
Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht



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

und



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

und



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

Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen, sind die neuen Bestimmungen zum Rechnungslegungsrecht zwingend anzuwenden. Die Rechnungslegung wurde einer Gesamterneuerung unterzogen. Entsprechend sind Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung zu erwarten. Im vorliegenden Beitrag werden ausgewählte handelsrechtliche Neuerungen unter steuerrechtlichem Blickwinkel untersucht. Dabei zeigt sich, dass die beschlossene Revision in verschiedener Hinsicht eine steuerliche Neu Beurteilung verlangt.

Pour les exercices commerciaux débutant le ou après le 1^{er} janvier 2015, les nouvelles dispositions du droit comptable sont applicables de manière impérative. La comptabilité a subi une refonte complète. Ainsi, il faudra s'attendre à des répercussions sur la détermination du bénéfice imposable. Dans la présente contribution, les auteurs traitent de certaines modifications du droit comptable du point de vue du droit fiscal. Il en résulte que la révision entreprise entraîne divers changements de paradigme sur le plan fiscal.

Inhalt

| | | |
|------|---|-----|
| I. | Einleitung | 523 |
| II. | Die Rechnungslegung als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung | 523 |
| | 1. Prinzipielle Massgeblichkeit | 523 |
| | 2. Formelle Grundlagen der steuerlichen Anknüpfung | 524 |
| | 3. Bindungswirkung der handelsrechtskonformen Jahresrechnung | 525 |
| III. | Ausgewählte handelsrechtliche Neuerungen aus steuerlicher Sicht | 526 |
| | 1. Vorbemerkung | 526 |
| | 2. Besonderheiten bei der Bewertung | 526 |
| | 2.1. Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen | 526 |
| | 2.1.1. Neuerungen im Bereich der Höchstbewertung | 526 |
| | 2.1.2. Schwankungsreserve | 527 |
| | 2.2. Einzel- oder Gruppenbewertung | 529 |
| | 3. Abschreibungen und Wertberichtigungen | 532 |
| | 3.1. Geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen | 532 |
| | 3.2. Nicht (mehr) geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen | 533 |
| | 3.2.1. Verändertes Begriffsverständnis | 533 |
| | 3.2.2. Wertkorrekturen zu Wiederbeschaffungszwecken oder zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens | 536 |
| | 4. Rückstellungen | 537 |
| | 4.1. Vorbemerkung zum Rückstellungsbegriff | 537 |
| | 4.2. Bildung «zusätzlicher Rückstellungen» | 538 |
| | 4.2.1. Rückstellungen für Garantieverpflichtungen | 539 |
| | 4.2.2. Rückstellungen für die Sanierung von Sachanlagen | 540 |
| | 4.2.3. Rückstellungen für Restrukturierungen | 541 |
| | 4.2.4. Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens | 541 |
| | 4.3. Nicht mehr begründete Rückstellungen | 542 |
| | 5. Eigene Beteiligungsrechte (Kapitalanteile) | 543 |
| | 5.1. Bisherige steuerliche Praxis beim Erwerb, Halten und bei der Veräusserung eigener Beteiligungsrechte | 543 |
| | 5.2. Anwendung der bestehenden steuerrechtlichen Normen und Praxis unter neuem Recht | 545 |
| | 5.2.1. Steuerfolgen des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte | 545 |
| | 5.2.2. Steuerfolgen beim Halten eigener Beteiligungsrechte | 547 |
| | 5.2.3. Steuerfolgen der Wiederveräusserung eigener Beteiligungsrechte | 549 |
| | 5.2.4. Bemessung des steuerbaren Eigenkapitals | 551 |
| | 6. Buchführung in Fremdwährung | 551 |
| | 6.1. Der Leitentscheid des Bundesgerichts aus dem Jahr 2009 | 551 |
| | 6.2. Anwendbarkeit des Entscheids unter neuem Rechnungslegungsrecht | 554 |
| | 6.3. Besteuerung bei Buchführung in Fremdwährung | 554 |
| | 6.3.1. Der steuerlich massgebende Saldo der Erfolgsrechnung | 554 |
| | 6.3.2. Steuerliche Korrekturen von Umrechnungsdifferenzen | 557 |
| | 7. Steuerlich relevante Informationen im Anhang | 560 |
| IV. | Schlussbetrachtung | 562 |

I. Einleitung¹⁾

Die übergangsrechtlich gewährte «Schonfrist» für die erstmalige Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts ist abgelaufen. Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen, sind die neuen Bestimmungen zur «kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung» (32. Titel des OR) zwingend anzuwenden.²⁾ Die handelsrechtlichen Bewertungs- und Bilanzierungsnormen bilden Grundlage und Richtschnur für die steuerliche Gewinn- bzw. Einkommensermittlung, soweit das Steuerrecht keine hiervon abweichenden Vorschriften enthält (Massgeblichkeitsprinzip). Daher haben Änderungen im Bereich des Rechnungslegungsrechts auch Auswirkungen auf das Gewinnsteuer- und Einkommenssteuerrecht. Zudem bildet die Handelsbilanz Grundlage für die steuerliche Kapital- bzw. Vermögensbemessung. Der Übergang von der Freiwilligkeit zur Pflicht bei der Anwendung der neuen handelsrechtlichen Bestimmungen bietet Anlass, die Anbindung des Steuerrechts an das Handelsrecht zu beleuchten und mögliche steuerliche Auswirkungen von handelsrechtlichen Neuerungen zu untersuchen.

Zunächst wird auf die Tragweite der Bindungswirkung der handelsrechtlichen Jahresrechnung eingegangen (Abschnitt II). Daran anschliessend werden einige ausgewählte handelsrechtliche Neuerungen und deren Auswirkungen auf das Steuerrecht dargestellt (Abschnitt III). Es zeigt sich, dass die Neuregelung des Rechnungslegungsrechts – entgegen der in der Botschaft vertretenen Auffassung³⁾ – nicht in allen Belangen steuerneutral ist.

II. Die Rechnungslegung als Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung

1. Prinzipielle Massgeblichkeit

Der steuerbare Gewinn bemisst sich ausgehend vom Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Allerdings muss insoweit von handelsrechtskonformen Bilanzansätzen abgewichen werden, als das Steuerrecht eigene (Korrektur-)Normen enthält.⁴⁾ Die im schweizerischen

¹⁾ Bei der vorliegenden Publikation wurden teilweise Textauszüge verwendet, welche in zwei Beiträgen im veb.ch Praxiskommentar zum neuen Rechnungslegungsrecht publiziert wurden (vgl. *Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian* (Hrsg.), *Rechnungslegung nach Obligationenrecht*, veb.ch Praxiskommentar, Zürich 2014, S. 874 ff., S. 914 ff. [zit. *Autor*, OR-Praxiskommentar]).

²⁾ Ausgenommen hiervon sind die Bestimmungen zur Konzernrechnung. Diese finden erstmals Anwendung auf das Geschäftsjahr, welches drei Jahre nach dem Inkrafttreten (1.1.2013) beginnt (Art. 2 Abs. 3 der Übergangsbestimmungen).

³⁾ Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht), BBl 2008, S. 1589 ff., S. 1592. (zit. Botschaft 2007).

⁴⁾ Vgl. statt vieler: BGer vom 9.8.2011, 2C_429/2010, E. 2.1.

Steuerrecht geltende Massgeblichkeit der Handelsbilanz für das Steuerrecht ist folglich keine absolute; es wird daher auch von der *prinzipiellen Massgeblichkeit* gesprochen.⁵⁾

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 (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR) und sind Höchstbewertungsbestimmungen.⁶⁾ 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).

2. Formelle Grundlagen der steuerlichen Anknüpfung

Die formelle Grundlage für die Festsetzung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer ergibt sich bei der direkten Bundessteuer aus Art. 125 Abs. 2 DBG: «*Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichnete Jahresrechnung (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 gemäss Art. 957 Abs. 1 OR zur *umfassenden (doppelten) Buchführung- und Rechnungslegung* verpflichtet sind,⁷⁾ 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).⁸⁾ Unter der «Jahresrechnung» im Sinne von Art. 125 Abs. 2 DBG ist insofern eine solche nach den obligationenrechtlichen Bestimmungen gemäss Art. 958 Abs. 2 OR respektive spezialgesetzlichen Bestimmungen⁹⁾ zu verstehen.¹⁰⁾ Die Pflicht zur Einreichung der Jahresrechnung erfasst ferner auch jene, die *freiwillig umfassend Buch* führen. Denn nur im Falle

⁵⁾ *Giger Ernst*, Die prinzipielle Massgeblichkeit, ST 2009, S. 324.

⁶⁾ Vgl. hierzu: BGer vom 13.9.2011, 2C_515/2010, E. 2.3; BGE vom 11.3.2002, StR 2002, S. 392 ff., 395, auch zum Folgenden.

⁷⁾ *Greter/Zihler*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 957 N 4 ff.

⁸⁾ Zu den Beratungen im Nationalrat: AB 2010 N (Wintersession), S. 1906 ff.; zu den Beratungen im Ständerat: AB 2011 S (Frühjahrssession), S. 262; vgl. hierzu aus steuerrechtlicher Perspektive: *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. 865 ff.

⁹⁾ *Greter/Zihler*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 957 N 33 ff.

¹⁰⁾ Vgl. Art. 126 Abs. 3 DBG.

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 *Einnahmenüberschussrechnung*)¹¹⁾ eingereicht werden.¹²⁾ Im Übrigen ist dies einzig bei *gesetzlich zulässigem Fehlen* einer kaufmännischen Buchführung statthaft.¹³⁾

Für Selbständigerwerbende wird der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz aus Art. 18 Abs. 3 DBG abgeleitet, wonach für diese Steuerpflichtigen Art. 58 DBG sinngemäss gilt, sofern eine ordnungsgemässe Buchhaltung geführt wird. Folglich findet für diese Steuerpflichtigen auch das in dieser Bestimmung für juristische Personen verankerte Massgeblichkeitsprinzip Anwendung. Dieser Verweis 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.¹⁴⁾ Für jene Selbständigerwerbenden, die unter altem Rechnungslegungsrecht weder zur kaufmännischen Buchführung verpflichtet waren noch dies freiwillig taten, galten jedoch nicht grundsätzlich andere Gewinnermittlungsregeln.¹⁵⁾ An die Stelle der kaufmännischen Bilanz und Erfolgsrechnung traten bei Nichtbuchführenden die Vermögensaufstellungen und Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben.¹⁶⁾ Daran ändert sich auch unter neuem Recht nichts: Die Notwendigkeit zur Erstellung einer Einnahmenüberschussrechnung ergibt sich neu jedoch nicht mehr nur aus den steuerrechtlichen Verfahrenspflichten (Art. 125 Abs. 2 DBG), sondern bereits aus der handelsrechtlichen Bestimmung zur eingeschränkten Buchführungspflicht (gemäss Art. 957 Abs. 2 OR).

3. Bindungswirkung der handelsrechtskonformen Jahresrechnung

Soweit eine Jahresrechnung handelsrechtskonform ist, entfaltet das Massgeblichkeitsprinzip für die Steuerpflichtigen eine *Schutzfunktion*.¹⁷⁾ Ein Abweichen von den gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsansätzen ist in diesem

¹¹⁾ Vgl. zu dieser Begrifflichkeit: *Greter/Zihler*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 957 N 42. Nachfolgend wird aus den dort genannten Gründen nur noch der Begriff der Einnahmenüberschussrechnung verwendet.

¹²⁾ Weiterführend zur Einnahmenüberschussrechnung: *Greter/Zihler*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 957 N 19 ff.; ferner: *Greter Marco*, Abschied vom Milchbüchlein, Tücken der «einfachen» Buchführung nach 957 Abs. 2 OR, ST 2014, S. 172 ff.

¹³⁾ *Zweifel Martin* in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl., Basel 2008, Art. 125 N 28 (zit. *Autor*, Komm. DBG).

¹⁴⁾ Vgl. *Reich*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 18 N 22.

¹⁵⁾ *Reich*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 18 N 22.

¹⁶⁾ Zu den bei Anwendung der IST-Methode entstehenden Unterschieden bei der Gewinnermittlung: *Greter/Zihler*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 957 N 46 ff., N 75 ff.

¹⁷⁾ *Reich Markus*, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, § 15 N 66 (zit. Steuerrecht).

Fall bei der Ermittlung der Steuerfaktoren nur zulässig, soweit (steuer-)rechtliche (Korrektur-)Vorschriften dies vorsehen.

Andererseits muss sich die steuerpflichtige Person grundsätzlich bei der von ihr in ihren ordnungsmässig geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögens- und Ertragslage behaften lassen, soweit nicht Korrektornormen ein Abweichen von der Jahresrechnung gestatten.¹⁸⁾ Die Bindungswirkung gilt allerdings nur für die *betreffende Steuerperiode*, zumal die Berechnungsgrundlagen und damit auch die Jahresrechnung selbst nicht in Rechtskraft erwachsen können.¹⁹⁾

III. Ausgewählte handelsrechtliche Neuerungen aus steuerlicher Sicht

1. Vorbemerkung

Das neue Rechnungslegungsrecht weicht in verschiedenen Bereichen wesentlich vom Bisherigen ab. Nachfolgend werden einige dieser zentralen handelsrechtlichen Neuerungen im Kontext des Steuerrechts beleuchtet. Dabei wird vorwiegend auf die Bestimmungen der direkten Bundessteuer Bezug genommen.

2. Besonderheiten bei der Bewertung

2.1 Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen

2.1.1 Neuerungen im Bereich der Höchstbewertung

Sowohl bei der Ersterfassung als auch bei der Folgebewertung dürfen Aktiven grundsätzlich nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (Art. 960a Abs. 1 und 2 OR). Dieser auch als Kostenwert bezeichnete Höchstwert gilt gleichsam für das Umlauf- wie das Anlagevermögen. Als Folge der Rechtsformneutralität der neuen Bestimmungen gilt das Kostenwertprinzip nun auch explizit im Bereich der Selbständigerwerbenden, welche buchführungspflichtig sind;²⁰⁾ und hier ebenfalls für jene, die lediglich der eingeschränkten Buchführung (i.S.v. Art. 957 Abs. 2 OR) unterliegen. Das Kostenwertprinzip ist Ausfluss des Vorsichtsprinzips, welches ein Grundsatz ord-

¹⁸⁾ Vgl. BGer vom 16.8.2012, 2C_29/2012, E. 2.1.

¹⁹⁾ BGer vom 9.5.2005, 2A.747/2004, E. 3.2.

²⁰⁾ Bisher galt hier der etwas unscharfe «Geschäftswert» als Höchstwert (vgl. Art. 960 Abs. 2 aOR). Der Geschäftswert hängt vom zu erwartenden geschäftsspezifischen Nutzen ab, weshalb er auch als Nutzwert für das Geschäft bezeichnet wurde. Er kann je nach Situation den Gebrauchswert, Ertragswert, Eigenverbrauchswert oder Veräusserungswert ausdrücken. In der Praxis wurden die Vermögenswerte jedoch auch bei den Selbständigerwerbenden regelmässig nach dem Kostenwertprinzip bewertet. Vgl. weiterführend zum Begriff: *Boemle Max/Lutz Ralf*, *Der Jahresabschluss*, 5. Aufl., Zürich 2008, S. 148 f.; *Neuhaus Markus R./Blättler Jörg* in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), *Basler Kommentar zum Obligationenrecht*, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 960 N 11 ff. (zit. *Autor*, *Komm.* OR).

nungsmässiger Rechnungslegung darstellt (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR). Die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung gelten sinngemäss auch für Unternehmen, die eingeschränkt Buch führen (Art. 957 Abs. 3 OR).

Das Kostenwertprinzip wird jedoch in zweierlei Hinsicht durchbrochen: Gemäss Art. 670 OR sind Aufwertungen über die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten hinaus auf *Grundstücken und Beteiligungen zu Sanierungszwecken* zulässig. Aufgrund der Abkopplung der Revision des Rechnungslegungsrechts von der Aktienrechtsrevision wurde die Bestimmung vorerst materiell unverändert belassen.²¹⁾ Der Gesetzesentwurf des Bundesrates sah noch die Aufhebung von Art. 670 OR (und 671b OR) vor.²²⁾ Am 28. November 2014 hat der Bundesrat seine Vorschläge zur Änderung des Aktienrechts in die Vernehmlassung geschickt. Die Möglichkeit der Aufwertung über die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten hinaus zur Beseitigung einer Unterbilanz soll nun nicht aufgehoben, sondern lediglich bei den neuen Bestimmungen zur Sanierung integriert werden (Art. 725c E-OR). Der Aufwertungsbetrag wäre dabei unter der gesetzlichen Gewinnreserve als Aufwertungsreserve auszuweisen.

Mit der Revision des Rechnungslegungsrechts wurde eine weitere Bestimmung eingeführt, die das Realisationsprinzip durchbricht: Unter Art. 960b OR dürfen nunmehr sämtliche *«Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden»*. Diese Bestimmung ist allerdings nicht im Grundsatz neu. Seit jeher – schon seit 1881 – konnten nach den aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften *«Wertschriften mit Kurswert»* zum Durchschnittskurs des letzten Monats vor dem Bilanzstichtag bilanziert werden. Art. 960b OR ist jedoch allgemeiner gefasst. Eine Aufwertung über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten hinaus hat dabei über die Erfolgsrechnung zu erfolgen²³⁾ und ist – soweit sie nicht durch eine (steuerlich akzeptierte) Schwankungsreserve (vgl. Ziff. III.2.1.2 hiernach) kompensiert wird – aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auch steuerwirksam.

2.1.2 Schwankungsreserve

Wer gestützt auf Art. 960b OR Aktiven zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet, kann eine sog. Schwankungsreserve äufnen. Die Bildung einer *Schwankungsreserve* kannte die Steuerpraxis bis anhin nur in sehr eingeschränktem Rahmen. Banken und Effekthändler²⁴⁾ können z.B. im Kanton Zürich pauschale Wertberichtigungen von 10% auf schweizerischen Obligatio-

²¹⁾ Lediglich der Randtitel hat eine leichte Änderung erfahren.

²²⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1658.

²³⁾ *Hütte*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 960b N 29, 40; *Handschin Lukas*, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Basel 2013, S. 284 (zit. Rechnungslegung).

²⁴⁾ Nach Auffassung des Bundesgerichts gibt es Gründe, diese Praxis nicht auch anderen Steuerpflichtigen zu gewähren, vgl. hierzu BGer vom 12.7.2012, 2C_243/2012, 2C_244/2012.

nen und 20% auf den übrigen Wertschriften und auf Edelmetallen vornehmen.²⁵⁾ Ähnliche Wertberichtigungen gelangen auch bei Versicherungsunternehmen oder Vorsorgeinstituten zur Anwendung.²⁶⁾

Die Schwankungsreserve nach Art. 960b Abs. 2 OR geht jedoch weiter: Sie ist zulässig für alle Unternehmen mit Aktiven, die zum Börsenkurs oder zum beobachtbaren Marktwert am Bilanzstichtag bewertet werden. Weniger weit geht das Gesetz, indem es beim Anschaffungs- bzw. dem tieferen Marktwert die Untergrenze setzt.

Diese neue Möglichkeit zur pauschalen Unterbewertung ist auch aus steuerlicher Sicht von Relevanz. Es stellt sich die Frage, in welchem Umfang die Bildung von Schwankungsreserven steuerlich akzeptiert wird. Gemäss Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz (nachfolgend SSK) zum neuen Rechnungslegungsrecht sind Schwankungsreserven «*im Rahmen der üblichen Kurschwankungen*» als geschäftsmässig begründet zuzulassen.²⁷⁾ Welche Volatilität als «üblich» gilt, wird allerdings nicht weiter erläutert. Dies hängt grundsätzlich von der Art und Zusammensetzung der Vermögenswerte ab und wäre insofern einzelfallbezogen zu beurteilen. Die von der SSK verwendete Formulierung ist unscharf und für die Abgrenzung in der Praxis kaum geeignet. Es ist zu erwarten, dass ähnliche Pauschalregelungen wie für Banken und Versicherungsunternehmen festgelegt werden. Es stellt sich jedoch ganz grundsätzlich die Frage, ob die Bildung der Schwankungsreserve zu «geschäftsmässig begründetem Aufwand» führt. Denn es handelt sich letztlich nicht um eine Wertberichtigung im engeren Sinn (bzw. i.S.v. Art. 960a Abs. 3 OR); es wird keiner Überbewertung Rechnung getragen.²⁸⁾ Die Schwankungsreserve schafft einen Korridor innerhalb dessen sich künftige Kursverluste erfolgsneutral abspielen können.²⁹⁾ Kursverluste werden gegen die Schwankungsreserve gebucht und sind somit insgesamt erfolgsneutral. Kursgewinne können mittels Erhöhung der Schwankungsreserve (bis zum gesetzlichen Maximum) ebenfalls neutralisiert werden.

Es wäre jedoch aus folgenden Gründen verfehlt, der Bildung der Schwankungsreserve generell die Steuerwirkung zu versagen. Die Marktpreisbewertung gemäss Art. 960b Abs. 1 OR ist optional. Sie soll die Transparenz über die tatsächliche wirtschaftliche Vermögenslage erhöhen und dient damit einem gesetzlich festgehaltenen Ziel (vgl. Art. 958 Abs. 1 OR). Die Verfolgung dieses Ziels hat dabei eine (steuerliche) Kehrseite: Liegen die Marktpreise über den

²⁵⁾ Vgl. Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich über die Besteuerung von Banken und Effekthändlern vom 20.7.2005.

²⁶⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1713, auch zum Folgenden.

²⁷⁾ Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 12. Februar 2013, Aktualisierung vom 26. November 2014, S. 4 (zit. SSK, Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht).

²⁸⁾ Böckli Peter, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 91 (zit. neue OR-Rechnungslegung); Hüttche, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 960b N 27, 40.

²⁹⁾ Böckli, neue OR-Rechnungslegung (Fn. 28), S. 92.

Anschaffungskosten, führt die Marktpreisbewertung grundsätzlich zu zusätzlichem steuerbarem Gewinn. Der Bilanzsteller soll nun nicht darin gehemmt sein, dem Transparenzgedanken Rechnung zu tragen. In der Botschaft 2007 wird vor diesem Hintergrund Folgendes ausgeführt:³⁰⁾ «Mit der Möglichkeit, Schwankungsreserven zu bilden, können die Unternehmen die negativen Konsequenzen einer Bewertung zu Marktpreisen wenigstens teilweise kontrollieren.» Führt die Bildung der Schwankungsreserve zu geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand im Sinne des Steuergesetzgebers, würde das gesetzlich verankerte Transparenzziel torpediert und die handelsrechtliche Bestimmung würde faktisch unterlaufen. Nur wenige wären bereit, die steuerlichen Nachteile in Kauf zu nehmen, um insgesamt die Transparenz ihrer Rechnungslegung zu erhöhen. Zudem ist auch aus Rechtsgleichheitsüberlegungen von geschäftsmässig begründetem Aufwand auszugehen. Unternehmen, welche die Marktpreisbewertung nicht anwenden und damit vorhandene Werte verschleiern, sollen nicht besser gestellt sein als jene, welche durch die Marktpreisbewertung die Transparenz über ihre Vermögenslage erhöhen.

Diese Argumente legen eher den Schluss nahe, dass bei jenen Unternehmen, die den obligationenrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften unterliegen, die Bildung der Schwankungsreserve in vollem Umfang (und nicht nur im «üblichen» Mass) als geschäftsmässig begründet anzusehen ist. Durch die gesetzlich festgelegte Maximalhöhe der Schwankungsreserve kann es im Übrigen nicht zu einer Besserstellung gegenüber jenen kommen, welche die Marktpreisbewertung nicht anwenden. Schwankungsreserven sind lediglich bis zu den Anschaffungskosten oder dem tieferen Kurswert (Niederstwertprinzip) zulässig (Art. 960b Abs. 2 OR). Wertberichtigungen auf den tieferen Kurswert im Sinne des Niederstwertprinzips sind auch ohne Marktpreisbewertung immer geschäftsmässig begründet.

2.2 Einzel- oder Gruppenbewertung

Im Umfang, in dem der tatsächliche Wert bspw. durch ausserordentliche Umstände unter den Buchwert sinkt, ist handelsrechtlich zwingend eine Wertberichtigung vorzunehmen (Art. 960a Abs. 3 OR). Von zentraler Bedeutung ist in diesem Zusammenhang, ob bei der Ermittlung des tatsächlichen Wertes eine *Einzel- oder eine Gruppenbewertung* zur Anwendung gelangt. Bei der Gruppenbewertung wird lediglich verlangt, dass die Bilanzposition als Ganzes korrekt bewertet ist. Die Gruppenbewertung führt folglich dazu, dass Wertverminderungen und Wertsteigerungen von Vermögensgegenständen innerhalb der Bilanzposition verrechnet werden.³¹⁾

³⁰⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1713.

³¹⁾ Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten (THK), Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1: Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2014, S. 244 (zit. THK, HWP 1 2014).

Das Steuerrecht kennt zu dieser Frage keine eigenständigen Vorschriften. Folglich ist für Steuerzwecke an die neu geschaffene handelsrechtliche Bestimmung in Art. 960 Abs. 1 OR anzuknüpfen.³²⁾ 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 SSK soll damit festgelegt sein, dass *Liegenschaften* und *Beteiligungen* nunmehr in der Regel³³⁾ einzeln zu bewerten sind.³⁴⁾ Im Schrifttum zum bisherigen 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.³⁵⁾ Auch für Beteiligungen und Immobilien wurde eine Gruppenbewertung nicht ausgeschlossen.³⁶⁾

Der Wortlaut von Art. 960 Abs. 1 OR, der in der parlamentarischen Beratung³⁷⁾ noch eine zusätzliche Relativierung erfahren hat, schafft diesbezüglich keine Klarheit. Entsprechend uneinheitlich fällt die Würdigung dieser neuen Bestimmung in der handelsrechtlichen Lehre aus.³⁸⁾ Im Bereich des Umlaufvermögens ist es jedoch dem Grundsatz nach zulässig, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit ähnlichen Zahlungszielen in den Gruppen «Inlandforderungen» und «Auslandsforderungen» zusammenfassen.³⁹⁾ Dies ist aus steuerlicher Sicht insoweit von Bedeutung, als für Auslandforderungen regelmässig ein höheres Pauschaldeckredere akzeptiert wird.⁴⁰⁾ Auch gleichartige Einzelposten im Warenlager können weiterhin in Gruppen zusammengefasst werden.⁴¹⁾

Im Anlagevermögen ist die Gruppenbewertung nicht per se ausgeschlossen, wenngleich auch hier im Zweifel über die Gleichartigkeit eine Einzelbe-

³²⁾ Vgl. zu dieser Bestimmung ferner: Müller/Henry/Barmettler, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 960 N 11 ff.

³³⁾ Nach der ursprünglichen Version der von der SSK publizierten Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht war die Einzelbewertung bei Beteiligungen und Liegenschaften stets anzuwenden. In der per 26.11.2014 aktualisierten Fassung der Publikation findet sich nun der Zusatz «in der Regel».

³⁴⁾ SSK, Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht (Fn. 27), S. 3.

³⁵⁾ Böckli, Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009, § 8 N 743 m.w.H (zit. Aktienrecht); siehe auch die Ausführungen in Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten (THK), Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1: Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, S. 141 ff. (zit. THK, HWP 1 2009).

³⁶⁾ Böckli, Aktienrecht (Fn. 35), § 8 N 743; THK, HWP 1 2009 (Fn. 35), S. 142.

³⁷⁾ Vgl. zur Entwicklung dieser Bestimmung Neuhaus Markus R./Schneider Laurenz, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, ST 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.

³⁸⁾ Müller/Henry/Barmettler, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 960 N 22 ff.

³⁹⁾ Böckli, neue OR-Rechnungslegung (Fn. 28), S. 194.

⁴⁰⁾ Vgl. unten Ziff. III.3.2.2.

⁴¹⁾ THK, HWP 1 2014 (Fn. 31), S. 61.

wertung erfolgen sollte.⁴²⁾ Nach *Böckli* kann bei gleichartigen Beteiligungen die Gruppenbewertung zur Anwendung gelangen und diese habe auch bei Liegenschaften Bedeutung.⁴³⁾ Konkreter äussert sich das *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung* (HWP):⁴⁴⁾ Es könne nur in sachlich begründeten Fällen vom Grundsatz der Einzelbewertung abgewichen werden. Beispielsweise könne es vertretbar sein, verschiedene Beteiligungen, die bereits unternehmensintern in der Führung und Beurteilung des Geschäfts als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden, als Bewertungseinheit zusammenzufassen. Bei Immobilien sei es u.U. möglich, betrieblich gemeinsam genutzte Grundstücke und Bauten als Gruppe zusammenzuziehen; Gleiches gelte für Grundstücke und Bauten eines Gesamtprojekts. Freilich kann es bei zivilrechtlich geteiltem Immobilieneigentum im Einzelfall sinnvoll sein, bei der Bewertung nicht auf die eigentumsrechtliche Stückelung, sondern auf einen wirtschaftlich homogenen Gesamtkomplex abzustellen. Die Einzelbewertung ist jedoch dort angebracht und zwingend, wo das Einzelobjekt eine gewisse Eigenartigkeit aufweist und sich der Wert des Einzelobjekts auch eigenständig bewerten lässt. Von einem generellen «Methodenwahlrecht»⁴⁵⁾ kann auch unter neuem Recht nicht gesprochen werden.

Aus steuerrechtlicher Perspektive bleibt der Hinweis, dass das Bundesgericht unter altem Recht für hochwertige Wirtschaftsgüter davon ausging, dass die Gruppenbewertung nicht «üblich» ist. Das Gericht 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.⁴⁶⁾ 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.⁴⁷⁾ Bei der Bewertung von Liegenschaften gelte normalerweise die einzelne Bodenparzelle als Bewertungseinheit.⁴⁸⁾ Wertabnahmen einer Parzelle dürften nicht mit Wertzunahmen anderer Parzellen ausgeglichen werden.⁴⁹⁾ Die Möglichkeit zur Gruppenbewertung war insofern bereits bisher aus rechtlicher Sicht eingeschränkt. Gleichwohl war sie insbesondere für Beteiligungen in der Praxis häufig anzutreffen. Vor diesem Hintergrund dürfte der

42) *Müller/Henry/Barmettler*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 960 N 25.

43) *Böckli*, neue OR-Rechnungslegung (Fn. 28), S. 194.

44) THK, HWP 1 2014 (Fn. 31), S. 177.

45) So jedoch: *Neuhaus/Schneider* (Fn. 37), S. 816.

46) BGer vom 22.8.2007, 2A.201/2006, E. 3.3, StE 2007 B 23.43.2 Nr. 14; BGer vom 16.6.2006, 2A.549/2005, E. 3.3, StE 2007 B 72.11 Nr. 14; BGer vom 5.10.2004, 2A.22/2004, E. 2.2.2, StE 2005 B 23.43.2 Nr. 11; BGer vom 27.9.2005, 2P.259/2005, E. 3; BGer vom 25.1.2000, 2A.571.1998, E. 3b.

47) BGer vom 5.10.2004, 2A.22/2004, E. 2.2.2, StE 2005 B 23.43.2 Nr. 11; offenbar a.M. *Neuhaus/Schneider* (Fn. 37), S. 812, insb. Fn. 43.

48) BGE vom 22.8.2007, 2A.201/2006, E. 3.3, StE 2007 B 23.43.2 Nr. 14.

49) BGE vom 22.8.2007, 2A.201/2006, E. 3.3, StE 2007 B 23.43.2 Nr. 14.

normierte Grundsatz der Einzelbewertung vor allem Auswirkungen auf die Besteuerung von Beteiligungen haben. Gestehungskosten und Wertberichtigungen werden einfacher nachvollziehbar.⁵⁰⁾ Dies erleichtert auch den Steuerbehörden, nicht mehr begründete Wertberichtigungen auf qualifizierten Beteiligungen zu erkennen und gestützt auf Art. 62 Abs. 4 DBG aufzurechnen. Indes werden Wertverminderungen auf Beteiligungen im Falle einer Einzelbewertung nicht durch Wertsteigerungen anderer Beteiligungen kompensiert. Entsprechend dürften auch geschäftsmässig begründete Wertberichtigungen häufiger werden.

3. Abschreibungen und Wertberichtigungen

3.1 Geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen

Gemäss neuem Rechnungslegungsrecht werden die Begriffe Abschreibung und Wertberichtigung wie folgt definiert: Der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust muss durch Abschreibungen berücksichtigt werden, anderweitigen Wertverlusten ist mit einer Wertberichtigung zu begegnen (Art. 960a Abs. 3 OR). Nach neuem Rechnungslegungsrecht sind Wertberichtigungen somit sämtliche *nicht planmässigen (bzw. ausserordentlichen) Wertkorrekturen* von bilanzierten Aktiven.⁵¹⁾

Das Begriffsverständnis hat sich mit der Revision des Rechnungslegungsrechts gänzlich gewandelt. In der Terminologie des OR von 1991 gab es zwei Arten von Wertkorrekturen: Für die ordentlichen und ausserordentlichen Wertkorrekturen auf dem *Anlagevermögen* galt der Begriff der Abschreibung, während man bei solchen auf dem *Umlaufvermögen* von Wertberichtigungen sprach.⁵²⁾

Im Zuge der Revision des Rechnungslegungsrechts wurden das DBG und das StHG nicht an die neue Begrifflichkeit angepasst. Einzig im Zusammenhang mit der Wiederaufwertung von im Wert korrigierten Beteiligungen (Art. 62 Abs. 4 DBG; Art. 28 Abs. 1^{er} StHG) verwendet der Steuergesetzgeber neben dem Begriff der Abschreibung zusätzlich den Begriff der Wertberichtigung. Geregelt ist ansonsten lediglich die Abzugsfähigkeit von geschäftsmässig begründeten «Abschreibungen».⁵³⁾ Unter den im Steuergesetz verwendeten Begriff der Abschreibung werden dabei auch die ausserordentlichen bzw. nicht planmässigen Wertkorrekturen gefasst (Art. 28 Abs. 2 DBG; Art. 62 Abs. 2

⁵⁰⁾ *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, Folie 31, auch zum Folgenden.

⁵¹⁾ *Böckli*, neue OR-Rechnungslegung (Fn. 28), S. 219.

⁵²⁾ *Böckli*, Aktienrecht (Fn. 35), § 8 N 812; *Neuhaus/Balkanyi*, Komm. OR (Fn. 20), Art. 669 N 3, je m.w.H.; Botschaft vom 23. Februar 1983 über die Revision des Aktienrechts, BBl 1983 II S. 745 ff., 893.

⁵³⁾ Art. 28 Abs. 1 DBG; Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 61 Abs. 1 DBG.

DBG), d.h. die Wertberichtigungen im Sinne von Art. 960a Abs. 3 OR.⁵⁴⁾ Bei der Rechnungslegungsrevision ging es nicht darum, die Abzugsfähigkeit von Wertberichtigungen im handelsrechtlichen Sinne einzuschränken; die Revision sollte sich vielmehr steuerneutral vollziehen.⁵⁵⁾ Abzugsfähig sind deshalb – ungeachtet der abweichenden Begrifflichkeiten – weiterhin die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen *und* Wertberichtigungen im Sinne des neuen Rechnungslegungsrechts, soweit sie buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen⁵⁶⁾ ausgewiesen sind (Art. 28 Abs. 1 DBG; Art. 62 Abs. 1 DBG). Letzteres gilt namentlich für jene Unternehmen, die nach Art. 957 Abs. 2 OR lediglich eine Einnahmenüberschussrechnung erstellen.

3.2 Nicht (mehr) geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen

3.2.1 Verändertes Begriffsverständnis

In der steuerrechtlichen Literatur findet sich verbreitet die Auffassung, wonach unter Abschreibungen der *definitive Wertverzehr* auf Aktiven des Umlauf- oder Anlagevermögens zu verstehen sei.⁵⁷⁾ Wertberichtigungen seien demgegenüber per definitionem *provisorisch* und könnten in jeder Steuerperiode überprüft werden; entsprechend könnten sie, falls sie sich nicht oder nicht mehr als geschäftsmässig begründet erwiesen, dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden. Die SSK stellt sich in ihrer Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht auf den Standpunkt, dass Wertberichtigungen wie bisher den Rückstellungen gleichzustellen seien und in jeder Steuerperiode auf die geschäftsmässige Begründetheit hin überprüft werden könnten.⁵⁸⁾

Unter altem Rechnungslegungsrecht liess sich diese Auffassung insoweit begründen, als Wertberichtigungen (im handelsrechtlichen Sinne) nur Wertkorrekturen im Umlaufvermögen betrafen (vgl. oben Ziff. III.3.1). Verlustrisiken im Zusammenhang mit Aktiven des *Umlaufvermögens* definiert das DBG als «Rückstellung» (Art. 29 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 63 Abs. 1 lit. b DBG), wobei Rückstellungen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden können, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 29 Abs. 2 DBG; Art. 63 Abs. 2 DBG). Folg-

⁵⁴⁾ Reich/Züger, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 28 N 42 ff. Das Gesetz verwendet die Formulierung «Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert».

⁵⁵⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1626, 1719.

⁵⁶⁾ Vgl. Art. 125 Abs. 2 DBG.

⁵⁷⁾ Locher Peter, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 28 N 3 m.w.H. (zit.: Komm. DBG); Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 64 N 71, 74; Kuhn/Klinger, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 62 N 29; Funk Philip, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri-Bern 2015, § 36 N 32 f. (zit. Autor, Komm. StG AG).

⁵⁸⁾ SSK, Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht (Fn. 27), S. 3.

lich waren Wertberichtigungen im Sinne des OR von 1991 kraft expliziter steuergesetzlicher Korrektornorm stets provisorischer Natur.

Unter revidiertem Rechnungslegungsrecht gelten jedoch nunmehr auch ausserplanmässige Wertkorrekturen auf dem *Anlagevermögen* als «Wertberichtigungen». Unter früherem Recht wurden solche Wertkorrekturen als «ausserordentliche oder ausserplanmässige Abschreibungen» bezeichnet. Für Wertkorrekturen auf dem Anlagevermögen bestand nach herrschender Lehre ausser bei qualifizierten Beteiligungen (Art. 62 Abs. 4 DBG) keine Korrekturvorschrift, welche ein Abweichen von der Handelsbilanz ermöglicht hätte. Dies führte zum Grundsatz: «*Was abgeschrieben ist, bleibt abgeschrieben.*»⁵⁹⁾

Ein Teil der Lehre löste sich gänzlich von der früheren handelsrechtlichen Begrifflichkeit und ging davon aus, dass Wertberichtigungen auch auf dem Anlagevermögen gebildet werden konnten, sofern es sich um «vorübergehende Wertveränderungen» handelte.⁶⁰⁾ Das Unsicherwerden bisheriger Bilanzansätze sowie blosse Verlustgefahren rechtfertigten keine endgültigen Wertanpassungen in Form von definitiven Abschreibungen. Solche Wertberichtigungen seien als «*andere unmittelbar drohende Verlustrisiken*» aufzufassen bzw. unter dem Rechtstitel von Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG (Rückstellungen) zu bilden. Als Rückstellungen könnten sie von den Steuerbehörden rückgängig gemacht werden, wenn deren geschäftsmässige Begründetheit wegfalle.⁶¹⁾

Unter neuem Recht stellt sich vor diesem Hintergrund die Frage, ob auch Wertberichtigungen (bzw. altrechtlich «ausserordentliche oder ausserplanmässige Abschreibungen») auf dem Anlagevermögen stets provisorischer Natur sind, weil sie unter Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG zu fassen sind. Sie könnten damit steuerlich aufgerechnet werden, wenn sich der Wert erholt und die Wertberichtigung insofern nicht mehr geschäftsmässig begründet ist.

Diese Frage ist aus mehreren Gründen zu verneinen: Auch unter neuem Rechnungslegungsrecht gilt das Imparitätsprinzip als Teil des Vorsichtsprinzips (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR):⁶²⁾ Verluste sind bereits bilanzmässig zu berücksichtigen, wenn sie erkennbar sind und der sorgsame Kaufmann mit ihnen ernstlich rechnen muss.⁶³⁾ Erträge sind demgegenüber erst zu erfassen, wenn zufolge eines Geschäftsvorfalles gegen einen Schuldner eine rechtlich und tat-

⁵⁹⁾ *Känzig Ernst*, Die eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), 2. Aufl., I. Teil, Art. 1-44 WStB, Basel 1982, Art. 22 Abs. 1 lit. b N 113; *Locher Peter*, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49-101 DBG, Therwil/Basel 2004, Art. 62 N 3; vgl. auch die in Fn. 57 genannten Quellen.

⁶⁰⁾ *Locher*, Komm. DBG (Fn. 57), Art. 28 N 3, Art. 29 N 25 auch zum Folgenden.

⁶¹⁾ Art. 29 Abs. 2 DBG; Art. 63 Abs. 2 DBG.

⁶²⁾ *Müller/Henry/Barmettler*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 960 N 11.

⁶³⁾ *Böckli*, neue OR-Rechnungslegung (Fn. 28), S. 44; vgl. Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1710; *Handschin*, Rechnungslegung (Fn. 23), Basel 2013, S. 174; *Müller/Henry/Barmettler*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958c N 52.

sächlich durchsetzbare Forderung entstanden ist (Realisationsprinzip); sie sind kurzum erst zu erfassen, wenn sie durch eine Transaktion mit einer Gegenpartei bestätigt sind. Wertverluste sind hingegen handelsrechtlich bereits mit deren Erkennbarkeit eingetreten. Verluste müssen sich – anders als die Erträge – nicht durch eine Transaktion mit einer Gegenpartei konkretisieren, damit sie als realisiert gelten. Es liegen somit keine «unmittelbar drohenden Verlustrisiken» (i.S.v. Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG) vor. Das Verlustrisiko ist in diesem Fall nicht «unmittelbar drohend», sondern bereits eingetreten. Wird der Vermögensgegenstand in der Folge über dem Buchwert veräussert, kann nicht von einem Wegfall des Verlustrisikos gesprochen werden, es wird vielmehr ein Kapitalgewinn realisiert. Ebenfalls kein Wegfall eines Verlustrisikos liegt vor, wenn sich die Umstände derart verändern, dass der Vermögenswert sicher über dem Buchwert veräussert werden könnte; richtigerweise muss in diesem Fall von einer Wertaufholung gesprochen werden.⁶⁴⁾

Zudem legt auch die Gesetzessystematik nahe, dass Wertberichtigungen auf dem Anlagevermögen generell nicht unter Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG zu subsumieren sind, d.h. steuerrechtlich nicht unter die Rückstellungen fallen. Wertkorrekturen, die sich nach dem tatsächlichen Wert bemessen, werden bereits in Art. 28 Abs. 2 DBG bzw. Art. 62 Abs. 2 DBG explizit erwähnt und als «Abschreibungen» bezeichnet. Diese Erwähnung wäre sinnlos, wenn solche Wertkorrekturen gleichzeitig unter den Rückstellungsbegriff fallen würden. Wird demgegenüber eine Wertberichtigung für ein bloss mögliches künftiges Verlustrisiko (i.S. einer stillen Reserve) gebildet, liegt jedenfalls kein «unmittelbar drohendes» Verlustrisiko vor, so dass auch in diesem Fall die Subsumtion unter Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG ausscheidet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass seit der Rechnungslegungsrevision und der damit einhergehenden Veränderung der Begriffsdefinitionen die in der steuerrechtlichen Lehre vorzufindende Unterscheidung in definitive Wertkorrekturen (Abschreibungen) und provisorische Wertkorrekturen (Wertberichtigungen) hinfällig ist. Soweit Wertberichtigungen für (bereits eingetretene oder bloss potentielle) Verlustrisiken im Zusammenhang mit dem *Umlaufvermögen* gebildet werden, sind diese unter Art. 29 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 63 Abs. 1 lit. b DBG zu subsumieren. Soweit diese nicht mehr geschäftsmässig begründet sind, können sie kraft expliziter Korrektornorm⁶⁵⁾ unabhängig von der handelsrechtlichen Behandlung steuerbilanziell aufgerechnet werden. Nicht mehr geschäftsmässig begründete Wertberichtigungen auf dem *Anlagevermögen* sind – wie bisher die ausserordentlichen Abschreibungen – definitiv und können in Folgeperioden ohne Aufwertung in der Handelsbilanz mangels Korrektornorm grundsätzlich nicht dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden. Ausgenommen hiervon sind lediglich die Wertberichtigungen auf qualifizier-

⁶⁴⁾ Vgl. Böckli, neue OR-Rechnungslegung (Fn. 28), S. 46.

⁶⁵⁾ Art. 29 Abs. 2 DBG; Art. 63 Abs. 2 DBG.

ten Beteiligungen, für die nach wie vor eine steuerliche Korrektornorm existiert (Art. 62 Abs. 4 DBG).

3.2.2 Wertkorrekturen zu Wiederbeschaffungszwecken oder zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens

Nach Art. 960a Abs. 4 OR dürfen zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens vorgenommen werden. Damit folgt das neue Rechnungslegungsrecht einer gewohnten helvetischen Tradition: «Geheime Notvorräte» (stille Reserven) können weiterhin willkürlich angelegt werden. Im Gesetz findet sich zwar das Gebot, die Rechnungslegung solle die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können (Art. 958 Abs. 1 OR). Dieses erweist sich vor dem Hintergrund der Möglichkeit zur Bildung von stillen Willkürreserven jedoch als zahllos.

Betreffend die steuerliche Anerkennung solcher Wertkorrekturen verweist die Botschaft 2007 auf die steuerrechtlichen Vorschriften.⁶⁶⁾ Dies ist verständlich, handelt es sich bei dieser Bestimmung doch um eine Norm, welche die weitgehende Schaffung stiller Reserven zulässt.⁶⁷⁾ Die SSK kommt in ihrer Analyse zum Ergebnis, dass solche Abschreibungen und Wertberichtigungen mit Ausnahme der Einmalabschreibungen nicht als geschäftsmässig begründet anzuerkennen seien.⁶⁸⁾ Sie werden im Umfang, in dem die Abschreibungen die steuerlichen Maximalsätze überschreiten, dem steuerbaren Gewinn zugerechnet. Es gilt jedoch zu beachten, dass generelle Unterbewertungen zumindest in limitiertem Ausmass auch steuerlich möglich sind.

Insbesondere 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 Herstellungskosten respektive des niedrigeren Marktwertes der Vorräte.⁶⁹⁾ 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 handels-

⁶⁶⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1711.

⁶⁷⁾ Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, Herausgegriffene Probleme und Lösungsansätze, ST 2012, S. 830 (zit. Probleme und Lösungsansätze).

⁶⁸⁾ SSK, Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht (Fn. 27), S. 4.

⁶⁹⁾ Hierzu ausführlich: Danon Robert, in: Daniëlle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Basel 2008, Art. 63 N 26 (zit. Comm. IFD); Reich/Züger, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 29.

rechtliche Verbuchung voraus. Art. 960a Abs. 4 OR bietet Gewähr, dass solche Wertkorrekturen auch unter neuem Recht zulässig sind.⁷⁰⁾

Auch auf *Debitoren* werden aus verfahrensökonomischen Gründen pauschale Wertberichtigungen (sog. Delkredere) zugelassen. Diese betragen bei der direkten Bundessteuer für *inländische Debitoren* 5%, für *ausländische* 10%.⁷¹⁾ Teilweise sind in den Kantonen höhere Wertberichtigungen zulässig.⁷²⁾ Soweit diese Delkrederepauschalen über das nach kaufmännischen Grundsätzen (Art. 960a Abs. 3 OR) ermittelte Delkredere hinausgehen, kann der handelsrechtliche Ausweis unter Art. 960a Abs. 4 OR erfolgen.⁷³⁾ Auch bei dieser Methode können zusätzlich Einzelbewertungen vorgenommen werden. In diesem Fall sind jedoch sowohl grösseren als auch kleineren Risiken (Forderungen gegen Gemeinwesen oder Forderungen mit ausreichender Sicherheit) unterliegende Debitoren auszuscheiden und separat zu bewerten.⁷⁴⁾ Auf den dann verbleibenden Debitoren können die pauschalen Wertberichtigungen vorgenommen werden.⁷⁵⁾ In der Praxis erfolgen Aufrechnungen zum steuerbaren Gewinn insbesondere 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.⁷⁶⁾ Diese Praxis vermag indes mit Blick auf die Pflicht zu rechtsgleichem staatlichen Handeln (Art. 127 Abs. 2 BV) nicht zu überzeugen.⁷⁷⁾ Ausnahmen sind gleichmässig zu verwirklichen. Bei Forderungen unter nahestehenden Personen besteht in der Regel ebenfalls ein Ausfallrisiko. Zudem sind auch Konzerngesellschaften als eigenständige Rechtssubjekte anzuerkennen.

4. Rückstellungen

4.1 Vorbemerkung zum Rückstellungsbegriff

Steuerlich sind Rückstellungen nach Art. 29 Abs. 1 DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 DBG zulässig für:

– im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist;

⁷⁰⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1711; *Duss/Buchmann* (Fn. 50), Folie 27; vgl. hierzu kritisch: *Böckli Peter*, Auswirkungen der neuen Rechnungslegung auf die Gewinnsteuer, Ungeheimheiten, Widersprüche und ungelöste Fragen, ST 2011, S. 235 (zit. Auswirkungen).

⁷¹⁾ *Reich/Züger*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 32 m.w.H.

⁷²⁾ So bspw. im Kanton Zürich: *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Komm. StG ZH (Fn. 57), § 64 N 128.

⁷³⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1711; *Duss/Buchmann* (Fn. 50), Folie 27; vgl. *Böckli*, Auswirkungen (Fn. 70), S. 235.

⁷⁴⁾ *Reich/Züger*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 32.

⁷⁵⁾ *Reich/Züger*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 32.

⁷⁶⁾ So bspw. in den Kantonen Solothurn, St. Gallen, Zug.

⁷⁷⁾ Vgl. auch Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 22.12.2011, VGE II 2011 105.

- Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere 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.

Es werden folglich ganz unterschiedliche Tatbestände unter den Rückstellungsbegriff subsumiert, die handelsrechtlich teilweise nicht als Rückstellungen gelten. Aus handelsrechtlicher Sicht sind Rückstellungen zwingend zu bilden, sofern vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2 OR). 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. Solche handelsrechtlich zwingend zu bilanzierenden Rückstellungen werden nachfolgend als «Rückstellungen im engeren Sinne» bezeichnet. Demgegenüber zählen gemäss Art. 29 Abs. 1 DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 DBG auch Verlustrisiken im Zusammenhang mit dem Umlaufvermögen zu den Rückstellungen, obwohl diese handelsrechtlich unter die Begriffe Abschreibung bzw. Wertberichtigung fallen. Ebenfalls keine Rückstellungen i.e.S. sind «Rückstellungen» für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte. Hierbei handelt es sich nicht um eine im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtung, sondern um eine steuerlich privilegierte Reservenbildung für künftige Aufwendungen.⁷⁸⁾ Im Folgenden wird für solche Rückstellungen i.w.S. der Begriff der «Rücklage» verwendet.

Kongruenz zwischen Handelsrecht und Steuerrecht ist insofern gewährleistet, als Rückstellungen i.e.S. geschäftsmässig begründet sind und somit auch steuerlich akzeptiert werden.⁷⁹⁾ 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*⁸⁰⁾ bzw. aus einer *faktischen Verpflichtung*⁸¹⁾ ergeben, sofern am Ende des Geschäftsjahres mit der Erfüllung gerechnet werden muss.

4.2 Bildung «zusätzlicher Rückstellungen»

Art. 960e Abs. 3 OR erlaubt die Bildung «zusätzlicher Rückstellungen» für:

- regelmässige anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen;

⁷⁸⁾ Reich/Züger, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 39.

⁷⁹⁾ Vgl. BGer vom 23.8.2010, 2C_392/2009, E. 2.2; BGer vom 12.10.2012, 2C_945/2011, 2C_946/2011, E. 2.2.

⁸⁰⁾ Reich/Züger, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 15.

⁸¹⁾ Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Komm. StG ZH (Fn. 57), § 64 N 123.

- Sanierungen von Sachanlagen;
- Restrukturierungen;
- die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens

Bei diesen «zusätzlichen Rückstellungen» handelt es sich regelmässig nicht um Rückstellungen i.e.S., sondern um Rücklagen.

4.2.1 Rückstellungen für Garantieverpflichtungen

Steuerlich *nicht zulässig* und damit aufgerechnet werden Rückstellungen insbesondere, 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 (sog. *Eventualverbindlichkeiten*). Hierunter fallen bspw. *Bürgschaften*, *Pfandrechte* oder *Garantien*.⁸²⁾

Sobald mit der Erfüllung von Eventualverbindlichkeiten ernstlich gerechnet werden muss, mutieren diese zu (bilanzierungspflichtigen) Rückstellungen i.e.S., welche auch steuerlich zum Abzug zuzulassen sind. Typische Beispiele für solche 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 i.e.S. dar, sofern mit der Einforderung der Zahlung am Bilanzstichtag ernstlich zu rechnen ist.⁸³⁾ Ferner können die in Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1 OR explizit genannten Garantieverpflichtungen steuerlich zum Abzug gebracht werden, soweit mit deren Erfüllung gerechnet werden muss.⁸⁴⁾ 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. Soweit solche Beiträge Dritter nicht berücksichtigt sind, ist die Rückstellung als nicht geschäftsmässig begründet aufzurechnen.

Grundsätzlich werden steuerrechtlich keine pauschal berechneten Rückstellungen für Garantieverpflichtungen zugelassen. Die kantonale Steuerpraxis sieht jedoch gleichwohl teilweise die Möglichkeit zur Bildung von Pauschalrückstellungen vor. Im Baugewerbe hat sich die Regel durchgesetzt, dass 1 bis 2% der letzten beiden dem Bilanzstichtag vorangegangenen Jahresumsätze als

⁸²⁾ Reich/Züger, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 20.

⁸³⁾ BGer vom 12.10.2012, 2C_945/2011, 2C_946/2011.

⁸⁴⁾ Reich/Züger, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 20.

Garantierückstellung zugelassen werden.⁸⁵⁾ Gewisse Kantone kennen ähnliche Pauschalen auch für andere Branchen als das Baugewerbe.⁸⁶⁾ Teilweise wird für Garantieverpflichtungen in einem bestimmten Umfang generell auf Nachweise verzichtet.⁸⁷⁾

4.2.2 Rückstellungen für die Sanierung von Sachanlagen

Nach Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG bzw. 63 Abs. 1 lit. c DBG können Rückstellungen auch für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken gebildet werden. In der Steuerpraxis werden unter diese Bestimmung u.a. Rückstellungen für Grossreparaturen von Liegenschaften wie Fassadenrenovationen, Ersatz von Heizungs- oder Liftanlagen usw. gefasst.⁸⁸⁾ Die Höhe der steuerlich teilweise akzeptierten Rückstellungen für Grossreparaturen ist kantonal unterschiedlich.⁸⁹⁾ Im Kanton Zürich dürfen ohne besonderen Nachweis 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.⁹⁰⁾

Handelsrechtlich lässt sich die Bildung von Rückstellungen für Grossreparaturen nun unter Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 OR subsumieren (Rückstellung für die Sanierungen von Sachanlagen). Unter den Begriff der Sachanlagen fallen jedoch nicht nur Liegenschaften. Steuerlich dürften solche Rückstellungen im Regelfall aufgerechnet werden, sofern es sich bei den Sachanlagen nicht um

⁸⁵⁾ So bspw. im Kanton Zürich (*Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Komm. StG ZH [Fn. 57], § 64 N 124). Im Kanton Aargau werden 1 bis 2% der letzten beiden dem Bilanzstichtag vorangegangenen Jahresumsätze als Bruttogarantierückstellung zugelassen, wobei i.d.R. 1% auf dem letzten und 0.5% auf dem vorletzten Jahresumsatz gebildet werden darf (*Funk*, Komm. StG AG [Fn. 57], § 36 N 39).

⁸⁶⁾ So bspw. der Kanton Luzern: Hier werden unter gewissen Voraussetzungen auch für Produktionsunternehmen oder Treuhand- und Revisionsgesellschaften pauschal bemessene Garantierückstellungen akzeptiert (Steuerbuch Luzern, Weisungen StG § 36 f. / 77 f. Nr. 2). Der Kanton Schwyz gewährt eine pauschale Rückstellung für Garantieleistungen i.H.v. 4%, wobei für Handels- und Dienstleistungsunternehmen gewisse Nachweise erforderlich sind (Weisung betreffend Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen vom 24. Oktober 2006, N 23).

⁸⁷⁾ Ohne besonderen Nachweis werden im Kanton Bern Rückstellungen für Garantieleistungen i.H.v. 2% auf dem garantispflichtigen Umsatz akzeptiert (Art. 15 Abs. 4 Abschreibungsverordnung vom 18. Oktober 2000 [BSG 661.312.59]). Kanton Solothurn: Garantierückstellungen bis 2% des durchschnittlichen Umsatzes des aktuellen Geschäftsjahres und des Vorjahres müssen nicht begründet werden.

⁸⁸⁾ *Reich/Züger*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 39; *Danon*, Comm. IFD (Fn. 69), Art. 63 N 34.

⁸⁹⁾ Bspw. kennen folgende Kantone diesbezüglich eine explizite Praxisfestlegung: Zürich, Schwyz, Zug, Luzern, Bern, Thurgau, Appenzell-Ausserrhodon, Graubünden, Schaffhausen.

⁹⁰⁾ *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Komm. StG ZH (Fn. 57), § 64 N 127.

Liegenschaften handelt oder die Rückstellung für Grossreparaturen das zulässige Ausmass gemäss kantonaler Praxis übersteigt.⁹¹⁾

4.2.3 Rückstellungen für Restrukturierungen

Das Handelsrecht ermöglicht ausdrücklich die Bildung von Rückstellungen für Restrukturierungen (Art. 960e Abs. 3 Ziff. 3 OR). Auch wenn es sich hierbei regelmässig um vorweggenommenen Aufwand handelt, lässt die kantonale Steuerpraxis teilweise auch die Bildung solcher Rücklagen zu. Die kantonalen Steuergesetze sehen verschiedentlich die Möglichkeit zur Bildung von Rückstellungen für Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen vor.⁹²⁾

4.2.4 Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens

Mit der Formulierung «zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens» belässt das Handelsrecht einen weitgehenden Spielraum zur Bildung von Rücklagen.⁹³⁾ Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens sind jedoch in der Regel nicht geschäftsmässig begründet, da sie normalerweise zur Bildung von stillen Reserven führen. Sie sind somit grundsätzlich dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen.⁹⁴⁾

Es sind jedoch auch Rückstellungen unter diesem Titel denkbar, die steuerlich zu akzeptieren sind. 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.⁹⁵⁾ Der Wortlaut von Art. 960e Abs. 2 OR zu den Rückstellungen i.e.S. 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.⁹⁶⁾ Es kann dazu kommen, dass die Leistung der Gegenpartei geringer auszufallen droht, als die eigene Leistung. Nach dem Wortlaut scheint diese Art der drohenden Verluste aus schwebenden Geschäften nicht unter Art. 960e Abs. 2 OR zu fallen. Die Generalmächtigung in Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR zur Bildung von Rückstellungen zur «Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens» böte jedenfalls Gewähr, dass auch solche Rückstellungen handelsrechtlichen Unterschlupf finden.⁹⁷⁾ In der *steuerrechtli-*

⁹¹⁾ *Duss/Buchmann* (Fn. 50), Folien 45 f.

⁹²⁾ 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.

⁹³⁾ *Stenz*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 960e N 47, 49 ff.

⁹⁴⁾ *Duss/Buchmann* (Fn. 50), Folie 45 f.; SSK, Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht (Fn. 27), S. 4.

⁹⁵⁾ *Reich/Züger*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 19.

⁹⁶⁾ *Böckli*, Probleme und Lösungsansätze (Fn. 67), S. 823 f.

⁹⁷⁾ *Duss/Buchmann* (Fn. 50), Folie 43.

chen Lehre wird die Auffassung vertreten, drohende Verluste aus schwebenden Geschäften seien generell unter Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 lit. a DBG zu fassen und somit auch steuerlich zu akzeptieren.⁹⁸⁾ Schwebende Geschäfte, die erwartungsgemäss zu einem Minderzufluss führen, stellen jedoch ein «*drohendes Verlustrisiko*» dar und sind daher unter Art. 29 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 61 Abs. 1 lit. c DBG zu subsumieren.

Nach Art. 29 Abs. 1 lit. d DBG bzw. 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 diesen Normen hat auch der Steuergesetzgeber den Grundsatz durchbrochen, wonach Rückstellungen nur für Sachverhalte zulässig sind, die ihren Ursprung im abgelaufenen Geschäftsjahr haben.⁹⁹⁾ Es handelt sich um eine Rücklage und nicht um eine Rückstellung i.e.S. Deren Bildung ist jedoch unter Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR handelsrechtlich gleichwohl zulässig.¹⁰⁰⁾ Die Rücklage führt zu einer Aufwandvorverschiebung analog einer Sofortabschreibung 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. Gerade für grosse Unternehmen ist die betragliche Obergrenze deutlich zu tief angesetzt.¹⁰¹⁾

4.3 Nicht mehr begründete Rückstellungen

Nach Art. 960e Abs. 4 OR müssen nicht mehr begründete Rückstellungen wie unter altem Recht¹⁰²⁾ handelsrechtlich nicht aufgelöst werden.¹⁰³⁾ Um eine Diskrepanz von Handels- und Steuerbilanz zu vermeiden, war im Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts (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 Ablehnung¹⁰⁴⁾ und wurde schliesslich fallengelassen.

Steuerrechtlich werden Rückstellungen und Wertberichtigungen (nach Art. 29 Abs. 2 DBG; Art 63 Abs. 2 DBG) hingegen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.¹⁰⁵⁾ Dies gilt auch für *Rückstellungen*, die nicht geschäftsmässig begründet waren und fälschlicherweise von der Veranlagungsbehörde zum Abzug zugelassen wurden. Rückstellungen

⁹⁸⁾ Reich/Züger, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 19; Danon, Comm. IFD (Fn. 69), Art. 63 N 20.

⁹⁹⁾ Reich/Züger, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 39.

¹⁰⁰⁾ Duss/Buchmann (Fn. 50), Folie 44.

¹⁰¹⁾ Vgl. Locher, Komm. DBG (Fn. 57), Art. 29 N 43 m.w.H.

¹⁰²⁾ Vgl. Art. 669 Abs. 2 aOR.

¹⁰³⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1714.

¹⁰⁴⁾ EJPd, Zusammenfassung der Vernehmlassungsergebnisse vom Februar 2007, S. 32 f.

¹⁰⁵⁾ Weiterführend: Reich/Züger, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 29 N 48 ff.

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.¹⁰⁶⁾ 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.¹⁰⁷⁾ Entsprechend kann in jeder noch nicht definitiven Steuerperiode die nicht (mehr) begründete Rückstellung in der Steuerbilanz aufgelöst und der steuerbare Gewinn entsprechend erhöht werden.

5. Eigene Beteiligungsrechte (Kapitalanteile)

5.1 Bisherige steuerliche Praxis beim Erwerb, Halten und bei der Veräusserung eigener Beteiligungsrechte

Eine explizite gesetzliche Regelung der Steuerfolgen aus dem Erwerb eigener Beteiligungsrechte findet sich lediglich im Verrechnungssteuerrecht (Art. 4a VStG).¹⁰⁸⁾ Im Zusammenhang mit dem Erwerb, dem Halten und der Veräusserung eigener Beteiligungsrechte stellen sich jedoch auch Fragen in anderen Bereichen des Steuerrechts.

Unter bisherigem 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 OR¹⁰⁹⁾). 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 unge-

¹⁰⁶⁾ BGer vom 23.8.2010, 2C_392/2009, StE 2010 B 72.14 Nr. 35, E. 3.2.

¹⁰⁷⁾ BGer vom 23.8.2010, 2C_392/2009, StE 2010 B 72.14 Nr. 35, E. 3.2.; a.M. offenbar *Zweifel Martin/Beusch Michael*, Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, in: Ernst Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag, Zürich/Basel/Genf 2006, S. 71.

¹⁰⁸⁾ Im Einkommenssteuerrecht der natürlichen Personen besteht in Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ferner ein expliziter Verweis auf Art. 4a VStG.

¹⁰⁹⁾ Aufgrund der Abkopplung der Revision des Rechnungslegungsrechts von der Aktienrechtsrevision wurden diese Bestimmungen vorerst unverändert belassen. Der damit geschaffene Widerspruch zu Art. 959a OR wird voraussichtlich mit der geplanten Revision des Aktienrechts behoben (vgl. Art. 659a Abs. 4 E-OR). Der vom Gesetzgeber gewollte Übergang zum angelsächsischen System kommt in Art. 959a OR klar zum Ausdruck. Das neue Recht geht deshalb altem vor (*lex posterior derogat legi priori*), womit die alte Buchungsweise nicht mehr zulässig ist. Gl.M. *Böckli*, neue OR-Rechnungslegung (Fn. 28), S. 113; vgl. ferner *Haas Christian*, Eigene Aktien und Kapitalverlust, ST 2013, S. 922 m.w.H. sowie *Handschin Lukas*, Eigene Aktien im Konzern, ST 2013, S. 486.

achtet ihrer handelsrechtlichen Aktivierung in der Steuerbilanz auszubuchen (durch Ausweis einer Minusreserve, die vom steuerbaren Eigenkapital abgezogen wurde).¹¹⁰⁾ In der Praxis kam es oft vor, dass Gesellschaften oder Genossenschaften in der Handelsbilanz eigene Anteile auswiesen, über die steuerrechtlich bereits abgerechnet worden war und die demzufolge steuerbilanziell nicht mehr existierten (sog. amortisierte eigene Beteiligungsrechte). Bewertungsschwankungen auf diesen steuerlich nicht mehr existenten Beteiligungsrechten 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 Prinzipien zu bewerten und die erfolgswirksam verbuchten Bewertungsschwankungen waren aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips gewinnsteuerlich relevant.

Auch Gewinne oder Verluste aus der Veräusserung der eigenen Beteiligungsrechte waren gewinnsteuerlich relevant, wenn die eigenen Beteiligungsrechte *verrechnungssteuerlich nicht amortisiert* waren.¹¹¹⁾ Wurden hingegen *verrechnungssteuerlich amortisierte* eigene Kapitalanteile zu einem Preis über dem Nennwert wieder veräussert, lag aus steuerlicher Sicht eine Kapitaleinlage vor.¹¹²⁾ Ein allfälliger handelsrechtlich ausgewiesener Gewinn war dabei steuerlich zu korrigieren (Art. 60 lit. a DBG) und in der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Nennwert konnte eine Kapitaleinlagereserve i.S.v. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG geltend gemacht werden.¹¹³⁾ Schon die beim Rückkauf zu bildende gesonderte Reserve gemäss Art. 659a Abs. 2 OR konnte aus Kapitaleinlagereserven gebildet werden,¹¹⁴⁾ 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.

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 Handelsbi-

¹¹⁰⁾ KS ESTV Nr. 5 vom 19.8.1999, Erwerb eigener Beteiligungsrechte, Ziff. 4.1 lit. c.

¹¹¹⁾ KS ESTV Nr. 5 vom 19.8.1999, Erwerb eigener Beteiligungsrechte, Ziff. 4.1 lit. a.

¹¹²⁾ KS ESTV Nr. 5 vom 19.8.1999, Erwerb eigener Beteiligungsrechte, Ziff. 6.

¹¹³⁾ 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 19.8.1999, Erwerb eigener Beteiligungsrechte, Ziff. 6).

¹¹⁴⁾ *Altorfer Jürg/Greter Marco*, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, Basel 2012, Art. 5 N 186 (zit *Autor*, Komm. VstG); *von Ah*, Komm. VStG, Art. 4a N 30a.

lanz. 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.¹¹⁵⁾ Ungewöhnlich ist jedoch, dass das verrechnungssteuerliche Konzept in der Praxis konsequent auch auf das Gewinnsteuerrecht übertragen worden ist.

5.2 Anwendung der bestehenden steuerrechtlichen Normen und Praxis unter neuem Recht

Unter neuem Recht werden eigene Beteiligungsrechte nicht mehr aktiviert. Stattdessen wird das Eigenkapital im Umfang der Anschaffungskosten reduziert, wobei unter dem Eigenkapital ein gesonderter Minusposten auszuweisen ist (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR¹¹⁶⁾).¹¹⁷⁾ Rechnungslegungsrechtlich hat damit ein Systemwechsel stattgefunden, hin zum anglo-amerikanischen Konzept, wonach der Rückkauf eigener Beteiligungsrechte wirtschaftlich einer Kapitalherabsetzung bzw. Ausschüttung an die Anteilsinhaber gleichzusetzen ist.¹¹⁸⁾ Nach Ansicht der SSK handelt es sich in steuerlicher Hinsicht allerdings lediglich um eine Änderung der Darstellung, welche die bisherige steuerliche Praxis nicht tangiert.¹¹⁹⁾ Ob die bisherige steuerliche Praxis in allen Bereichen tatsächlich ohne weitere Gesetzesänderung fortgeführt werden kann, gilt es nachfolgend zu untersuchen.

5.2.1 Steuerfolgen des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte

Auch unter neuem Recht sind die Steuerfolgen des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte gemäss 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 (insbesondere Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG) vor.¹²⁰⁾ Die Steuerfolgen des Er-

¹¹⁵⁾ *Duss/Helbing/Duss*, Komm. VStG (Fn. 114), Art. 4 N 11.

¹¹⁶⁾ Vgl. auch Art. 659a Abs. 4 E-OR (Vorentwurf zur Änderung des Obligationenrechts [Aktienrechts]).

¹¹⁷⁾ *Stefani*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 959 N 32; *Gutsche*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 959a N 158 ff.

¹¹⁸⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1660.

¹¹⁹⁾ SSK, Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht (Fn. 27), S. 3. Im erläuternden Bericht zur Änderung des Aktienrechts vom 28. November 2014 wird ebenfalls von einer blossen Änderung der Darstellung (Rechnungslegung) gesprochen (S. 95). Dies ist jedoch nicht korrekt, zumal auch die *Buchführung* davon betroffen ist. Eine Fortführung der bisherigen Buchführungspraxis zu den eigenen Beteiligungsrechten (bspw. die Ermittlung der Wertschwankungen) ist nicht normiert. Es besteht somit keine Pflicht zur Erstellung einer Schattenrechnung (vgl. hierzu unten Ziff. III.5.2.2).

¹²⁰⁾ *Duss/Helbing/Duss*, Komm. VStG (Fn. 114), Art. 4 N 1 sowie *von Ah*, Komm. VStG (Fn. 114), Art. 4a N 1.

werbs 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. Deshalb ist die Bestimmung gesetzessystematisch auch nicht unter der Marginalie «Ausnahmen» eingeordnet. Sie ist aber ebenso Spezialbestimmung zu Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG wie Art. 5 VStG.¹²¹⁾ Vor diesem Hintergrund ist auch gleichgültig, dass aufgrund der neuen handelsrechtlichen Verbuchungsweise bereits beim Erwerb Reserven der erwerbenden Gesellschaft untergehen.¹²²⁾ 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 gemäss Art. 4a Abs. 2 und 3 VStG überschritten werden.¹²³⁾

Auch unter neuem Recht muss es möglich sein, für den Rückkauf der eigenen Beteiligungsrechte *Kapitaleinlagereserven* zu verwenden und so die Erhebung der Verrechnungssteuer zu vermeiden.¹²⁴⁾ In diesem Fall ist der Minusposten gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR im Zeitpunkt des Erwerbs in Höhe des Kaufpreises als Negativposten zu den Kapitaleinlagereserven auszuweisen. Die Bestimmung von Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 OR 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, in dieser Bestimmung unter Buchstabe b und der Minusposten für eigene Kapitalanteile unter Buchstabe e separat genannt werden, 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 bzw. separat als Minus-

¹²¹⁾ *Jaussi/Duss*, Komm. VStG (Fn. 114), Art. 9 N 31 m.w.H.

¹²²⁾ Dieser Aspekt wurde in der (älteren) Literatur zwar verschiedentlich thematisiert, jedoch letztlich offen gelassen (vgl. *Mühlemann Marco/Pérez Antonio*, Bilanzierung eigener Aktien im neuen Rechnungslegungsrecht, in: Ernst & Young Tax News, Juni 2013, S. 10, *Schneider Laurenz/Goldmann Damir*, Steuerliche Massgeblichkeit des revidierten Rechnungslegungsrechts, ST 2012, S. 913).

¹²³⁾ *Gl.M. Neuhaus/Schneider* (Fn. 37), S. 818.

¹²⁴⁾ *Neuhaus/Goldmann* (Fn. 122), S. 913; *Duss/Buchmann* (Fn. 50), Folie 51; *Riedweg Peter/Remund Andreas*, Umstrukturierungen von Unternehmen, Unterlagen zum St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (IFF Universität St.Gallen) vom 20. / 21. August 2013, Folie 17 ff., auch zum Folgenden.

posten zu den Kapitaleinlagereserven bezeichnet ist.¹²⁵⁾ 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.¹²⁶⁾

Obwohl in den genannten drei Fällen 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 in der Lehre unter neuem Recht für zulässig erachtet.¹²⁷⁾

5.2.2 Steuerfolgen beim Halten eigener Beteiligungsrechte

Werden eigene Beteiligungsrechte nicht zur Kapitalherabsetzung und innerhalb der gesellschaftsrechtlichen Limiten (Art. 659 oder 783 OR) erworben, wobei auch die in Art. 4a Abs. 2 und 3 VStG geregelten Haltefristen nicht überschritten werden, führt der Erwerb nicht zu Verrechnungssteuerfolgen. Dies ungeachtet dessen, wie der Minusposten gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR ausgewiesen oder bezeichnet wird. Im Anschluss an die erstmalige Erfassung des Minuspostens zum Anschaffungswert erfolgt in der Handelsbilanz *keine Folgebewertung*.¹²⁸⁾ Denn nach neuem Recht stellen eigene Beteiligungsrechte keine aktivierbaren Vermögenswerte mehr dar und können in der Folge auch nicht bewertet werden.¹²⁹⁾ Es besteht mit anderen Worten unter revidiertem Rechnungslegungsrecht keine Grundlage mehr, um Wertschwankungen von eigenen Kapitalanteilen in der Handelsbilanz während der Haltedauer Rechnung zu tragen.¹³⁰⁾ Ausserdem findet sich im Steuerrecht keine hinreichend definierte Korrektornorm: Art. 4a VStG verlangt in der bestehenden

¹²⁵⁾ Im Ergebnis ebenso: *Riedweg/Remund* (Fn. 124), Folien 19 ff. sowie *Neuhaus/Schneider* (Fn. 37), S. 818, wobei diese Autoren einen Ausweis des Minuspostens unter den gesetzlichen Kapitalreserven fordern.

¹²⁶⁾ Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten (THK), *Ausgewählte Fragen und Antworten zum neuen Rechnungslegungsrecht*, mit letzter Änderung vom 14. Februar 2014, Zürich 2014, S. 18 (zit. Fragen).

¹²⁷⁾ Vgl. *Lipp Lorenz*, in: Vito Roberto/Hans Rudolf Trüb (Hrsg.), *Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Ergänzungsband: Revidiertes Rechnungslegungsrecht 2013*, Zürich/Basel/Genf 2013, Art. 959a N 58 ff.; a.M. *Gutsche*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 959a N 164.

¹²⁸⁾ THK, Fragen (Fn. 126), S. 17; THK, NWP 1 2014 (Fn. 31), S. 244.

¹²⁹⁾ *Böckli*, Auswirkungen (Fn. 70), S. 238 (insbesondere Fn. 64).

¹³⁰⁾ Ebenso: *Neuhaus/Schneider* (Fn. 37), S. 818, mit Verweis auf die IFRS.

Fassung keine Aktivierung von verrechnungssteuerlich nicht amortisierten eigenen Beteiligungsrechten. Auch im Gewinnsteuerrecht ist keine ausreichend bestimmte Grundlage für eine Aktivierung eigener Beteiligungsrechte in der Steuerbilanz auszumachen. Ausgeschlossen ist 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. Sie kann deshalb ohne explizite steuerrechtliche Korrekturnorm nicht bewerkstelligt werden.¹³¹⁾ 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 Korrekturnorm generell, d.h. über die Fälle der steuersystematischen Realisation hinaus, vom handelsrechtlichen Realisationsprinzip abweichen wollte.¹³²⁾ 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.¹³³⁾ 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.¹³⁴⁾ 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 Korrekturnorm auch für das Gewinnsteuerrecht gilt. Diese Auswirkung war für den Gesetzgeber vorhersehbar. Zudem soll gemäss Botschaft gerade durch diese neue Bilanzierungsweise «das wirtschaftliche Ergebnis» besser zum Ausdruck kommen.¹³⁵⁾ Vor diesem Hintergrund müsste der gesetzgeberische Wille für eine rein steuerbilanzielle

¹³¹⁾ Im Ergebnis a.M.: *Mühlemann/Perez* (Fn. 122) S. 10; *Schneider/Goldmann* (Fn. 122), S. 913.

¹³²⁾ Vgl. auch *Matteotti René*, Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, Bern 2003, S. 128.

¹³³⁾ *Matteotti* (Fn. 132), S. 128; *Brülisauer/Poltera*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 58 N 264; *Glaser Pierre-Marie*, Apports et impôts sur le bénéfice, Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genève/Zürich/Bâle 2005, S. 115 f.; *Taddei Pascal*, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, Zürich/Basel/Genf 2012, S. 100 m.w.H.

¹³⁴⁾ *Brülisauer/Poltera*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 58 N 264.

¹³⁵⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1660.

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.¹³⁶⁾ 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.¹³⁷⁾

Wertschwankungen von eigenen Beteiligungsrechten bleiben während der Haltedauer – entgegen der Ansicht der SSK – damit unter neuem Recht steuerneutral. Dies unabhängig davon, ob der Erwerb zu einer verrechnungssteuerlichen Abrechnung geführt hat oder nicht.¹³⁸⁾

5.2.3 Steuerfolgen der Wiederveräusserung eigener Beteiligungsrechte

Werden die eigenen Beteiligungsrechte nicht vernichtet, sondern wieder veräussert, ist der Minusposten gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR 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.¹³⁹⁾ Das entspricht der Systematik der IFRS,¹⁴⁰⁾ woran sich die neue Bestimmung offensichtlich orientiert. Auch die Treuhand-Kammer geht aufgrund des Verweises der Botschaft auf die internationalen Rechnungslegungsstandards¹⁴¹⁾ davon aus, dass Geschäftsvorfälle mit eigenen Kapitalanteilen wirtschaftlich Kapitalerhöhungen oder Kapitalherabsetzungen darstellen. Daher seien sie grundsätzlich erfolgsneutral im Eigenkapital (in der freiwilligen Gewinnreserve oder der gesetzlichen Kapitalreserve) zu erfassen.¹⁴²⁾ 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 offenzulegen.

Aufgrund des Massegeblichkeitsprinzips ist der handelsrechtlichen Verbuchungsweise mangels einer hinreichend bestimmten Korrektornorm¹⁴³⁾ auch

¹³⁶⁾ Zum Bestimmtheitsgebot: BGer vom 25.1.2006, 1P.579/2005, E. 6.2; BGE 131 II 272 E. 6.1.

¹³⁷⁾ BGE 105 Ia 2 E. 2.

¹³⁸⁾ Gl.M. *Riedweg/Remund* (Fn. 124), Folie 26 f.; *Neuhaus/Schneider* (Fn. 37), S. 818.

¹³⁹⁾ *Gutsche*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 959a N 166; *Böckli*, Auswirkungen (Fn. 70), S. 238; *Schneider/Goldmann* (Fn. 122), S. 913; *Neuhaus/Schneider* (Fn. 37), S. 818.

¹⁴⁰⁾ 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.»

¹⁴¹⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1660.

¹⁴²⁾ THK, Fragen (Fn. 126), S. 17 f.; THK, HWP I 2014 (Fn. 31), S. 244, auch zum Folgenden.

¹⁴³⁾ Vgl. oben Ziff. III.5.2.2.

für Steuerzwecke zu folgen. Dabei ist jedoch gleichzeitig die Systematik von Art. 4a VStG zu berücksichtigen. Das führt zu folgenden möglichen Konstellationen:¹⁴⁴⁾

- Bei *erfolgsneutraler Verbuchung* bleiben die Wertschwankungen aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auch gewinnsteuerlich unbeachtlich.¹⁴⁵⁾ 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 zu, ist eine positive Differenz den Kapitaleinlagereserven zuzuweisen. Andernfalls ist eine positive Differenz der übrigen gesetzlichen Kapitalreserve¹⁴⁶⁾ gutzuschreiben. Eine negative Differenz ist mit der gesetzlichen Kapitalreserve oder mit Gewinnreserven zu verrechnen.
- Bei *erfolgswirksamer Verbuchung* ist hingegen zuerst zu prüfen, ob die veräusserten Anteile verrechnungssteuerlich amortisiert waren oder nicht. Der bisherigen Systematik¹⁴⁷⁾ folgend, sind Differenzen gewinnsteuerlich aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips grundsätzlich relevant,¹⁴⁸⁾ sofern die eigenen Anteile verrechnungssteuerlich *nicht amortisiert* waren. Die nach Verrechnung mit dem Minusposten verbleibenden Differenzen fliessen in diesem Fall über die Erfolgsrechnung in die Gewinnreserven. Sind die veräusserten Anteile dagegen verrechnungssteuerlich *amortisiert*, ist eine positive Differenz (Gewinn) aufgrund von Art. 60 lit a DBG gewinnsteuerlich zu neutralisieren¹⁴⁹⁾ 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 Gewinnreserven separat auszuweisen und als steuer-

¹⁴⁴⁾ S. zum Ganzen: *Duss/Buchmann* (Fn. 50), Folie 52.

¹⁴⁵⁾ Ebenso: *Neuhaus/Schneider* (Fn. 37), S. 818; *Riedweg/Remund* (Fn. 124), Folie 27.

¹⁴⁶⁾ Gemäss HWP ist auch eine Zuweisung zu den freiwilligen Gewinnreserven möglich, vgl. THK, HWP I 2014 (Fn. 31), S. 244; Gemäss Entwurf zur Revision des Aktienrechts ist der Mehrerlös (Agio) bei Ausgabe von Aktien der gesetzlichen Kapitalreserve zuzuweisen (Art. 671 Abs. 1 Ziff. 1 E-OR). Dieser Systematik folgend dürfte auch ein Mehrerlös bei Wiederveräusserung eigener Beteiligungsrechte der gesetzlichen Kapitalreserve zuzuweisen sein.

¹⁴⁷⁾ Vgl. oben Ziff. III.5.1.

¹⁴⁸⁾ Geht man hingegen davon aus, dass die Wiederveräusserung trotz erfolgswirksamer Verbuchung wirtschaftlich eine Kapitalerhöhung darstellt, liesse sich der gewinnsteuerwirksamen Behandlung des Veräusserungsgewinns Art. 60 lit. a DBG (bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG) entgegenhalten. 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.

¹⁴⁹⁾ Die Anwendbarkeit dieser Bestimmung dem Grundsatz nach ebenfalls bejahend: *Neuhaus/Schneider* (Fn. 37), S. 818.

lich 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).

5.2.4 Bemessung des steuerbaren Eigenkapitals

Weitere steuerliche Implikationen des geänderten Ausweises eigener Kapitalanteile unter neuem Recht ergeben sich im Bereich der Bemessung des *steuerbaren Eigenkapitals*. Gemäss Art. 29 Abs. 2 lit. a StHG besteht dieses bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital sowie den offenen und als Gewinn versteuerten stillen Reserven. Auch für die Kapitalsteuer gilt das Massgeblichkeitsprinzip. Der Ausweis eigener Kapitalanteile als Minusposten führt damit im Vergleich zum bisherigen Recht zu einer Verminderung der Bemessungsgrundlage für die Kapitalsteuer.¹⁵⁰⁾ Denn – wie bereits erwähnt¹⁵¹⁾ – enthält das Steuerrecht nirgends eine gesetzliche Grundlage, um die eigenen Anteile in der Steuerbilanz zu aktivieren und damit steuerbilanziell den gleichen Zustand wie unter bisherigem Recht herzustellen. Das gilt unabhängig davon, ob die eigenen Anteile steuerlich amortisiert sind oder nicht.¹⁵²⁾ Dieses Ergebnis deckt sich auch mit dem klar erkennbaren Willen des Gesetzgebers, den Rückkauf eigener Anteile neu als Rückzahlung an die Eigenkapitalgeber zu verstehen.¹⁵³⁾ Als Konsequenz sinkt mit dem geänderten Ausweis zwangsläufig auch die Schwelle für das verdeckte Eigenkapital.¹⁵⁴⁾

6. Buchführung in Fremdwährung

6.1 Der Leitentscheid des Bundesgerichts aus dem Jahr 2009

Das Bundesgericht setzte sich in seinem Entscheid vom 1. Oktober 2009¹⁵⁵⁾ mit der Frage auseinander, wie Differenzen aus der Umrechnung eines in Fremdwährung erstellten Abschlusses in Schweizer Franken zu behandeln sind. Da-

¹⁵⁰⁾ *Mühlemann/Perez* (Fn. 122), S. 10; *Belchior Renato*, Auswirkungen des neuen Rechnungslegungsrechts auf die Steuern, Zuger Steuerpraxis 54 (2013), S. 37; *Riedweg/Remund* (Fn. 124), Folie 29.

¹⁵¹⁾ Vgl. oben Ziff. III.5.2.1 sowie III.5.2.2.

¹⁵²⁾ A.M. ist hier – Verlautbarungen zufolge in Abstimmung mit der SSK – das Steueramt des Kantons Solothurn. Gemäss Wegleitung 2014 zur Steuererklärung für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Ziff. 51/52.6) 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 geltendem Steuerrecht jedoch einer gesetzlichen Grundlage.

¹⁵³⁾ Botschaft 2007 (Fn. 3), S. 1706.

¹⁵⁴⁾ *Mühlemann/Perez* (Fn. 122), S. 11; *Duss/Buchmann* (Fn. 50), Folie 52.

¹⁵⁵⁾ BGE 136 II 88 = ASA 2009/10, S. 495 ff. = StE 2010 B 72.11 Nr. 17 = RDAF 2009, S. 570 ff.

bei 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»¹⁵⁶⁾ bezeichnet). Kursdifferenzen seien handelsrechtlich erfolgswirksam auszuweisen (unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips^{157),158)}. *Umrechnungsdifferenzen* stünden dagegen nicht im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit und seien deshalb handelsrechtlich in Anlehnung an die entsprechenden Regeln gemäss den IFRS¹⁵⁹⁾ erfolgsneutral im Eigenkapital zu erfassen.¹⁶⁰⁾ Nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Steuerrecht gelte dies auch für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns.¹⁶¹⁾

Der handelsrechtliche Vorfrageentscheid erweckt den Eindruck, das Massgeblichkeitsprinzip sei nicht in Frage gestellt worden. Formell betrachtet trifft dies durchaus zu, denn das Bundesgericht stellt das *Massgeblichkeitsprinzip* in seinen Erwägungen tatsächlich in keiner Weise in Frage, im Gegenteil: Die Anwendbarkeit des Massgeblichkeitsprinzips wird explizit bestätigt. Da der vom Bundesgericht 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.¹⁶²⁾ Faktisch bedeutete dies eine Aushebelung des Massgeb-

¹⁵⁶⁾ Für eine technisch korrekte Definition des aus den internationalen Rechnungslegungsstandards entlehnten Begriffs der funktionalen Währung («functional currency») vgl. *Glanz/Pfaff*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958d N 26 ff.

¹⁵⁷⁾ *Müller/Henry/Barmettler*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958c N 52.

¹⁵⁸⁾ Obwohl das Bundesgericht dies offen lässt, bestanden in der Praxis nie Zweifel daran, dass das Imparitätsprinzip auch nach dem Entscheid auf *Kursgewinne* anwendbar bleibt. Das Vorsichtsprinzip, woraus das Imparitätsprinzip abgeleitet wird, galt auch schon unter altem Recht, zumindest für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 aOR). Dementsprechend dürfen nach wie vor nicht realisierte Kursgewinne der Erfolgsrechnung nicht gutgeschrieben bzw. müssen neutralisiert werden, während nicht realisierte Kursverluste der Erfolgsrechnung zu belasten sind. Diese Verbuchungsweise wird weiterhin auch steuerlich akzeptiert.

¹⁵⁹⁾ International Financial Reporting Standards: IAS 21.39.

¹⁶⁰⁾ BGE 136 II 88 = ASA 78 (2009/10), S. 495 ff. = StE 2010 B 72.11 Nr. 17 = RDAF 2009, S. 570, E 4.3.

¹⁶¹⁾ Für eine ausführliche Zusammenfassung des Entscheids siehe *Duss Marco/Duss Fabian*, Währungsdifferenzen aus Umrechnung bei Buchführung in Fremdwährung, ST 2010, S. 407 f.

¹⁶²⁾ Eine ausführliche Darstellung der vorzunehmenden Korrekturen findet sich bei *Duss/Duss* (Fn. 161), S. 412 ff. und *Duss Fabian/Schill Philipp*, Fremdwährungen im Unternehmenssteuerrecht, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung vom 27. September 2011, Folie 32.

lichkeitsprinzips¹⁶³) und den Übergang zu einer eigenständigen Steuerbilanz für Steuerpflichtige mit Buchführung in Fremdwährung.¹⁶⁴) Das führte zu grossen Schwierigkeiten in der Praxis, die bis heute nicht abschliessend gelöst sind.

Der Entscheid erregte viel Aufsehen und wurde insbesondere in der steuerrechtlichen Literatur ausgiebig diskutiert.¹⁶⁵) Die Hauptkritikpunkte lassen sich folgendermassen zusammenfassen:¹⁶⁶)

- Die Verbindlichkeit für das Rechnungslegungsrecht wird dem Entscheid in der Praxis regelmässig abgesprochen;
- Der Entscheid hat das Massgeblichkeitsprinzip in der Praxis faktisch ausgehebelt und dadurch erhebliche Probleme und Unsicherheiten verursacht;
- Die Begründung des Entscheids, insbesondere der unreflektierte Beizug der IFRS als Auslegungshilfe für das Schweizer Buchführungs- und Steuerrecht ist umstritten. Ausserdem hat das Bundesgericht offensichtlich die IFRS unvollständig interpretiert;
- Der Entscheid verstösst unter dem geltenden Steuerrecht gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und verletzt den Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung.

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.¹⁶⁷)

¹⁶³) So auch *Röthlisberger René*, Hat das Massgeblichkeitsprinzip ausgedient?, in: Peter Mäusli-Allenspach/Michael Beusch (Hrsg.), *Steuern & Recht – Steuerrecht!*, Liber Amicorum für Martin Zweifel, Zürich/Basel/Genf 2013, S. 84.

¹⁶⁴) *Buchmann René/Duss Fabian/Handschin Lukas*, Rechnungslegung in Fremdwährung, Probleme und Lösungsansätze aus buchhalterischer, handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, ST 2013, S. 831, auch zum Folgenden.

¹⁶⁵) *Oesterhelt Stefan/Grüniger Harold*, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), SZW 2010, S. 48 ff.; *Duss/Duss* (Fn. 161), S. 407 ff.; *Rechsteiner Christoph/Scholl Nicolas*, Steuerliche Behandlung von Umrechnungsdifferenzen bei funktionaler Währung, StR 2010, S. 418 ff.; *Behnisch Urs R./Opel Andrea*, Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, ZBJV 2010, S. 481 ff.; *Benz Rolf*, Steuerliche Berücksichtigung von Währungsverlusten, zsis) 2010, S. 9 ff.; *Röthlisberger* (Fn. 163), S. 77 ff.; *Simonek Madeleine*, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2009, Bern 2010, S. 132 f.; *Matteotti René/Felber Michael*, Die Bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2009 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, ASA 79 (2010/2011), S. 749 ff.; *Kocher Martin*, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht, ASA 78 (2009/2010), S. 473 ff.; *Revaz Marie-Hélène/Bignens Cédric*, Traitement comptable et fiscal des écarts de conversion, ST 2010, S. 418 ff.; *Lienhart Denise/Wyssen Hugo*, Steuerliche Behandlung von Fremdwährungsdifferenzen, Zuger Steuerpraxis Nr. 44 2010, S. 17 ff.; *Glauser Pierre-Marie/Beusch Michael*, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 2010, S. 269; *Glanz Stephan/Pfaff Dieter*, Zur Währungsumrechnung von Handels- und Steuerbilanz, StR 2011, S. 470 ff.; *Revaz Marie-Hélène/Schmid Alessia*, Traitement fiscal des écarts de conversion, ST 2010, S. 530 ff.; *Revaz Marie-Hélène/Nathalie Pellanda Gaud*, Traitement fiscal des écarts de conversion, ST 2012, S. 475 ff.

¹⁶⁶) Weiterführend: *Altorfer/Duss/Felber*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), S. 902, N 58 ff.

¹⁶⁷) *Glanz/Pfaff*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958d N 48.

6.2 Anwendbarkeit des Entscheids unter neuem Rechnungslegungsrecht

Ob der Bundesgerichtsentscheid vom 1. Oktober 2009 unter neuem Rechnungslegungsrecht für Steuerzwecke anwendbar bleibt, ist unklar.¹⁶⁸⁾ Böckli ist der Auffassung, dass der Entscheid hinsichtlich seiner Methodik auch unter neuem 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.¹⁶⁹⁾ Auch sonst wird in der Lehre die Anwendbarkeit des Entscheids unter neuem Recht nicht ausgeschlossen, allerdings ohne die Frage genauer zu untersuchen.¹⁷⁰⁾ Schliesslich gehen insbesondere 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 neuem Rechnungslegungsrecht nichts.¹⁷¹⁾ Noch weiter geht bspw. der Kanton Solothurn, indem er in seiner Praxisfestlegung zum neuen Rechnungslegungsrecht festhält, «die Umrechnungsdifferenz bei einem in Funktionalwährung geführten Jahresabschluss muss direkt im Eigenkapital erfasst werden».¹⁷²⁾ Es muss also davon ausgegangen werden, dass der Entscheid von den Steuerbehörden in der Praxis weiterhin angewendet wird.

6.3 Besteuerung bei Buchführung in Fremdwährung

6.3.1 Der steuerlich massgebende Saldo der Erfolgsrechnung

Unter neuem Rechnungslegungsrecht kann eine direkt aus der Rechnungslegung in Fremdwährung abgeleitete *Jahresrechnung in Schweizer Franken nicht OR-konform* sein.¹⁷³⁾ 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 OR). 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

¹⁶⁸⁾ Vgl. Altorfer/Duss/Felber, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), S. 906, N 65 ff.

¹⁶⁹⁾ Böckli Peter, OR-Fremdwährungsabschluss als Grundlage für die Bemessung der Schweizer Gewinnsteuer, in: Laurence Uttinger/Daniel P. Rentzsch/Conradin Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 195 (zit. Fremdwährungsabschluss).

¹⁷⁰⁾ Simonek (Fn. 163), S. 133, Röhrlisberger (Fn. 165), S. 84.

¹⁷¹⁾ SSK, Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht (Fn. 27), S. 2 f.

¹⁷²⁾ 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 gemäss Art. 958d Abs. 3 OR verlangte zusätzliche Angabe der Werte in Landeswährung als Pro-Forma-Information verstanden wird (*Glanz/Pjaff*, OR-Praxiskommentar [Fn. 1], Art. 958d N 38 ff.).

¹⁷³⁾ gl.M. Böckli, Fremdwährungsabschluss (Fn. 169), S. 192.

aus der Rechnungslegung in Fremdwährung abgeleitete Jahresrechnung in Schweizer Franken kann folglich nur schon aus diesem Grund den gesetzlichen Ansprüchen an eine OR-konforme Jahresrechnung nicht genügen.¹⁷⁴⁾ Deshalb darf sie grundsätzlich auch nicht als Basis für die Besteuerung herangezogen werden,¹⁷⁵⁾ denn nur eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung ist steuerlich massgebend.¹⁷⁶⁾

Bei Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung gibt es unter neuem 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.»¹⁷⁷⁾ Zwar wird dadurch die Leistungsfähigkeit des steuerpflichtigen Unternehmens u.U. (objektiv) nicht gleich beurteilt wie bei einem Unternehmen, das seine Bücher originär in Schweizer Franken führt und die Rechnungslegung ebenfalls in dieser Währung vollzieht.¹⁷⁸⁾ 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.¹⁷⁹⁾ Weiter leitet er aus Art. 131 DBG ab, dass der in Fremdwährung ausgedrückte Saldo der Erfolgsrechnung bei der Bemessung der Steuerschuld zwingend in Schweizer Franken 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 Schweizer Franken umzurechnen.¹⁸⁰⁾

Hinsichtlich des letzten Punkts (Umrechnung) übersieht Böckli allerdings, dass die Festsetzung der Steuerfaktoren in Schweizer Franken ein praktisches Problem mit sich bringt: Im Rechnungslegungs- und Steuerrecht haben Lebenssachverhalte oft einen Einfluss auf mehrere Perioden. Wird der Saldo der Erfolgsrechnung einer bestimmten Periode in Schweizer Franken 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

¹⁷⁴⁾ Buchmann/Duss/Handschin (Fn. 164), S. 828.

¹⁷⁵⁾ Buchmann/Duss/Handschin (Fn. 164), S. 833; gl.M. Böckli, Fremdwährungsabschluss (Fn. 169), S. 193f.

¹⁷⁶⁾ Statt vieler: Brülisauer/Poltera, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 58 N 11 ff. m.w.H.

¹⁷⁷⁾ Böckli, Fremdwährungsabschluss (Fn. 169), S. 194.

¹⁷⁸⁾ Buchmann/Duss/Handschin (Fn. 164), S. 833.

¹⁷⁹⁾ Böckli, Fremdwährungsabschluss (Fn. 169), S. 194 f.

¹⁸⁰⁾ Böckli, Fremdwährungsabschluss (Fn. 169), S. 195 f.

die Belastung der Erfolgsrechnung, mithin der steuerwirksame Abzug, hat bei Festsetzung des steuerbaren Reingewinns in Schweizer Franken einen bestimmten Wert in Schweizer Franken. Die Auflösung derselben Wertberichtigung in einer späteren Periode, die ebenfalls in der Fremdwährung erfolgt, hat dann aber höchstens zufällig den gleichen Gegenwert in Schweizer Franken, weil sich der massgebliche Umrechnungskurs in der Zwischenzeit verändert hat. Es ergäbe sich folglich eine *Verletzung des Totalgewinnprinzips*¹⁸¹⁾ und damit erneut ein Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Das ist nur ein Beispiel von vielen, wo die Festsetzung von Steuerfaktoren in Schweizer Franken zu Problemen führen würde. Andere Verzerrungen ergäben sich beispielweise bei periodenübergreifenden steuerlichen Korrekturen, die zur Bildung und Auflösung von versteuerten stillen Reserven führen. Wenn die Steuerfaktoren in Schweizer Franken festgesetzt werden, sind auch die versteuerten stillen Reserven in dieser Währung festgehalten. Aufgrund der Kursschwankungen zwischen Fremdwährung und Schweizer Franken ergäben sich in periodenübergreifenden Fällen unnötige Verzerrungen. Ähnliche Probleme dürften sich bei internationalen Steuerauscheidungen, insbesondere bei der provisorischen Übernahme ausländischer Betriebsstättenverluste und deren späteren Rückübertragung (Art. 6 Abs. 3 und Art. 52 Abs. 3 DBG) ergeben. 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 Schweizer Franken festgesetzt sind. Letzteres war schon unter altem Recht problematisch.¹⁸²⁾ Die Steuerfaktoren müssen bei Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung also zwingend in Fremdwährung festgesetzt werden, um solche Verzerrungen zu vermeiden.¹⁸³⁾ 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 Schweizer Franken mit einem in jeder Periode festen Kurs (z.B. dem Kurs am Bilanzstichtag) umgerechnet würde.¹⁸⁴⁾ Es spielt im Endeffekt keine Rolle, ob der steuerbare Reingewinn zunächst in Schweizer Franken 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 Schweizer Franken festgesetzt wird. Die erwähnten Verzerrungen in perioden-

¹⁸¹⁾ Vgl. dazu *Brülisauer/Poltera*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 58 N 42 m.w.H.

¹⁸²⁾ Vgl. *Duss/Duss* (Fn. 161), S. 416.

¹⁸³⁾ Zum Ganzen: *Buchmann/Duss/Handschin* (Fn. 164), S. 833. vgl. dazu *Duss/Duss* (Fn. 161), S. 416.

¹⁸⁴⁾ So könnte *Böckli* (Fremdwährungsabschluss [Fn. 169]) verstanden werden, wenn er ausführt «*der materiell in Fremdwährung bemessene Betrag der Gewinnsteuer wird zum Kurs am Bilanzstichtag in Schweizer Franken umgerechnet [...].*».

übergreifenden 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 Fremdwährung festgesetzt werden, sondern auch der Steuerbezug in Fremdwährung erfolgt.¹⁸⁵⁾ Dadurch wäre gleichzeitig sichergestellt, dass in Fremdwährung Buchführende im Vergleich zu in Schweizer Franken 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.¹⁸⁶⁾ Auf diese Weise trägt das Gemeinwesen zwar das gesamte Währungsrisiko. Das war allerdings bereits in der steuerlichen Praxis unter altem Recht weitgehend der Fall.¹⁸⁷⁾ Auch bei der von *Böckli* vorgeschlagenen Vorgehensweise würde das Gemeinwesen den grössten Teil des Währungsrisikos tragen. Da die erwähnten Probleme durch einen *integralen Wechsel auf eine Besteuerung in Fremdwährung* – d.h. steuerliche Gewinnermittlung, Veranlagung der Steuerfaktoren und Einzug der Steuerbeträge in Fremdwährung – gelöst werden könnten, überwiegt der Nutzen eines solchen Vorgehens im Vergleich zu den von den Gemeinwesen zusätzlich übernommenen Risiken. Damit die Steuerbörden nicht Währungsentwicklungen des Schweizer Franken 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.¹⁸⁸⁾

6.3.2 Steuerliche Korrekturen von Umrechnungsdifferenzen

Die Problematik von steuerlich (möglicherweise) auch unter neuem 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 neuem Recht sind verschiedene Kombinationen von Buchführung

¹⁸⁵⁾ *Buchmann/Duss/Handschin* (Fn. 164), S. 833, auch zum Folgenden.

¹⁸⁶⁾ 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 Lehnsherr keine Kartoffeln essen mochte.

¹⁸⁷⁾ 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.

¹⁸⁸⁾ *Glanz/Pfaff*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958d N 23 m.H.a. die Botschaft 2007.

und Rechnungslegung in unterschiedlicher Währung zulässig.¹⁸⁹⁾ 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 neuem Recht auch die Rechnungslegung (Darstellung) in dieser Fremdwährung erfolgen. Umrechnungsdifferenzen werden in der Jahresrechnung in diesem Fall keine ausgewiesen.¹⁹⁰⁾

Wenn bei Buchführung und Rechnungslegung in der gleichen Fremdwährung für die Besteuerung auf die Jahresrechnung in dieser Fremdwährung abgestellt wird,¹⁹¹⁾ muss diese auch für die Besteuerung nicht mehr in Schweizer Franken umgerechnet werden. Folglich ergeben sich in diesem Fall auch in der Steuerbilanz keine Umrechnungsdifferenzen, die aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung¹⁹²⁾ 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 Schweizer Franken 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 Bundesgerichts hat in diesem Fall keinen Anwendungsbereich mehr. Wie die zusätzlichen Angaben in Landeswährung erfolgen, 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,¹⁹³⁾ und erfolgt die Besteuerung deswegen weiterhin basierend auf Werten in Schweizer Franken, ist aus Praktikabilitätsgründen zu fordern, dass direkt auf die von Art. 958d Abs. 3 OR verlangten zusätzlichen Angaben in Landeswährung abgestellt werden kann.¹⁹⁴⁾ Es wäre unverhältnismässig, wenn von Steuerpflichtigen verlangt würde, neben der Jahresrechnung in Fremdwährung und den zusätzlichen Angaben in Schweizer Fran-

¹⁸⁹⁾ *Glanz/Pfaff*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958d N 30.

¹⁹⁰⁾ Anders hingegen im wohl eher unwahrscheinlichen Fall, dass die Buchführung z.B. in Schweizer Franken und die Rechnungslegung in einer Fremdwährung erfolgt (vgl. dazu *Böckli*, Fremdwährungsabschluss [Fn. 169], S. 193).

¹⁹¹⁾ Vgl. oben Ziff. III.6.3.1.

¹⁹²⁾ Hierzu ausführlich: *Altorfer/Duss/Felber*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), S. 902, N 58 ff.

¹⁹³⁾ Zu denken ist beispielsweise an umfassende Anpassungen bei den EDV-Systemen der Steuerverwaltungen, die möglicherweise nicht überall rechtzeitig erfolgen können.

¹⁹⁴⁾ *Buchmann/Duss/Handschin* (Fn. 164), S. 834; ebenso: *Glanz/Pfaff*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958d N 51.

ken noch ein drittes Zahlenwerk – eine eigenständige Steuerbilanz in Schweizer Franken – zu erstellen, die in allen Belangen Gesetz und Statuten entspricht. Es ist zwar unklar, welche Reichweite die zusätzlichen Angaben in Schweizer Franken handelsrechtlich haben¹⁹⁵⁾. Klar ist aber, dass die Angaben in Landeswährung nicht in allen Belangen handelsrechtskonform sein können.¹⁹⁶⁾ 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 Schweizer Franken zu erfolgen hat, ist nicht geregelt. Unter neuem Recht zulässig erscheinen zunächst die (aufwendige) *Zeitbezugsmethode*¹⁹⁷⁾ mit erfolgswirksamer Erfassung der Umrechnungsdifferenzen sowie die *Stichtagskursmethode*¹⁹⁸⁾ mit erfolgsneutralem Ausweis von Umrechnungsdifferenzen im Eigenkapital. Letztere löst unter geltendem Aktienrecht allerdings Bedenken in Bezug auf den bilanzbezogenen Eigenkapitalschutz aus.¹⁹⁹⁾ Deshalb wird auch die sog. «HWP-Methode» mit imparitatisch erfolgswirksamer Erfassung der Umrechnungsdifferenzen in der Erfolgsrechnung weiterhin in Betracht gezogen.²⁰⁰⁾ Eine weitere Methode wird von *Buchmann/Duss/Handschin* vorgeschlagen, wobei das Eigenkapital als (theoretische) Verbindlichkeit gegenüber den Anteilseignern in Schweizer Franken 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 Schweizer Franken umgerechnet, so dass keinerlei Umrechnungsdifferenzen entstehen.²⁰¹⁾

Obwohl nicht klar ist, ob die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung von Umrechnungsdifferenzen unter neuem Recht überhaupt noch anwendbar ist,²⁰²⁾ muss aufgrund der bisherigen Verlautbarungen der Steuerbehörden davon ausgegangen werden, dass der umstrittene Entscheid des Bundesgerichts weiterhin Berücksichtigung findet.²⁰³⁾ Wird für die Besteuerung auf die zusätzlichen Angaben in Schweizer Franken abgestellt und für deren Aufstellung eine Methode gewählt, bei der Umrechnungsdifferenzen er-

¹⁹⁵⁾ *Glanz/Pfaff*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958d N 32 ff.

¹⁹⁶⁾ Vgl. oben Ziff. III.6.3.1.

¹⁹⁷⁾ *Glanz/Pfaff*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958d N 36.

¹⁹⁸⁾ *Glanz/Pfaff*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958d N 37.

¹⁹⁹⁾ *Glanz/Pfaff*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958d N 39 ff.

²⁰⁰⁾ *Glanz/Pfaff*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), Art. 958d N 42 m.w.H. auf verschiedene Autoren, die diese Methode nach wie vor für zulässig erachten.

²⁰¹⁾ Zum Ganzen: *Buchmann/Duss/Handschin* (Fn. 164), S. 825 ff.

²⁰²⁾ *Altorfer/Duss/Felber*, OR-Praxiskommentar (Fn. 1), S. 906, N 65 ff.

²⁰³⁾ SSK, Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht (Fn. 27), S. 2 f.; Informationen zum neuen Rechnungslegungsrecht des Steueramts des Kantons Solothurn, S. 4.

folgswirksam 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 Schweizer Franken abgestellt wird.

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 Schweizer Franken.²⁰⁴⁾ 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:

- Kann die Besteuerung integral in Fremdwährung durchgeführt werden, sollte für die gesetzlich verlangten zusätzlichen Angaben in Schweizer Franken die Stichtagskursmethode mit erfolgsneutralem Ausweis angewendet werden. In diesem Fall haben die zusätzlichen Angaben keinerlei steuerliche Relevanz;
- Kann die Besteuerung dagegen nicht oder nicht vollständig²⁰⁵⁾ in Fremdwährung durchgeführt werden, 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 Schweizer Franken durchzuführen. Die Stichtagskursmethode mit erfolgsneutralem Ausweis der Umrechnungsdifferenzen würde zwar ebenfalls keine steuerlichen Korrekturen erfordern. Die Besteuerung auf Basis der zusätzlichen Angaben in Schweizer Franken würde jedoch das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzen.²⁰⁶⁾ Bei Besteuerung in Fremdwährung ist diese Methode zu vermeiden, weil sie zu Verzerrungen in der Jahresrechnung in Fremdwährung führt.

7. Steuerlich relevante Informationen im Anhang

Im Vergleich zur früheren aktienrechtlichen Bestimmung zu den Angaben im Anhang (vgl. Art. 663b aOR) ist das neue Recht ausführlicher und es werden teilweise zusätzliche Offenlegungen verlangt, die bisher nicht erforderlich waren. Im Anhang sind neu u.a. Erläuterungen zu ausserordentlichen, einmaligen

²⁰⁴⁾ THK, Fragen (Fn. 124), S. 33 f. THK, HWP 1 2014 (Fn. 31), S. 46 ff.

²⁰⁵⁾ Dies ist schon dann der Fall, wenn die Steuerfaktoren in Schweizer Franken festgesetzt werden müssen.

²⁰⁶⁾ Vgl. oben Ziff. III.6.3.1.

oder periodenfremden Positionen aufzunehmen (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 OR). Allerdings sind die Einzelunternehmen und Personengesellschaften von dieser Verpflichtung ausgenommen, wenn sie ihre Rechnungslegung nicht nach den Vorschriften für grössere Unternehmen erstellen müssen (Art. 959c Abs. 3 OR). Neben den Erläuterungen im Anhang ist in der Erfolgsrechnung zwingend eine separate Position «ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag» auszuweisen.²⁰⁷⁾ Bisher waren in der Erfolgsrechnung die betriebsfremden sowie ausserordentlichen Erträge und Aufwendungen aufzuführen (Art. 663 Abs. 1 aOR). Erläuterungen hierzu waren im Anhang jedoch nicht erforderlich. Mit der Revision sind nunmehr auch Angaben zu den *periodenfremden Aufwandbestandteilen* zu machen. Damit gewinnt die Frage an Bedeutung, ob und – falls ja – inwieweit periodenfremde Aufwände steuerwirksam sind. Denn in der Praxis nicht selten anzutreffen sind Fälle, in denen sich herausstellt, dass ein Aufwand handelsrechtswidrig nicht berücksichtigt wurde, wobei dieser in der Jahresrechnung einer Folgeperiode nachträglich erfolgswirksam verbucht wird.

Das Bundesgericht steht der nachträglichen steuerlichen Berücksichtigung von periodenfremdem Aufwand bisher zurückhaltend gegenüber.²⁰⁸⁾ Im Entscheid vom 9. Juni 2009²⁰⁹⁾ 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 2011²¹⁰⁾ verweigerte es sodann die steuerwirksame Berücksichtigung nachträglich verbuchter AHV- und BVG-Beiträge. Obwohl das Bundesgericht 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 Bundesgericht 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 gemäss Art. 127 Abs. 2 BV im Einklang

²⁰⁷⁾ Art. 959b Abs. 2 Ziff. 9 bzw. Abs. 3 Ziff. 6 OR.

²⁰⁸⁾ BGer vom 26.8.2014, 2C_911/2013, 2C_912/2013; BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126 = RDAF 2011 II S. 405; BGE vom 9.8.2011, 2C_429/2010 = ASA 80 (2011/12), S. 404 ff.; BGE vom 9.6.2009, 2C_895/2008 = StR 64 (2009), S. 810 ff.; BGE vom 27.10.2004, 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.

²⁰⁹⁾ BGE vom 9.6.2009, 2C_895/2008 = StR 64 (2009), S. 810, insb. E. 3.2; zu diesem Urteil ausführlich: *Matteotti/Felber* (Fn. 165), S. 759 ff.

²¹⁰⁾ BGer vom 9.8.2011, 2C_429/2010, ASA 80 (2011/12), S. 404 ff.; zu diesem Urteil ausführlich: *Felber Michael/Matteotti René*, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2011 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, ASA 82 (2013/14), S. 39 ff.

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.²¹¹⁾ 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.²¹²⁾ Nichtsdestotrotz könne man ausserordentlichen Abschreibungen auf einer uneinbringlichen Forderung nicht uneingeschränkt die Steuerwirkung versagen, nur weil der Steuerpflichtige es zuvor unterlassen habe, hierauf 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.²¹³⁾ Es wird argumentiert, dass das vom Bundesgericht ins Feld geführte *Periodizitätsprinzip*, welches seine gesetzliche Grundlage in Art. 79 Abs. 1 DBG findet, die gesetzlich angeordnete Bindung an die Handelsbilanz (bzw. an den «Saldo der Erfolgsrechnung») nicht aufzulösen vermag.²¹⁴⁾

IV. Schlussbetrachtung

Die neuen Regeln zum Rechnungslegungsrecht sind nicht nur anwendbar auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, sondern betreffen auch Einzelunternehmen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie Vereine und Stiftungen. Durch die rechtsformneutrale Ausgestaltung des Rechnungslegungsrechts wurde eine wertvolle Modernisierung erreicht, die vor allem im Bereich der nicht kotierten Unternehmen von besonderer Bedeutung ist. Publikumsgesellschaften unterstanden bezüglich ihrer Konzernrechnung bereits bisher den

²¹¹⁾ Zum Ganzen: BGE 137 II 353, E. 6.4.2, S. 361 f.

²¹²⁾ BGE 137 II 353, E. 6.4.5, S. 365, auch zum Folgenden.

²¹³⁾ *Matteotti/Felber* (Fn. 165), S. 761 ff.; *Felber/Matteotti* (Fn. 210), S. 36 ff. sowie 41 ff.; *Reich/Züger*, Komm. DBG (Fn. 13), Art. 28 N 40; *Zweifel/Beusch* (Fn. 107), S. 69 ff.; *Simonek Madeleine/von Ah Julia*, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2011, Bern 2012, S. 114; *Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Komm. StG ZH (Fn. 57), § 50 N 18; *Reich Markus/Waldburger Robert*, Rechtsprechung im Jahr 2004 (1. Teil), FStR 2005, S. 228 ff.; *Simonek Madeleine*, Die steuerliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, Direkte Bundessteuer, ASA 75 (2006/07), S. 14; a.M. *Berger Markus*, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70 (2001/02), S. 559, der dies nur dann als zulässig erachtet, wenn die Steuerbehörde die Unterlassung der Abschreibung hätte bemerken müssen.

²¹⁴⁾ *Felber/Matteotti* (Fn. 210), S. 37 f.

strengen Anforderungen der international anerkannten Standards der Rechnungslegung, welche den Rechnungslegungsadressaten eine durchdringende Fülle an Informationen gewähren.

Die Novellierung im Handelsrecht verändert nichts am gewohnten doppelten Verwendungszweck («dual use») der schweizerischen Rechnungslegung: Sie ist gleichzeitig Rechenschaftsablage wie auch Instrument zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Aus betriebswirtschaftlicher Optik muss Ziel jeder Rechnungslegung sein, Einblick in die tatsächliche Vermögens- und Ertragslage zu ermöglichen. Die formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wirkt auf dem Weg zu diesem Ziel wie ein Hemmschuh. Die Anbindung des Steuerrechts an das Handelsrecht führt zwar zu Vereinfachungen bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage; sie hat aber auch einen nicht zu vernachlässigenden Preis. Damit verbunden ist eine Abkehr vom Leitziel der Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage («true and fair view»). Das nunmehr zwingend anwendbare Recht ist insofern ein gewohnt schweizerischer, jedoch nicht vollends überzeugender Kompromiss.

Bei der vorgenommenen Revision des Rechnungslegungsrechts handelt es sich keineswegs bloss um eine kosmetische Bereinigung. Es zeigt sich bei näherer Betrachtung, dass die beschlossene Revision in Teilen eine steuerliche Neu Beurteilung verlangt. Die Beteuerung des Bundesrates in der Botschaft 2007, die Neuregelung werde steuerneutral ausgestaltet, ist daher vielmehr als Erklärung über die grundsätzliche Zielsetzung zu werten. Die Äusserung bedarf bei einzelnen Sachfragen einer Relativierung.

Konkrete steuerliche Auswirkungen der Revision zeigen sich unter anderem bei der Bewertung von Aktiven über den Kostenwert hinaus und der Möglichkeit zur Bildung einer Schwankungsreserve. Während sich die SSK darauf geeinigt hat, diese lediglich im «üblichen» Umfang steuerlich anzuerkennen, bestehen Argumente, die Bildung der Schwankungsreserve zur Gänze als geschäftsmässig begründet anzusehen. Auch der nun gesetzlich normierte Grundsatz der Einzelbewertung dürfte in der Praxis Folgen haben, wenngleich die Unschärfe der Bestimmung zu einem Abdriften in gewohnte Fahrwasser verleiten könnte. Ein gesetzlicher Pflock ist gesetzt und damit wird gleichsam der Fokus der Steuerverwaltungen geschärft. Im Streitfall dürften die Steuerverwaltungen bestrebt sein, die Einzelbewertung insbesondere im heiklen Feld der Beteiligungen und Liegenschaften durchzusetzen. Bestärkt würde ein solches Vorgehen auch mit Blick auf die bisherige Rechtsprechung. Bei den Abschreibungen und Wertberichtigungen wurde eine neue Begrifflichkeit eingeführt, die ein Überdenken bisheriger Leitsätze erfordert. Wertberichtigungen sind nicht (mehr) *per definitionem* als provisorisch anzusehen und können mangels Korrektornorm auch nicht immer steuerlich rückgängig gemacht werden, wenn sich der Wert des entsprechenden Vermögenswertes erholt. Die Rückstellungen werden ebenfalls gesetzlich neu definiert. Neben den zwingend zu berücksichtigenden Rückstellungen i.e.S. sieht das Gesetz jedoch auch die Möglichkeit

zur Bildung «zusätzlicher Rückstellungen» vor. Die entsprechende Bestimmung bietet genügend Raum, so dass die bisherigen Möglichkeiten zur (u.a. steuerlich motivierten) Bildung von Pauschalrückstellungen nicht durch das Handelsrecht eingeschränkt werden.

Offene Fragen ergeben sich darüber hinaus im Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung eigener Beteiligungsrechte sowie bei der Buchführung in Fremdwährung. Bei beiden Themenkomplexen sind die buchführungsrechtlichen Neuerungen derart, dass die bisherige steuerliche Praxis nicht ohne Weiteres fortgeführt werden kann. Die bisher verfügbaren Praxisverlautbarungen durchdringen diese Fragen nicht in der nötigen Tiefe. Aufgrund der darin wiedergegebenen Auffassungen sind jedoch Rechtsmittelverfahren zu einzelnen Rechtsfragen zu erwarten. Schliesslich wird auch der Anhang zur Jahresrechnung umfassender und detaillierter. Diese Informationen machen das Unternehmen gegenüber den Steuerbehörden wesentlich transparenter als früher. Besondere Bedeutung erhält vor diesem Hintergrund die Frage der steuerlichen Anerkennung von periodenfremden Aufwandpositionen.