2014, S. 244; auch zum Folgenden.

251 So ist wohl auch die SSK zu verstehen, wenn sie ausführt: «Sofern Kursverluste auf eigenen Kapitalanteilen handelsrechtlich verbucht wurden, gelten sie steuerrechtlich wie bisher als geschäftsmässig begründeter Aufwand. Allfällige Kursgewinne sind im Zeitpunkt der handelsrechtlichen Verbuchung steuerbar» (Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 12. Februar 2013, S. 3). Nach der hier vertretenen Auffassung steht diese Formulierung nicht im Widerspruch zum bisher Gesagten. Andere Autoren interpretieren in diese Aussage allerdings eine generelle Forderung der SSK hinein, Wertschwankungen auf eigenen Anteilen steuerlich erfolgswirksam zu behandeln (so z. B. MÜHLEMANN/PEREZ, Bilanzierung, S. 10, SCHNEIDER/GOLDMANN, ST 11/2012, S. 913, ferner auch BELCHIOR, Zuger Steuerpraxis 54/2013, S. 37).

252 S. zum Ganzen DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 52.

253 EBENSO: NEUHAUS/SCHNEIDER, ST 11/2013, S. 818; RIEDWEG/REMUND, Umstrukturierung, Folie 27.

zu, ist eine positive Differenz den Kapitaleinlagereserven zuzuweisen. Andernfalls ist eine positive Differenz der übrigen gesetzlichen Kapitalreserve gutzuschreiben. Eine negative Differenz ist dagegen in jedem Fall mit der gesetzlichen Kapitalreserve zu verrechnen, ungeachtet dessen, ob für die verrechnungssteuerliche Amortisation seinerzeit Kapitaleinlagereserven oder übrige Reserven verwendet worden sind.

- Bei *erfolgswirksamer Verbuchung* ist hingegen zuerst zu prüfen, ob die veräusserten Anteile verrechnungssteuerlich amortisiert waren oder nicht. Der bisherigen Systematik (s. N 93 ff.) folgend, sind Differenzen gewinnsteuerlich relevant, sofern die eigenen Anteile verrechnungssteuerlich nicht amortisiert waren.²⁵⁴ Die nach Verrechnung mit dem Minusposten verbleibenden Differenzen sind in diesem Fall der freiwilligen Gewinnreserve zuzuweisen. Sind die veräusserten Anteile dagegen verrechnungssteuerlich amortisiert, ist eine positive Differenz (Gewinn) aufgrund von Art. 60 lit a DBG gewinnsteuerlich zu neutralisieren²⁵⁵ und den steuerlich relevanten Kapitaleinlagereserven zuzuweisen. Da ein Ausweis unter den gesetzlichen Kapitalreserven in diesem Fall handelsrechtlich nicht zulässig sein dürfte, ist dieser Teil der steuerlichen Kapitaleinlagereserven unter den freiwilligen Gewinnreserven separat auszuweisen und als steuerlich relevante Kapitaleinlagereserve zu bezeichnen. Eine negative Differenz muss in diesem Fall hingegen als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand i. S. v. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG aufgerechnet werden, wobei sich hier in Bezug auf den Ausweis im Eigenkapital keine steuerlichen Probleme ergeben (Verrechnung mit der freiwilligen Gewinnreserve).

- 103 Weitere steuerliche Implikationen des geänderten Ausweises eigener Kapitalanteile unter dem neuen Recht ergeben sich im Bereich des *steuerbaren Eigenkapitals*. Gem. Art. 29 Abs. 2 lit. a StHG besteht dieses bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften aus dem einbezahlten Grund- und Stammkapital sowie den offenen und als Gewinn versteuerten stillen Reserven. Auch im Bereich der Kapitalsteuer gilt das Massgeblichkeitsprinzip uneingeschränkt. Der Ausweis eigener Kapitalanteile als Minusposten führt damit im Vergleich zum bisherigen Recht zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Kapitalsteuer.²⁵⁶ Denn – wie bereits erwähnt (N 100) – enthält das Steuerrecht nirgends eine gesetzliche Grundlage, um die eigenen Anteile in der Steuerbilanz zu aktivieren und damit steuerbilanziell den gleichen Zustand wie unter dem alten Recht herzustellen. Das gilt unabhängig davon, ob die eigenen Anteile steuerlich amortisiert sind

254 Geht man davon aus, dass die Wiederveräusserung trotz erfolgswirksamer Verbuchung wirtschaftlich eine Kapitalerhöhung darstellt (s. N 101), liesse sich der gewinnsteuerwirksamen Behandlung des Veräusserungsgewinns allenfalls Art. 60 lit. a DBG (bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG) entgegenhalten (s. hierzu N). Wird Art. 60 lit. a DBG als Korrektornorm verstanden, ist gestützt auf diese Bestimmung ein Abweichen von der Handelsbilanz auch zulässig, falls die erfolgswirksame Verbuchung handelsrechtskonform ist. Die Differenz, d. h. der Veräusserungsgewinn, wäre im Sinne einer Kapitaleinlage nicht gewinnsteuerwirksam.

255 Die Anwendbarkeit dieser Bestimmung dem Grundsatz nach ebenfalls bejahend: NEUHAUS/SCHNEIDER, ST 11/2013, S. 818.

256 MÜHLEMANN/PÉREZ, Bilanzierung, S. 10; BELCHIOR, Zuger Steuerpraxis 54/2013, S. 37; RIEDWEG/REMUND, Umstrukturierung, Folie 29.

oder nicht.²⁵⁷ Dieses Ergebnis deckt sich auch mit dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers, den Rückkauf eigener Anteile neu als Rückzahlung an die Eigenkapitalgeber zu verstehen.²⁵⁸ Als Konsequenz sinkt mit dem geänderten Ausweis zwangsläufig auch die Schwelle für das verdeckte Eigenkapital.²⁵⁹

2. Kapitaleinlageprinzip²⁶⁰

Mit Inkrafttreten der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführten Bestimmungen zum *Kapitaleinlageprinzip* wird die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, nunmehr gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital. Unter dem bisher geltenden Nennwertprinzip unterlag lediglich die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital nicht der Verrechnungssteuer und die Ausschüttung blieb auf Ebene der Beteiligungsinhaber ohne Einkommensteuerfolgen. Unter dem Kapitaleinlageprinzip gilt dies nun auch für Einlagen, die über den Nennwert hinaus von den Beteiligungsinhabern in die Gesellschaft eingelegt wurden (Zuschüsse und Agio). 104

Art. 5 Abs 1^{bis} VStG verlangt unter anderem den Ausweis der Einlagen «*in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto*». ²⁶¹ Die Verankerung einer Buchführungsvorschrift an dieser Stelle ist nach Ansicht der Lehre gesetzestechnisch fragwürdig.²⁶² Zudem ist umstritten, ob die Ausweispflicht eine Tatbestandsvoraussetzung der Ausnahmebestimmung darstellen soll. Der Bundesrat ging in seiner Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II von der Feststellung aus, die Expertenkommission «Rechnungslegungsrecht» habe für das Handelsrecht eine Buchführungsnorm vorgeschlagen, nach welcher Kapitaleinlagen und aus Gewinnen geäufterte Reserven in der Handelsbilanz gesondert ausgewiesen worden wären. Dies hätte voraussichtlich infolge des Massgeblichkeitsprinzips eine steuerliche Gleichstellung der Einlage mit dem Nennwertkapital zur Folge gehabt.²⁶³ Weil aber eine solche Buchführungsnorm noch nicht existierte, wollte sich der Gesetzgeber im Steuerrecht innovativ zeigen und einen solchen getrennten Ausweis in der Handelsbilanz «zulassen». Dieses Vorhaben wurde jedoch in systematisch verfehlter Weise umgesetzt, handelt es sich doch bei einer derartigen steuergesetzlichen Buchführungsregel der Funktion nach nicht um ein materielles Tatbestandselement, sondern um eine verfahrensrechtliche Vorschrift.²⁶⁴ Der Nachweis der privilegierten Kapitaleinlagen muss 105

257 A. M. ist hier – Verlautbarungen zufolge in Abstimmung mit der SSK – das Steueramt des Kantons Solothurn. Gem. Wegleitung 2013 zur Steuererklärung für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Ziff. 52) soll der Minusposten für die Bemessung der Kapitalsteuer und des verdeckten Eigenkapitals nur dann berücksichtigt werden, wenn die eigenen Kapitalanteile steuerlich amortisiert sind. Wie dargelegt, entbehrt diese Betrachtung unter dem geltenden Steuerrecht jedoch einer gesetzlichen Grundlage.

258 Botschaft 2007, S. 1706.

259 MÜHELMANN/PÉREZ, Bilanzierung, S. 11; DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 52; zum verdeckten Eigenkapital s. N 76 ff.

260 Weitestgehend zitiert aus: ALTORFER/GRETER, Komm. VStG, Art. 5 N 153 ff.

261 Vgl. zu weiteren Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit dem Kapitaleinlageprinzip: PFAFF, ASA 2013/14, S. 97 ff.

262 ALTORFER/GRETER, Komm. VStG, Art. 5 N 153.

263 Botschaft UStR II, BBl 2005 4801.

264 BRÜLSAUER/SUTER, FStR 2011, S. 124 ff.

nach den allgemeinen verfahrensrechtlichen Regeln auch auf andere Weise erbracht werden können.²⁶⁵

- 106 Das Kreisschreiben der ESTV hält demgegenüber fest, dass der gesonderte Ausweis ein kumulativ zu erfüllendes Tatbestandselement für die verrechnungssteuerliche Gleichbehandlung der Einlagen mit dem Grund- und Stammkapital sei.²⁶⁶
- 107 Die vorerwähnte Ausweispflicht verlangt, die Kapitaleinlagen als Untergruppe der Allgemeinen Reserve gem. Art. 671 gesondert auszuweisen. Insb. die richtige Erfassung und der buchmässige Ausweis der in früheren Jahren eingelegten und unter die Neuregelung fallenden Einlagen bereiten Schwierigkeiten. Der erforderliche gesonderte Ausweis in der Handelsbilanz kann für derartige Einlagen aufwendig sein, weil die Kapitaleinlagen sowohl dem Grunde als auch dem Betrag und der Verbuchungsweise nach über frühere Geschäftsjahre nachvollzogen werden müssen. In Anbetracht der Vielzahl von Verbuchungsvarianten stellen sich dabei nicht nur praktische Fragen des zahlenmässigen Nachvollzugs; es bestehen auch unterschiedliche Rechtsauffassungen darüber, inwiefern nachträgliche Korrekturen von früheren Verbuchungsvorgängen zulässig sind. Die ESTV möchte diesbezüglich eine eher einschränkende Praxis etablieren. In der Lehre hingegen wird überwiegend die Auffassung vertreten, das formelle Abstellen auf die handelsrechtliche Verbuchung könne zu falschen Ergebnissen führen. Deshalb erfordere die sachgerechte Umsetzung des Kapitaleinlageprinzips, Einlagen ungeachtet der früheren Verbuchung als solche zu behandeln.²⁶⁷
- 108 Das neue Rechnungslegungsrecht sieht unter dem Titel «Mindestgliederung der Bilanz» in Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 den Ausweis einer gesetzlichen Kapitalreserve vor. Da die dazugehörigen Bestimmungen des Aktienrechts in Art. 671 noch nicht an diese Bestimmungen angepasst sind, ist vorderhand eine Lösung zu finden, um sowohl dem Handels- wie auch dem Aktienrecht Rechnung zu tragen. Gleichzeitig muss den Anforderungen des Steuerrechts entsprochen werden können (s. N 105 f.). Denkbar ist bspw. die Errichtung von Unterkonten innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Eigenkapitalposten. Die steuerlich relevanten Kapitaleinlagereserven können unter neuem Recht als separater Unterposten der gesetzlichen Kapitalreserve gem. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. b geführt werden.²⁶⁸ Damit kann dem Umstand Rechnung getragen werden, dass nicht jede Kapitalreserve im Sinne des Handelsrechts auch gleichzeitig eine Kapitaleinlagereserve im Sinne des Steuerrechts ist. Gleiches gilt auch – was in der Praxis unter altem Recht häufig zu beobachten war – soweit die Reserve für eigene Beteiligungsrechte gem. Art. 659a Abs. 2 aus Kapitaleinlagereserven gebildet wurde. Eine solche bis zur Vernichtung oder Wiederveräusserung der eigenen Beteiligungsrechte (temporäre) Verwendung von steuerlichen Kapitaleinlagereserven muss auch unter neuem Recht weiterhin möglich sein, weshalb die Minusreserve gem. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e in diesem Fall als Minus-Kapitaleinlagereserve ausgewiesen werden kann.²⁶⁹

265 ALTORFER/ALTORFER, ST 4/2009, S. 275; BRÜLSAUER/SUTER, FStR 2011, S. 126.

266 KS ESTV Nr. 29 vom 9. 12. 2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 7.1.

267 DUSS, ST 1–2/2011, S. 72 f.; BRÜLSAUER/SUTER, FStR 2011, S. 127 f.

268 DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 48; THK, Fragen, S. 10.

269 DUSS/BUCHMANN, Rechnungslegungsrecht, Folie 51.

Dieter Pfaff | Stephan Glanz | Thomas Stenz | Florian Zihler (Hrsg.)

Rechnungslegung nach Obligationenrecht

veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften

veb.ch und der Verlag SKV setzen ihre erfolgreiche Zusammenarbeit fort. Nach dem Schweizer Kontenrahmen KMU erscheint das zweite Werk, der veb.ch Praxiskommentar zum neuen Rechnungslegungsrecht.

Der neue Praxiskommentar gibt in einem Band umfassend und verlässlich Auskunft über die Jahresrechnung (Einzelabschluss), Konzernrechnung, Buchführung und Steuerbilanz nach den Vorschriften, die für alle Arten von Unternehmen gelten.

Der neue 32. Titel des OR ist zwingend anzuwenden für Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2015 beginnen, und steht im Mittelpunkt des Werks. Dabei werden auch hauptsächliche Unterschiede zu anerkannten Standards berücksichtigt (Swiss GAAP FER, IFRS, IFRS für KMU). Zahlreiche renommierte Fachleute geben fundierte Antworten auf die praktischen Umsetzungsfragen.

Der Praxiskommentar richtet sich an Personen aus Wirtschaftsprüfung, Steuerwesen, Anwaltschaft, Treuhand oder Rechnungswesen. Er eignet sich zudem für Lehrgänge zur Rechnungslegung oder Finanzberichterstattung.

Dieter Pfaff, Stephan Glanz,
Thomas Stenz, Florian Zihler (Hrsg.)

Rechnungslegung nach Obligationenrecht
veb.ch Praxiskommentar
mit Berücksichtigung steuerrechtlicher
Vorschriften

1. Auflage 2014, ca. 986 Seiten
Hardcover, 17 x 24 cm
CHF 246.—
ISBN 978-3-286-50935-1

VERLAG : SKV

Hans-Huber-Strasse 4
Postfach 1853
CH-8027 Zürich

T 044 283 45 21
F 044 283 45 65
E info@verlagskv.ch
W www.verlagskv.ch

Aus dem Inhalt

Einleitung

Geschichte des Rechnungslegungsrechts
im OR

Rechnungslegungsrecht 2011 aus Sicht
des Gesetzgebers

Rechnungslegungsrecht 2011
aus Anwendersicht

32. Titel: Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung

Erster Abschnitt:

Allgemeine Bestimmungen

- Art. 957 A. Pflicht zur Buchführung und
Rechnungslegung
- Art. 957a B. Buchführung
- Art. 958 C. Rechnungslegung: I. Zweck
und Bestandteile
- Art. 958a II. Grundlagen der Rechnungs-
legung:
1. Annahme der Fortführung
- Art. 958b 2. Zeitliche und sachliche
Abgrenzung
- Art. 958c III. Grundsätze ordnungsmässiger
Rechnungslegung
- Art. 958d IV. Darstellung, Währung und
Sprache
- Art. 958e D. Offenlegung und
Einsichtnahme
- Art. 958f E. Führung und Aufbewahrung
der Geschäftsbücher

Zweiter Abschnitt: Jahresrechnung

- Art. 959 A. Bilanz: I. Zweck der Bilanz,
Bilanzierungspflicht und
Bilanzierungsfähigkeit
- Art. 959a II. Mindestgliederung
- Art. 959b B. Erfolgsrechnung;
Mindestgliederung
- Art. 959c C. Anhang
- Art. 960 D. Bewertung: I. Grundsätze
- Art. 960a II. Aktiven: 1. Im Allgemeinen
- Art. 960b 2. Aktiven mit beobachtbaren
Marktpreisen

Art. 960c 3. Vorräte und nicht fakturierte
Dienstleistungen

Art. 960d 4. Anlagevermögen

Art. 960e III. Verbindlichkeiten

Dritter Abschnitt: Rechnungslegung für grössere Unternehmen

- Art. 961 A. Zusätzliche Anforderungen
an den Geschäftsbericht
- Art. 961a B. Zusätzliche Angaben im
Anhang zur Jahresrechnung
- Art. 961b C. Geldflussrechnung
- Art. 961c D. Lagebericht
- Art. 961d E. Erleichterung infolge
Konzernrechnung

Vierter Abschnitt: Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung

- Art. 962 A. Im Allgemeinen
- Art. 962a B. Anerkannte Standards
zur Rechnungslegung

Fünfter Abschnitt: Konzernrechnung

- Art. 963 A. Pflicht zur Erstellung
- Art. 963a B. Befreiung von der Pflicht
zur Erstellung
- Art. 963b C. Anerkannte Standards
zur Rechnungslegung

Übergangsbestimmungen zum 32. Titel

- Art. 1 A. Allgemeine Regel
- Art. 2 B. Kaufmännische Buchführung
und Rechnungslegung

Querschnittsthemen des Rechnungslegungsrechts

Sonderbilanzen nach OR und FusG
Massgeblichkeit des OR für Banken
und andere Finanzdienstleister
Massgeblichkeit der Handelsbilanz
für die Steuerbilanz
Abweichende Bilanzvorschriften
des Steuerrechts

Rechnungslegung nach Obligationenrecht

veb.ch Praxiskommentar

mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften

Der neue Praxiskommentar gibt in einem Band umfassend und verlässlich Auskunft über die Jahresrechnung (Einzelabschluss), Konzernrechnung, Buchführung und Steuerbilanz nach den Vorschriften, die für alle Arten von Unternehmen gelten.

Der neue 32. Titel des OR ist zwingend anzuwenden für Geschäftsjahre, die ab dem 1. Januar 2015 beginnen, und steht im Mittelpunkt des Werks.

Dabei werden auch hauptsächliche Unterschiede zu anerkannten Standards berücksichtigt (Swiss GAAP FER, IFRS, IFRS für KMU).

Zahlreiche renommierte Fachleute geben fundierte Antworten auf die praktischen Umsetzungsfragen.