

Ausgewählte Urteile aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Jahre 2012–2015 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen (2. Teil)

Marco Greter / Michael Felber



*Dr. iur., Partner ADB
Altorfer Duss & Beilstein
AG, Zürich*



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

Inhalt

I. Beteiligungsabzug	22
1. Verkauf einer Beteiligung und Zession des Dividendenanspruchs	22
1.1. Sachverhalt	22
1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen	23
1.3. Würdigung	23
2. Mindesthaltedauer bei Umwandlung einer Personengesellschaft	24
2.1. Sachverhalt	24
2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen	25
2.3. Würdigung	26
2.3.1. Suspensiv bedingtes Rechtsgeschäft	26
2.3.2. Anrechnung der Besitzdauer des Rechtsvorgängers	26
II. Rückstellungen	28
1. Nachträgliche Anpassung der Steuerrückstellung bei Aufrechnungen	28
1.1. Sachverhalt	28
1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen	29
1.3. Würdigung	29
1.3.1. Vorbemerkung zur Einbettung des Urteils in die bundesgerichtliche Rechtsprechung	29
1.3.2. Bindungswirkung der Jahresrechnung (Massgeblichkeitsprinzip)	31
1.3.3. Zur Frage des Vorliegens einer Korrektornorm	32
1.3.4. Gefahr der doppelten Aufwandberücksichtigung	33

2.	Rückstellung für eine drohende Konventionalstrafe	35
2.1.	Sachverhalt	35
2.2.	Bundesgerichtliche Erwägungen	36
2.3.	Würdigung	36
III.	Nachträgliche Bilanzierung eines Treuhandverhältnisses (Bilanzberichtigung)	39
1.	Sachverhalt	39
2.	Bundesgerichtliche Erwägungen	39
3.	Würdigung	41

I. **Beteiligungsabzug**

1. **Verkauf einer Beteiligung und Zession des Dividendenanspruchs**

Urteil des Bundesgerichts 2C_942/2011 vom 29. Mai 2012 i.S. X. Holding AG gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend direkte Bundessteuer = StE 2012 B 72.22 Nr. 17 = StR 2012 S. 597 ff.

1.1. **Sachverhalt**

Die zum Y-Konzern gehörende X. GmbH war eine (später fusionierte) Tochtergesellschaft der beschwerdeführenden X. Holding AG. Sie hielt eine Beteiligung an der Y. AG, einer operativen deutschen Konzerngesellschaft. Am 20. November 2003 erwarb ein in den USA ansässiger Investor insgesamt 30% der Aktien der Y. AG, davon 15.5% direkt von der X. GmbH und den Rest von anderen Gruppengesellschaften. Die X. GmbH veräusserte gleichentags weitere Aktien der Y. AG an ihre Muttergesellschaft X. Holding AG und an eine deutsche Schwestergesellschaft.

Die direkt an den Investor verkauften 15.5% der Aktien wurden zum Preis von EUR 4.5977 pro Aktie zuzüglich weiterer Preiskomponenten (Additional Purchase Price) verkauft, die anderen für EUR 4.5977 ohne diesen Zuschlag. Ferner veräusserte die X. GmbH am 17. Dezember 2003 10% der Aktien der Y. AG an die Y. AG selber zum gleichen Aktienpreis. Der US-Investor verpflichtete sich, in der Höhe der Dividendenberechtigung für das Geschäftsjahr 2003 bis zu einem bestimmten Maximalbetrag einen zusätzlichen Kaufpreis zu bezahlen. Er zederte den Dividendenanspruch an die Verkäufer und wies die Y. AG an, die Dividende direkt an diese zu bezahlen. Die Generalversammlung der Y. AG beschloss am 4. Juli 2004 eine Dividendenausschüttung, wovon der auf den US-Investor entfallende Anteil direkt an die Verkäufer ausbezahlt wurde.

Das kantonale Steueramt vertrat die Auffassung, die konzerninternen Aktienverkäufe, die keine zusätzliche Kaufpreiskomponente enthielten, seien unterpreislich erfolgt, weshalb sie im Umfang der anteiligen Dividende eine Gewinnkorrektur infolge verdeckter Gewinnausschüttung vornahm. Der Rückkauf eigener Aktien durch die Y. AG blieb als

verdeckte Kapitaleinlage folgenlos. Der für die zedierte Dividende für 2003 (eventualiter 2004) geltend gemachte Beteiligungsabzug wurde verweigert. Das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht wiesen die Beschwerden der X. Holding AG (Rechtsnachfolgerin der X. GmbH) ab.

1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Hinsichtlich der Verkäufe an die Mutter- bzw. Schwestergesellschaft stellte das Bundesgericht fest, dass die X. GmbH die Aktien konzernintern ohne den Zusatzkaufpreis veräussert hatte und damit einen tieferen Preis erzielte, als der US-Investor bezahlt hatte. Damit habe sie in Höhe der Kaufpreisdifferenz eine steuerbare geldwerte Leistung erbracht (E. 3.2).

Die Dividendenzahlung, welche aufgrund der Zession des Dividendenanspruchs direkt an die X. GmbH geflossen ist, stellte bei dieser gemäss Bundesgericht keinen Beteiligungsertrag im Sinne von Art. 70 Abs. 1 DBG dar, sondern wurde aufgrund der Abtretung des Dividendenanspruchs als zusätzliche Kaufpreiskomponente beurteilt (E. 4.3.3). Weil es sich um eine sog. Altbeteiligung handelte, war für den Kaufpreisbestandteil auch kein Beteiligungsabzug für den erzielten Veräusserungsgewinn möglich.

1.3. Würdigung

Die kaufvertraglich vorgesehene Abtretung des anteiligen Anspruchs auf eine (künftige) Dividende wurde zu Recht als Kaufpreisbestandteil behandelt, auf welchen bei den konzerninternen Verkäufen verzichtet wurde. Die nicht fremdvergleichskonformen Verkäufe an die Mutter- und Schwestergesellschaft waren deshalb als verdeckte Gewinnausschüttungen dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen.

Zweck des Beteiligungsabzugs ist die Vermeidung der Mehrfachbesteuerung bei Kapitalgesellschaften, die qualifizierte Beteiligungen halten. Daraus ergibt sich gemäss Bundesgericht, dass der zugeflossene Nettoertrag kausal auf das Beteiligungsrecht zurückzuführen sein muss. Weil hier der Rechtsgrund des Zuflusses im Veräusserungsgeschäft und in der Zession des Dividendenanspruchs des Käufers bestand, fehlte der erforderliche Konnex, weshalb der Beteiligungsabzug zu Recht verweigert wurde. Dies entspricht auch der Praxis beim «Securities Lending», wo der Lender infolge Übertragung des Eigentums an den Aktien auf den Borger nicht mehr berechtigt ist, auf den an ihn weitergeleiteten Dividenden bzw. Ersatzzahlungen den Beteiligungsabzug geltend zu machen (ESTV Kreisschreiben Nr. 27 vom 17. Dezember 2009, Ziff. 2.4.1). Nach schweizerischem Konzept wäre auf Käuferseite der aufgrund der Dividende zusätzlich bezahlte Kaufpreis als zusätzliche Anschaffungskosten zu aktivieren. Ferner müsste aufgrund der Zession des Dividendenanspruchs ein Beteiligungsertrag verbucht werden. Konsequenterweise wäre dem Käufer auf dem Gegenwert aus der Zession des Dividendenanspruchs der Be-

teiligungsabzug zu gewähren, sofern er die übrigen Voraussetzungen dazu erfüllt.¹ Diese Frage stellte sich hier allerdings in Anbetracht des ausländischen Domizils des Käufers nicht.

2. Mindesthaltedauer bei Umwandlung einer Personengesellschaft

Urteil des Bundesgerichts 2C_787/2012 und 2C_788/2012 vom 15. Januar 2013 i.S. X. Consulting AG gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer = StE 2013 B 72.11 Nr. 23 = RDAF 2013 II 380

2.1. Sachverhalt

Die X. Consulting AG mit Sitz im Kanton Zürich wurde am 27. November 2003 von A.Y. und seiner Ehefrau gegründet. Im Zusammenhang mit der Gründung übertrug der Gründer die bisher in seiner Einzelfirma betriebenen Geschäftsaktivitäten auf die X. Consulting AG und löste die Einzelfirma auf. Die von der Einzelfirma gehaltene Beteiligung an einer Y. GmbH brachten die Gründer zum Nennwert als Sacheinlage in die X. Consulting AG ein. Am 16. Februar 2004 schloss die X. Consulting AG unter Mitbeteiligung der Y. GmbH mit der Z. AG insgesamt drei Verträge ab. Mit einem Kauf- und Abtretungsvertrag veräusserte sie 55% der Stammanteile der Y. GmbH an die Z. AG. Vom gesamten Kaufpreis war die Hälfte auf ein als Escrow-Konto bezeichnetes Bankkonto zu überweisen. In weiteren Verträgen wurden die Zusammenarbeit zwischen der Z. AG und der Y. GmbH und Einzelheiten der Verpfändung des Kontoguthabens geregelt.

Die X. Consulting AG reichte mit ihrer ersten Steuererklärung einen Geschäftsabschluss ein, in welchem der aus dem Beteiligungsverkauf realisierte Kapitalgewinn vollumfänglich ausgewiesen war. In der Steuererklärung brachte sie den Kapitalgewinn wieder zum Abzug, weshalb sie schliesslich einen Reingewinn von Null deklarierte. In einem später eingereichten Rektifikat zur Steuererklärung deklarierte sie einen tieferen Reingewinn, von welchem sie wiederum einen Abzug vornahm, der zu einem steuerbaren Reingewinn von Null führte. Dem Rektifikat lag ein Schreiben einer Treuhandgesellschaft bei, worin die Vornahme von Nachtragsbuchungen empfohlen wurde, und zwar die Ausbuchung des Guthabens auf dem Escrow-Konto zu Lasten des verbuchten Kapitalgewinns aus der Beteiligungsveräusserung und die Wertberichtigung auf Forderungen gegenüber der Y. GmbH. Eine revidierte Jahresrechnung im Sinne von Art. 662 Abs. 2 OR wurde nicht eingereicht. Weiteren Beilagen liess sich entnehmen, dass die Zusammenarbeit mit der Z. AG auf den 1. November 2005 aufgehoben worden war und die Steuerpflichtige die verkauften Stammanteile unter Verwendung des Escrow-Guthabens inzwischen zurückgekauft hatte.

¹ MADELEINE SIMONEK/JULIA VON AH, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2012, Bern 2013, Kap. III C 10, S. 129.

Das kantonale Steueramt lehnte die beantragten Bilanzkorrekturen ab. Der Beteiligungsabzug für den Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Stammanteile der Y. GmbH wurde nicht gewährt, weil das gesetzliche Erfordernis der Mindesthaltedauer von einem Jahr nicht erfüllt war. Das Bundesgericht wies die von der X. Consulting AG erhobenen Beschwerden ab.

2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Umstritten war zunächst, ob die Y. GmbH aus dem Beteiligungsverkauf einen Kapitalgewinn erzielte. Vor Bundesgericht machte die Beschwerdeführerin nämlich geltend, die Veräusserung sei Teil eines aufschiebend bedingten Rechtsgeschäfts gewesen, weshalb die Verbuchung des gesamten Erlöses handelsrechtswidrig gewesen sei. Deshalb sei ein Abzug für den Beteiligungsgewinn vorgenommen worden. Das Bundesgericht hielt demgegenüber fest, dass die Steuerpflichtige nach dem Massgeblichkeitsprinzip grundsätzlich bei der in ihren ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage zu behaften sei (E. 2.2). Aufgrund der Verträge liege kein suspensiv bedingtes Rechtsgeschäft vor. Die Verbuchung des Veräusserungserlöses sei somit handelsrechtlich korrekt. Ferner stellte das Bundesgericht fest, dass die handelsrechtliche Notwendigkeit einer Rückstellung nicht ausgewiesen sei, weshalb die Vorinstanz zu Recht keine Bilanzberichtigung vorgenommen habe.

Darüber hinaus stellte sich im Zusammenhang mit dem Beteiligungsabzug die interessante Frage, ob für die einjährige Mindesthaltedauer die Besitzesdauer des Rechtsvorgängers angerechnet wird, wenn dieser ein Personenunternehmen mit Geschäftsvermögen war. Das Bundesgericht hielt zunächst fest, dass die Beteiligung gemäss Wortlaut des Gesetzes während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sein müsse. Das gesetzgeberische Motiv für die Einführung einer Mindesthaltedauer sei es gewesen, die Veräusserungsgewinne auf dem Handelsbestand von Wertschriftenhändlern von den Kapitalgewinnen abzugrenzen. Der Gesetzeswortlaut sei allerdings allgemeiner formuliert und schliesse alle kurzfristig erzielten Kapitalgewinne vom Beteiligungsabzug aus (E. 3.3). Unter dem Begriff Besitz im Sinne von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG werde zwar in der Regel die wirtschaftliche Berechtigung verstanden. Das Erfordernis des Besitzes und der Besitzesdauer beziehe sich aber nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes auf die «veräussernde Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft» und nicht auf deren Gesellschafter (E. 3.4). Hinzu kämen steuersystematische Überlegungen. Der Beteiligungsabzug bezwecke die Reduktion der Vielfachbelastung auf eine steuerliche Doppelbelastung. Bei einer Personenunternehmung, die in ihrem Besitz die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft halte, bestehe von Anfang an nur eine steuerliche Doppelbelastung. Werde eine Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft eingebracht, komme es zu einem Systemwechsel. Aus diesen Gründen könne die Besitzesdauer der Personenunternehmung im vorliegenden Fall nicht angerechnet werden, auch wenn die

Beteiligung im Rahmen einer steuerneutralen Unternehmensumstrukturierung erworben worden sei.

2.3. Würdigung

2.3.1. Suspensiv bedingtes Rechtsgeschäft

Der Ausgang hinsichtlich der Frage, ob ein suspensiv bedingtes Rechtsgeschäft vorlag, war aufgrund der Verträge, die von den Vorinstanzen eingehend geprüft worden waren, wohl zu erwarten. Die Steuerfolgen von bedingten und unbedingten Verträgen gestalten sich unterschiedlich und eine nachträgliche «Umdeutung» von vertraglichen Abmachungen ist nicht zulässig. Es bestätigt sich einmal mehr, dass sich die Vertragsparteien beim Vertragsschluss gut überlegen sollten, welche Rechtswirkung der Vertrag haben soll, wenn sich die Umsetzung nicht wie erwartet gestaltet, und die Vereinbarung entsprechend ausgestalten.

2.3.2. Anrechnung der Besitzdauer des Rechtsvorgängers

Gemäss Wortlaut von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG muss die veräusserte Beteiligung mindestens ein Jahr im Besitz der «veräussernden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft» gewesen sein, damit der Beteiligungsabzug zur Anwendung gelangt. Bei rechtsformändernden Umwandlungen findet kein Eigentumswechsel auf ein anders Rechtssubjekt statt; es ändert bloss das rechtliche Gewand.² Entsprechend kann es nicht zu einem Unterbruch der Besitzdauer kommen. Die Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft stellt demgegenüber eine übertragende Umwandlung dar. Der Wortlaut von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG deutet im vorliegenden Fall auf einen Unterbruch der Besitzdauer hin: Denn die die Beteiligung später veräussernde Kapitalgesellschaft konnte vor deren Gründung nicht im Besitz der (bei der Gründung eingelegten) Beteiligung sein.

Im Zusammenhang mit der einkommens- bzw. gewinnsteuerneutralen Übertragung von Aktiven im Rahmen von Umstrukturierungen stellt sich regelmässig die Frage, inwieweit die steuerliche Vergangenheit der übernommenen Aktiven dem übernehmenden Rechtsträger angerechnet wird, so bspw. auch bei den Gestehungskosten gemäss Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG. Ähnliche Fragestellungen ergeben sich bei steuerneutralen Spaltungen oder Fusionen, bei denen Beteiligungen von einer Kapitalgesellschaft auf eine andere übertragen werden. Auch hier kommt es zivilrechtlich regelmässig zu Eigentumsübertragungen bzw. einer Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsgewalt über Beteiligungen auf ein anderes Rechtssubjekt. Allerdings stellt sich die Lehre im Zusammenhang mit Umstrukturierungen bei juristischen Personen verschiedentlich auf den Standpunkt, dass die Besitzdauer des übertragenden bzw. übernommenen Rechtsträgers der

² FLAVIO ROMERIO, in: Watter/Vogt/Tschäni/Daeniker (Hrsg.), Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, 2. Aufl., Basel 2015, Art. 53 N. 9.

übernehmenden Gesellschaft angerechnet wird.³ Auch die ESTV hält im Kreisschreiben Nr. 5 explizit fest, dass bei der Ausgliederung von Beteiligungen auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sowohl die bisherigen Gestehungskosten wie auch die bisherige Haltedauer der Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft angerechnet werden.⁴

Voraussetzung für eine einkommens- bzw. gewinnsteuerneutrale Umstrukturierung gemäss Art. 19 Abs. 1 DBG bzw. Art. 61 Abs. 1 DBG ist, dass die für die Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Teilweise wird im Zusammenhang mit Umstrukturierungen von juristischen Personen angeführt, dass zu den «für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten» auch die Gestehungskosten und die Haltedauer gehören.⁵ Mit Blick auf den Wortlaut ist diese Deutung jedenfalls nicht ausgeschlossen. Die Formulierung lässt einen Spielraum für ein weitergehendes Verständnis. Es können darunter die Gewinnsteuerwerte der übertragenen Aktiven, aber eben auch andere «für die Gewinnsteuer massgebliche Werte», wie bspw. die Gestehungskosten oder die Besitzesdauer der übertragenen Beteiligungen, verstanden werden. Bei dieser Leseart könnte im Umkehrschluss gefolgert werden, dass bei Vorliegen einer gewinn- bzw. einkommenssteuerneutralen Umstrukturierung die Haltedauer des Rechtsvorgängers vom übernehmenden Rechtsträger übernommen wurde; andernfalls läge keine steuerneutrale Umstrukturierung vor.

Im Übrigen sollte mit der Revision von Art. 19 Abs. 1 DBG bzw. Art. 61 Abs. 1 DBG im Zuge der Einführung des Fusionsgesetzes vermieden werden, dass den neuen privatrechtlichen Handlungsmöglichkeiten Hindernisse entgegenstehen, die sich aus dem Steuerrecht ergeben.⁶ Diese Bestimmungen sollten mit anderen Worten die Fortführung des wirtschaftlichen Engagements bei Veränderung der zivilrechtlichen Struktur erleichtern. Vor dem Hintergrund dieser gesetzessystematischen und geschichtlichen Überlegungen sowie der Praxis bei Umstrukturierungen im Zusammenhang mit juristischen Personen kommen zumindest gewisse Zweifel auf, ob im vorliegenden Fall der Umwandlung einer Personenunternehmung der Wortlaut das vom Gesetzgeber tatsächlich Gewollte (*ratio legis*) zum Ausdruck bringt.

³ Vgl. DIETER GRÜNBLATT/PETER RIEDWEG, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterheld (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, Basel 2016, § 5 N 33; PETER MÜLLER/STEFAN OESTERHELT, in: Kommentar Umstrukturierungen, § 4 N 35 f.; STEFAN OESTERHELT/PASCAL TADDEI, in: Kommentar Umstrukturierungen, § 3 N 77.

⁴ KS ESTV Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.2.2.2.

⁵ GRÜNBLATT/RIEDWEG, in: Kommentar Umstrukturierungen (Fn. 3), § 5 N 33.

⁶ Botschaft Fusionsgesetz, BBl 2000 V 4337 ff., S. 4339, vgl. auch S. 4349 ff.

Aus dem objektiv erkennbaren Gesetzeszweck lässt sich für die vorliegende Frage kaum etwas Schlüssiges ableiten:⁷ Den Materialien zufolge war das gesetzgeberische Motiv für die Einführung einer Mindesthaltedauer, die Veräusserungsgewinne auf dem Handelsbestand von Wertschriftenhändlern von den Kapitalgewinnen abzugrenzen.⁸ Vorliegend geht es jedoch einzig um die Frage, wann die Haltedauer gemäss Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG in zeitlicher Hinsicht beginnt.

Der Beteiligungsabzug bezweckt die Reduktion der Vielfachbesteuerung auf eine Doppelbelastung und gelangt nur bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zur Anwendung (Art. 69 DBG). Hält eine Personenunternehmung eine Beteiligung, tritt keine die Doppelbelastung übersteigende Mehrfachbelastung ein. Es erscheint nachvollziehbar, den Eintritt in das Besteuerungssystem der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften als Voraussetzung für den Beginn der Besitzesdauer im Sinne von Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG zu sehen. Das im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck Gebrachte ist damit jedenfalls nicht geradezu offensichtlich sinnwidrig, womit der Entscheid des Bundesgerichts vertretbar erscheint.⁹

II. Rückstellungen

1. Nachträgliche Anpassung der Steuerrückstellung bei Aufrechnungen

Urteil des Bundesgerichts 2C_1218/2013 und 2C_1219/2013 vom 19. Dezember 2014 i.S. A. AG gegen Kantonale Steuerverwaltung Zug betreffend Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer = BGE 141 II 83

1.1. Sachverhalt

Die A. AG mit Sitz in Zug deklarierte mit den Steuererklärungen 2009 und 2010 nach Anrechnung von Vorjahresverlusten einen negativen steuerbaren Reingewinn bzw. Verlust. Die kantonale Steuerverwaltung veranlagte demgegenüber nach Aufrechnungen unter dem Titel «verdeckte Gewinnausschüttung und Gewinnvorwegnahme» für die beiden Perioden jeweils einen steuerbaren Reingewinn. Dabei ging es um die steuerliche Behandlung von Rückstellungen und die Verzinsung eines Aktivdarlehens der Muttergesellschaft. Die A. AG wollte in diesem Zusammenhang im Verlaufe des Verfahrens Nachtragsbuchungen geltend machen, was von den Steuerbehörden nicht akzeptiert wurde.

⁷ A.M. STEFAN OESTERHELT, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahre 2013), SZW 2014, S. 88; PASCAL HINNY, Steuerliches Umstrukturierungsrecht im Lichte höchstrichterlicher Rechtsprechung, in: Uttinger/Rentzsch/Luzi (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, FS für Markus Reich, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 279.

⁸ Botschaft Unternehmenssteuerreform I, BBl 1997 II 1164 ff., S. 1186.

⁹ GL.M. MADELEINE SIMONEK/JULIA VON AH, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2013, Bern 2014, S. 138 f.

Das Bundesgericht hiess die Beschwerden teilweise gut und wies die Sache zur Neuveranlagung an die Veranlagungsbehörde zurück.

1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht setzte sich zunächst mit den Voraussetzungen von Bilanzkorrekturen und deren steuerlicher Berücksichtigung auseinander (E. 3). Es kam zum Schluss, dass die Nachtragsbuchungen zu Recht nicht berücksichtigt worden seien.

Die steueramtlichen Korrekturen hatten indes zur Folge, dass sich die Steuerschuld erhöhte und dafür keine ausreichende Steuerrückstellung bilanziert war. Es galt vor diesem Hintergrund zu prüfen, ob für die von der Veranlagungsbehörde vorgenommenen Aufrechnungen eine nachträgliche Steuerrückstellung zu gewähren ist. In diesem Zusammenhang stellte das Bundesgericht fest, dass die handelsrechtliche Passivierung von Rückstellungen die Voraussehbarkeit der Nachbelastung voraussetzen würde. Der steuerpflichtigen Person könne keine willkürliche Unterlassung einer Rückstellung vorgeworfen werden, wenn die Abweichung von der Deklaration nicht voraussehbar gewesen sei, was z.B. bei unterschiedlichen Auffassungen über die Bewertung der Fall sei (E. 5.1).

Das Bundesgericht gelangte zur Auffassung, dass grundsätzlich bei jeder Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b oder c DBG die Rückstellung für die darauf geschuldeten Steuern entsprechend erhöht werden müsse (E. 5.5, auch zum Folgenden). Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehörten gemäss Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG auch die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern. Dieses Vorgehen ergebe sich somit nicht nur aus handelsrechtlich zwingenden Vorschriften, sondern folge direkt aus steuerrechtlichen Normen (Art. 58 Abs. 1 lit. c oder c i.V.m. Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG). Es sei nicht zu sehen, inwiefern das Massgeblichkeitsprinzip einer Korrektur in der Steuerbilanz entgegenstehen könne. Die steuerlichen Vorschriften zur Korrektur in Form der Steuerbilanz würden keine Rücksicht darauf nehmen, aus welchen Motiven eine Bilanzierung unterblieben sei und ob die Aufrechnung vorauszusehen gewesen sei. Die Berücksichtigung einer zusätzlichen Steuerrückstellung dürfe nicht davon abhängig gemacht werden, dass der Steuerpflichtige die Aufrechnung nicht habe vorhersehen können. Eine Bilanzberichtigung sei für die Steuerrückstellung somit auch im vorliegenden Fall von Bundesrechts wegen zu gewähren.

1.3. Würdigung

1.3.1. Vorbemerkung zur Einbettung des Urteils in die bundesgerichtliche Rechtsprechung

Von grundsätzlicher Bedeutung sind vorliegend die Ausführungen des Bundesgerichts zur steuerbilanziellen Anpassung der Steuerrückstellung als Folge von Aufrechnungen. Das diesbezügliche Ergebnis konnte auch nicht ohne weiteres erwartet werden. Denn

etwas mehr als zwei Jahre zuvor¹⁰ hatte das Bundesgericht nämlich die nachträgliche steuerbilanzielle Anpassung einer Steuerrückstellung noch verweigert.

Es ging bei dem am 28. September 2012 ergangenen Urteil um eine Gesellschaft, bei welcher ein Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet wurde und deren Verwaltungsratspräsident sich alsdann definitiv ins Ausland absetzte. In der Folge leitete die kantonale Steuerverwaltung gegen den Treuhänder und Revisor der Gesellschaft ein Strafverfahren ein und es wurde ihm zudem als solidarisch Haftender die Steuerschuld der Gesellschaft überbürdet (vgl. Art. 177 Abs. 1 DBG). Der Treuhänder wehrte sich vor Bundesgericht gegen den Umstand, dass die Aufrechnungen nicht um die erst dadurch notwendig gewordenen Steuerrückstellungen vermindert wurden. Das Bundesgericht führte dort aus, dass die Lehre die nachträgliche Anpassung der Steuerrückstellung für zulässig erachte. Diese Anpassung der Steuerrückstellung, welche gegen das Massgeblichkeitsprinzip verstosse, gründe auf der Unvorhersehbarkeit der Aufrechnung für den Steuerpflichtigen (E. 4.2.2). Eine solche sei ausgeschlossen, wenn die Nachsteuer das Resultat einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung gewesen sei (E. 4.2.3, auch zum Folgenden). In diesem Fall liege keine unvorhersehbare Aufrechnung vor, welche ein Abweichen von der Handelsbilanz rechtfertigen könne. In der Handelsbilanz sei in diesem Fall in Kenntnis der Umstände eine zu tiefe Steuerrückstellung bilanziert worden. In einer solchen Situation könne das Massgeblichkeitsprinzip nicht durchbrochen und von der in der Handelsbilanz verbuchten Steuerrückstellung abgewichen werden.

Von diesem Begründungsansatz im Kontext eines Nach- und Strafsteuerverfahrens ist das Bundesgericht im Nachgang an das vorliegend zu besprechende Leiturteil mit einer bemerkenswerten Kehrtwende zu Recht wieder abgerückt. Im Urteil vom 25. April 2015¹¹ wehrte sich eine Genfer Gesellschaft gegen die Höhe der Nachsteuer, welche im Zusammenhang mit einer (straflosen) Selbstanzeige festgesetzt wurde. Die Gesellschaft führte vor Bundesgericht aus, die Steuerverwaltung müsse bei der Festsetzung der Nachsteuer auch die Steuerrückstellung zu Gunsten der Gesellschaft anpassen und die Nachsteuer entsprechend reduzieren. Das Bundesgericht verwies auf das hier zu besprechende Urteil und führte sinngemäss aus, dass es bereits festgestellt habe, dass das Massgeblichkeitsprinzip der nachträglichen Anpassung der Steuerrückstellung nicht entgegenstehe. Die steuerliche Vorschrift, auf welche diese Anpassung gründe (Art. 59 Abs. 1 lit a DBG), unterscheide nicht, aus welchem Motiv der Steuerpflichtige die Steuerrückstellung nicht hoch genug bemessen habe (E. 6.5, auch zum Folgenden). Die Berücksichtigung des Motivs des Steuerpflichtigen als subjektives Element sei nicht zulässig, um damit eine Bilanzkorrektur zu verweigern, welche von einer steuerlichen Korrektornorm verlangt

¹⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_651/2012 vom 28. September 2012.

¹¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_662/2014, 2C_663/2014 vom 25. April 2015 = RDAF 2015 II, S. 267 ff.

werde. Dies auch vor dem Hintergrund, dass ein Nachsteuerverfahren zum selben Ergebnis führen müsse, wie es sich auch im Rahmen eines ordentlichen Veranlagungsverfahrens ergeben hätte. Entsprechend sei die Steuerrückstellung zu Unrecht nicht angepasst worden.

1.3.2. Bindungswirkung der Jahresrechnung (Massgeblichkeitsprinzip)

Beim vorliegend zu besprechenden Urteil setzt sich das Bundesgericht zunächst vertiefter mit der Lehre und (kantonalen) Rechtsprechung auseinander, wobei allerdings sein eigenes Urteil vom 28. September 2012 unerwähnt bleibt. In der Tat zeigt sich sowohl in der Doktrin wie auch in der Rechtsprechung kein einheitliches Bild zu dieser Rechtsfrage. Es hebt insbesondere die Lehrmeinung von LOCHER¹² hervor, welcher zuzustimmen sei: Danach ergebe sich aus dem Prinzip der Massgeblichkeit der nach den Regeln des Handelsrechts erstellten Handelsbilanz für die Steuerbilanz, dass die Steuerbehörde bei Verstoss gegen zwingende handelsrechtliche Grundsätze eine Bilanzberichtigung vorzunehmen habe. Folgerichtig habe sie im System der jährlichen Gegenwartsbemessung bei Aufrechnungen nach Art. 58 Abs. 1 lit. b oder c DBG auch die Rückstellungen für die darauf zu entrichtenden Steuern (Art. 59 Abs. 1 lit. a i.V.m. Art. 63 DBG) von Amtes wegen zu erhöhen. Die ganz entscheidende und zutreffende Feststellung von LOCHER an dieser Stelle wird im Urteil jedoch nicht wiedergeben: LOCHER hält nämlich fest, dass ohne die Anpassung der Steuerrückstellung ansonsten «*ein nicht mehr handelsrechtskonformer Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt*»¹³ würde.

Das Bundesgericht sieht die Zulässigkeit der nachträglichen steuerbilanziellen Erhöhung der Steuerrückstellung zudem in Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG (i.V.m. Art. 58 DBG) begründet. Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG hat folgenden Wortlaut: «*Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch: a. die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern, nicht aber Steuerbussen [...].*»

Genau besehen legt Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG (i.V.m. Art. 58 DBG) zunächst fest, dass eidgenössische, kantonale und kommunale Steuern als geschäftsmässig begründete Kosten abzugsfähig sind, falls diese in der handelsrechtlichen Jahresrechnung auch verbucht wurden. Denn Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung bildet immer der «*Saldo der Erfolgsrechnung*» (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Zudem wäre ein Abweichen von einer eingereichten Jahresrechnung unter Berücksichtigung dieser Bestimmung auch möglich, falls die Jahresrechnung gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst. Die Bindung an die Jahresrechnung (Massgeblichkeitsprinzip) entfällt nämlich, wenn diese handelsrechtswidrig ist. Bei einer handelsrechtswidrigen Jahresrechnung kann das Massgeblichkeitsprinzip auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen

¹² PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 58 N 11 f.

¹³ LOCHER, Komm. DBG, II. Teil (Fn. 12), Art. 58 N 12.

durchbrochen werden.¹⁴ Sofern im vorliegenden Fall die Aufrechnung im Zeitpunkt der Abschlusserstellung voraussehbar war, hätte eine handelsrechtswidrige Bilanz vorgelegen. Folglich wäre in diesem Fall dem Bundesgericht beizupflichten, wenn es ausführt, eine «Bilanzberichtigung» sei für die Steuerrückstellung auch im vorliegenden Fall von Bundesrechts wegen zu gewähren (E. 5.5 in fine).

Vorliegend ist allerdings zu beachten, dass nicht geklärt wurde, ob im Zeitpunkt der Abschlusserstellung die steuerliche Aufrechnung voraussehbar war und damit auch handelsrechtlich bereits eine höhere Steuerrückstellung hätte verbucht werden müssen. War die Aufrechnung nicht voraussehbar (was oft der Fall sein dürfte), lag mit Bezug auf die Rückstellungshöhe eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung vor. Entsprechend stellt sich diesfalls – entgegen der Auffassung des Bundesgerichts (E. 5.5.) – durchaus die Frage, ob das Massgeblichkeitsprinzip eine Bindung an diese Jahresrechnung verlangt. Denn von einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung kann nur abgewichen werden, wenn eine Korrektornorm existiert, welche ein Abweichen erlaubt.¹⁵ Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG kann nun nicht so verstanden werden, dass diese Bestimmung die Berücksichtigung eines zusätzlichen Steuer(rückstellungs)aufwands auch dann ermöglicht, wenn dieser Aufwand im Zeitpunkt der Abschlusserstellung (mangels Voraussehbarkeit der Aufrechnung) handelsrechtlich noch nicht zu berücksichtigen war und entsprechend auch nicht verbucht wurde. Mit anderen Worten stellt Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG keine Korrekturvorschrift *zu Gunsten* des Steuerpflichtigen dar, welche ein Abweichen von einer *handelsrechtskonformen* Jahresrechnung zulässt. Die vom Bundesgericht angeführte rechtliche Begründung für die zwingende Anpassung der Steuerrückstellung im Nachgang an eine Aufrechnung überzeugt insoweit nicht.

1.3.3. Zur Frage des Vorliegens einer Korrektornorm

Die rechtliche Grundlage für das Durchbrechen des Massgeblichkeitsprinzips für den Fall einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung ist andernorts zu suchen, wobei zu beachten ist, dass Korrektornormen nicht nur im Steuergesetz verankert sein können: Es stellt sich nämlich die Frage, ob die Steuer(justiz)behörden einerseits steuerwirksame Aufrechnungen (vorliegend gestützt auf Art. 58 DBG) vornehmen dürfen (wodurch eine Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz entsteht), ohne andererseits die dadurch zusätzlich notwendig gewordene Steuerrückstellung steuerbilanziell zu berücksichtigen. Nach der hier vertretenen Auffassung stellte ein solches Vorgehen einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben dar (Art. 9 BV). Es wäre widersprüchlich, wenn einerseits aufgrund einer Korrektornorm von der Handelsbilanz abgewichen

¹⁴ Weiterführend hierzu: JÜRIG ALTORFER/FABIAN DUSS/MICHAEL FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, StR 2015, S. 724 ff., S. 726.

¹⁵ Vgl. statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_429/2010 vom 9. August 2011 E. 2.1.

würde, jedoch einseitig nur der zusätzliche Bruttogewinn in die Gewinnermittlung einbezogen würde, nicht aber die erst durch die Korrektur notwendig gewordene Steuerrückstellung. Und dies nur, weil Letztere nicht in der Handelsbilanz ausgewiesen wurde. Das Vorgehen wäre nicht kohärent; man spricht in diesem Zusammenhang deshalb auch vom sog. Kongruenzprinzip, wobei dieses Prinzip auch in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bereits Beachtung gefunden hat.¹⁶ Würde diese zusätzliche Steuerrückstellung nicht berücksichtigt, läge im Übrigen gewissermassen eine handelsrechtswidrige *Steuerbilanz* vor. Oder in den Worten LOCHERS¹⁷: Es würde «*ein nicht mehr handelsrechtskonformer Gewinn der Besteuerung zugrunde gelegt*».

Folglich ist gestützt auf die in der Verfassung verankerte «Korrekturnorm» eine durch die Aufrechnung bedingte Rückstellung insoweit zu berücksichtigen, als ansonsten der bereits in der Handelsbilanz ausgewiesene Rückstellungsbetrag als zu gering erschiene. Auch das Verwaltungsgericht des Kantons Freiburg gelangte in einem Urteil aus dem Jahr 2003 zur Auffassung, dass im Falle von steuerlichen Aufrechnungen gleichzeitig die Steuerrückstellung an das notwendige Ausmass anzupassen sei.¹⁸ Es hat zur hier aufgeworfenen Rechtsfrage überdies wichtige Vorarbeit geleistet. Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang auch sein Hinweis, dass eine Anpassung der Steuerrückstellung nur bei wesentlichen Korrekturen notwendig erscheine. Dieser Auffassung ist insoweit zuzustimmen, als der Grundsatz der Wesentlichkeit auch im Handelsrecht ein anerkanntes Leitprinzip bildet (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4 OR) und bei der Frage, ob ein Verstoß gegen Treu und Glauben vorliegt, beachtet werden darf. Zweifelhaft erscheint, ob die neuere Praxis gewisser Steuerverwaltungen, entsprechende Korrekturen nur auf Antrag vorzunehmen,¹⁹ vor dem Prinzip der Rechtsanwendung von Amtes wegen standhält.

1.3.4. Gefahr der doppelten Aufwandberücksichtigung

In der Lehre wurde teilweise die Auffassung vertreten, die Erhöhung der Steuerrückstellung sei zu verweigern, wenn die Aufrechnung vorhersehbar gewesen sei.²⁰ Dies sei z.B. bei Aufrechnungen wegen verdeckter Gewinnausschüttungen, übersetzter Abschreibun-

¹⁶ Weiterführend hierzu: ALTORFER/DUSS/FELBER, Korrekturen (Fn. 14), S. 728 ff. sowie MARCO GRETER/MICHAEL FELBER, Ausgewählte Urteile aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Jahre 2012–2015 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen (1. Teil), ASA 84 (2015/2016), S. 609 ff., S. 643 f. je m.w.H.

¹⁷ LOCHER, Komm. DBG, II. Teil (Fn. 12), Art. 58 N 12.

¹⁸ Urteil des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 2. Mai 2003, STE 2004 B 72.14.1 Nr. 23 mit Verweis auf das Urteil des Bundesgerichts vom 12. Mai 1999, NStP 2000, S. 57 ff.

¹⁹ Vgl. Merkblatt des Kantonalen Steueramtes Zürich zur Berechnung der Rücklage für Forschungs- und Entwicklungsaufträge und der Rückstellung für Steuern vom 27. Januar 1999, inklusive Änderungen vom 8. April 2015, ZStB Nr. 18/151, N 15c, S. 5.

²⁰ FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 59 DBG N 6 und 8, auch zum Folgenden.

gen oder unrechtmässiger Rückstellungen gegeben. Unterbleibe in einem solchen Fall eine angemessene Bilanzierung einer Steuerrückstellung, sei diese auch nachträglich zu verweigern, wenn sich aufgrund einer Aufrechnung durch die Steuerbehörde der steuerbare Gewinn erhöhe. Andernfalls bestünde die Gefahr eines doppelten Abzugs. Die Steuern wären dann zum mit Zahlungsbelegen ohne weiteres nachweisbaren Zeitpunkt der tatsächlichen Leistung erneut zum Abzug zuzulassen.

Wie zuvor dargelegt, kann es – wie auch das Bundesgericht nunmehr zutreffend festgehalten hat – nicht darauf ankommen, ob die Aufrechnung vorhersehbar war oder nicht. Sowohl im Falle einer handelsrechtswidrigen wie auch im Falle einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung wäre die Steuerrückstellung bei Überschreiten der Wesentlichkeitsschwelle an das notwendige Ausmass anzupassen. Zu prüfen bleibt jedoch die Aussage, es bestehe im Falle der nachträglichen steuerbilanziellen Anpassung der Steuerrückstellung die Gefahr der doppelten Aufwandberücksichtigung.

Wird im Nachgang an eine steuerliche Aufrechnung der Aufrechnungsbetrag insoweit reduziert, als die bisher in der Handelsbilanz verbuchte Steuerrückstellung unterdotiert ist, besteht in diesem Umfang eine Differenz zwischen Steuerbilanz und Handelsbilanz. Mit anderen Worten ist in der Folge davon auszugehen, dass die Steuerrückstellung für Steuerzwecke im Vergleich zur Handelsbilanz höher ist. Diese Differenz ergibt sich aus den Veranlagungsakten der Periode, in welcher die Aufrechnung erfolgt ist; eine Verpflichtung zur Erstellung einer separaten Steuerbilanz besteht für die Folgeperioden indes nicht. Im folgenden Geschäftsjahr reduziert sich der *handelsrechtliche Gewinn*, wenn die Steuer bezahlt bzw. die handelsrechtliche Steuerrückstellung aufgrund der neuen Ausgangslage erhöht wird. In der Periode der tatsächlichen Zahlung der Steuern bzw. der handelsrechtlichen Angleichung der Steuerrückstellung besteht durchaus eine gewisse Gefahr, dass die Veranlagungsbehörde anlässlich der Vornahme der Veranlagung übersieht, dass die Steuerrückstellung in der Steuerbilanz eigentlich höher ist. Denn der steuerbare Gewinn ist in der Folgeperiode, in welcher der zusätzlich entstandene Steueraufwand in der handelsrechtlichen Jahresrechnung zu verbuchen ist, in Abweichung zum handelsrechtlichen Gewinn zu erhöhen. Und zwar insoweit, als der steuerbare Gewinn (nach Aufrechnung) in der Vorperiode durch die Bildung einer zusätzlichen Steuerrückstellung in der Steuerbilanz vermindert wurde.

Entgegen der zuvor genannten Äusserung in der Literatur besteht in der Folgeperiode jedoch kein Recht, gestützt auf den (tieferen) handelsrechtlichen Erfolgsausweis verlangt zu werden. Nun verhielte sich nämlich die Steuerpflichtige widersprüchlich bzw. treuwidrig, wenn sie in der Vorperiode gestützt auf Treu und Glauben einen zusätzlichen Steuerrückstellungsaufwand geltend macht bzw. die Veranlagung unangefochten in Rechtskraft erwachsen lässt (was zu einer Differenz von Handels- und Steuerbilanz führt), dann jedoch in der Folgeperiode verlangt, gestützt auf den handelsrechtlichen

Erfolgsausweis veranlagt zu werden. Dies, um damit letztlich einen Steueraufwand doppelt zum Abzug zu bringen. Die Vermeidung der doppelten Aufwandberücksichtigung liegt in der Verantwortung der Steuerverwaltung, insbesondere auch bei Sitzverlegungen in einen anderen Kanton, der darüber zu informieren ist.

2. Rückstellung für eine drohende Konventionalstrafe

Urteil des Bundesgerichts 2C_945/2011 und 2C_946/2011 vom 12. Oktober 2012 i.S. X. AG gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer = StR 2013 S. 80 ff. = StE 2012 B 72.14.1 Nr. 27

2.1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende X. AG, ein Unternehmen der Informatikbranche, schloss im März 2008 mit der Bank Y. einen Rahmen- und einen Einzelwerkvertrag ab. Letzterer betraf die Lieferung eines Computersystems (Hard- und Software), für welches ein Festpreis von CHF 2.1 Mio. und als Endabnahmetermin der 30. September 2008 vereinbart wurde. Bei einer um mehr als 30 Tagen verspäteten Endabnahme war die X. AG gemäss Werkvertrag zur Zahlung einer Konventionalstrafe von maximal 20% des Festpreises, d.h. CHF 420'000, verpflichtet. Bei einer Verspätung von mehr als 60 Tagen konnte die Bank den Vertrag sogar rückwirkend auflösen, wobei damit ein Anspruch auf Schadenersatz bis maximal den Festpreis verbunden war.

In der Folge kam es zu Verzögerungen, weshalb die Bank in einem Schreiben vom 22. Dezember 2008 an die X. AG festhielt, dass die Abnahme «gescheitert» sei. Zudem verwies die Bank in diesem Schreiben auf ein im Februar 2009 geplantes Treffen, an welchem das weitere Vorgehen besprochen werden sollte, wobei die Elemente aufgelistet wurden, die für die zu wiederholende Abnahme aufzubereiten waren. Am 3. Februar 2009 kam zwischen den Vertragsparteien eine Ergänzungsvereinbarung zustande. Mit dieser Vereinbarung wurden die geschuldeten Leistungen neu und zum Teil erweitert formuliert und der Termin für die Endabnahme neu festgelegt. Die Endabnahme erfolgte schliesslich im September 2009.

Die X. AG nahm per 31. Dezember 2008 ertrags- und eigenkapitalmindernd eine Rückstellung von CHF 400'000 für die gemäss dem Werkvertrag mit der Bank drohende Konventionalstrafe vor. Das Kantonale Steueramt Zürich erachtete diese Rückstellung als geschäftsmässig unbegründet und rechnete den entsprechenden Betrag von CHF 400'000 beim steuerbaren Reingewinn sowie beim steuerbaren Kapital der X. AG auf. Diese Aufrechnung wurde von den kantonalen Rechtsmittelinstanzen geschützt; das Bundesgericht hiess demgegenüber die Beschwerde der X. AG gut.

2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Wichtig ist zunächst die Aussage des Bundesgerichts, dass alle Rückstellungen, welche das Handelsrecht vorschreibt (Art. 669 Abs. 1 aOR; heute: Art. 960e Abs. 2 OR), auch geschäftsmässig begründet im Sinne von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG sind. Mit einer Rückstellung werde eine Verbindlichkeit gewinnmindernd bilanziert, welche am Bilanzstichtag zwar tatsächlich oder mindestens wahrscheinlich bestanden habe, aber in ihrer Höhe erst im nächsten oder einem folgenden Geschäftsjahr geldmässig genau feststehe. Die Ereignisse, welche Ursache eines derartigen tatsächlichen oder wahrscheinlichen, am Bilanzstichtag ungewissen Aufwands seien, müssten im laufenden Geschäftsjahr eingetreten sein.

Gemäss Bundesgericht könne es wohl sein, dass zum Jahresende beide Vertragsparteien weiterhin hoffen konnten, das Projekt zu einem guten Ende zu bringen. Das sei jedoch keineswegs gewiss gewesen. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz habe keine bloss geringe Wahrscheinlichkeit bestanden, dass die Konventionalstrafe von der Bank noch eingefordert werde. Dabei könne es nicht darauf ankommen, ob die Werkbestellerin bis Ende des Jahres 2008 bereits mit der Konventionalstrafe gedroht hatte oder nicht. Ein Verzicht der Werkbestellerin auf ihr vertraglich eingeräumte Sanktionsansprüche könne dem Schreiben nicht entnommen werden.

Vor diesem Hintergrund sei die Rückstellung unternehmenswirtschaftlich gerechtfertigt und geschäftsmässig begründet. Werde auf das Vorsichtsprinzip abgestellt, habe die Beschwerdeführerin unter den genannten Umständen aus handelsrechtlicher Sicht zwingend eine Rückstellung bilden müssen. Gemäss bestimmten Lehrmeinungen könnten Umstände, die sich zwar nach dem Bilanzstichtag vom 31. Dezember 2008, aber noch vor dem Bilanzrichttag (vorliegend: 30. April 2009) zugetragen haben, dann berücksichtigt werden, wenn sie in Bezug auf die Posten der vorhergehenden Bilanz «wertaufhellend» seien und Rückschlüsse auf die zu beurteilende Lage am Stichtag ermöglichten. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz sei dies vorliegend jedoch nicht der Fall. Mit der Ergänzungsvereinbarung sei die Beziehung der Vertragsparteien neu festgelegt oder zumindest geklärt worden. Das lasse aber gerade nicht darauf schliessen, dass die zuvor zwischen den Parteien herrschende Rechtslage gleichen Inhalts gewesen sei.

2.3. Würdigung

Ob die Rückstellung im vorliegenden Fall geschäftsmässig begründet war, hängt wesentlich davon ab, inwiefern Ereignisse nach dem Bilanzstichtag berücksichtigt werden dürfen. Denn die vertraglichen und aktenkundigen Abmachungen waren klar: Der Bank stand per 31. Dezember 2008 das Recht zu, eine Konventionalstrafe einzufordern. Der Umstand, dass sie bis dahin noch nicht damit gedroht hatte und Anzeichen bestanden, dass sie vom Vertrag nicht gänzlich zurücktreten wollte, kann nicht massgebend sein. Die Beschwerdeführerin musste per 31. Dezember 2008 (unter Ausklammerung der spä-

teren Ereignisse) noch ernstlich damit rechnen, dass die Bank ihren Rechtsanspruch später noch geltend macht. Unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 aOR) durfte sie nicht einfach davon ausgehen, dass die Bank auf diesen Rechtsanspruch verzichtet.

Die entscheidende Frage ist nun, ob die Ergänzungsvereinbarung vom Februar 2009 – als wertaufhellende Tatsache – bei der Erstellung der Jahresrechnung 2008 noch zu berücksichtigen war. Dies insbesondere für den Fall, dass mit der Ergänzungsvereinbarung bzw. der darin enthaltenen Neufestlegung des Endabnahmetermins auch ein Untergang des bisherigen Anspruchs auf Zahlung einer Konventionalstrafe einherging. Das Urteil bleibt diesbezüglich allerdings unklar. Es geht vorliegend mit anderen Worten um die Frage, ob «*neues Licht auf eine alte Tatsache*»²¹ gelangte und diese damit bloss aufhellte, oder ob eine gänzlich neue Tatsache vorlag. Bei der Frage, wann von einer «alten» Tatsache gesprochen werden kann, ist zwischen zwei Theorien zu unterscheiden:²²

- *Auslösertheorie*: Gemäss HWP²³ ist zwischen Ereignissen zu unterscheiden, «*deren Ursache bereits am Bilanzstichtag bestand, und solchen, deren auslösende Ursache erst nach dem Bilanzstichtag eintrat*». Liegt die auslösende Ursache für später erhaltene zusätzliche Informationen noch im abgelaufenen Geschäftsjahr, sind die späteren Informationen für den alten Abschluss noch bewertungsrelevant. Auch in der Botschaft des Bundesrates zum neuen Rechnungslegungsrecht²⁴ findet sich eine entsprechende Aussage: «*In der Jahresrechnung [des Vorjahres] sind hingegen alle Ereignisse zu erfassen, deren Auslöser bereits am Bilanzstichtag gegeben war*». Die Äusserungen von KÄFER lassen sich zwar nicht eindeutig der Auslösertheorie zuordnen, könnten jedoch in diese Richtung gedeutet werden: Nach dieser Lehrmeinung ist das nachträgliche Ereignis zu berücksichtigen, «*wenn und soweit die Verhältnisse des Bilanzstichtages die adäquate Ursache dafür waren*»²⁵.
- *Wertbestimmungstheorie*: Nach BÖCKLI (in Anlehnung an die HGB²⁶-Doktrin) reicht ein blosser «Auslöser» im abgelaufenen Geschäftsjahr nicht, um die in diesem Kon-

²¹ PETER BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 61.

²² BÖCKLI, neue OR-Rechnungslegung (Fn. 21), S. 61 f. Das neue Rechnungslegungsrecht hat mit Bezug zur Erfolgsrechnung und Bilanz keine grundsätzlich neuen Aspekte gebracht (so auch BÖCKLI, a.a.O., S. 60). Nach wie vor besteht keine explizite Bestimmung zur Bewertungsrelevanz von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag. Ergänzt wurden jedoch die Pflichten mit Bezug auf den Anhang: Neu sind die wesentlichen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag im Anhang anzugeben (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 13 OR).

²³ Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Band Buchführung und Rechnungslegung, Ausgabe 2014, Zürich 2014, S. 296.

²⁴ Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 21. Dezember 2007, BBl 2008 1589 ff., S. 1708.

²⁵ KARL KÄFER, Die kaufmännische Buchführung, in: Berner Kommentar, Bd. VIII, Bern 1981, Art. 960 N 329.

²⁶ Das Handelsgesetzbuch (HGB) enthält den Kern des Handelsrechts in Deutschland.

nex später ergangenen Ereignisse noch zu berücksichtigen. Die den Wert bestimmenden Tatsachen müssen am Bilanzstichtag bereits vollständig eingetreten sein (und nicht nur im Ansatz ausgelöst).²⁷ Es sind danach nur Informationen nach dem Bilanzstichtag einzubeziehen, die das Vorliegen dieser *wertbegründenden Tatsachen* am Bilanzstichtag des abgelaufenen Geschäftsjahres erst aufdecken oder weiter ausleuchten. Dieser Theorie scheint auch das Bundesgericht im vorliegenden Fall zu folgen, stellt es doch auf die «Rechtslage» zum Stichtag ab und wertet die Ergänzungsvereinbarung als Element, das die Rechtslage verändert.

Die Vorinstanz war der Ansicht, dass die späteren Ereignisse nach dem Bilanzstichtag als wertaufhellende Tatsachen zu berücksichtigen seien. Diese Argumentation ist im vorliegenden Fall zwar nicht gänzlich von der Hand zu weisen, wenn man der Auslösertheorie folgen würde. Man könnte nämlich argumentieren, dass mit dem Schreiben vom 22. Dezember 2008 der «Auslöser» für die spätere Verlängerung des Endabnahmetermins am Bilanzstichtag bereits vorlag. Dies, zumal mit dem Schreiben keine Einforderung der Konventionalstrafe angedroht wurde und darin auf die geplante Sitzung im Februar 2009 bzw. die Festlegung des weiteren Vorgehens hingewiesen wurde. Zwischen Ergänzungsvereinbarung und Schreiben vom 22. Dezember 2008 besteht insofern ein gewisser Konnex.²⁸

Überzeugender erscheint jedoch nach der hier vertretenen Ansicht die Wertbestimmungstheorie. Diese ermöglicht eine klarere Periodenabgrenzung. Es bedarf nicht noch eines Wertungsentscheids darüber, ob ein Ereignis bereits als «Auslöser» angesehen werden kann. Auf den vorliegenden Fall angewendet hätte nach der Wertbestimmungstheorie der Entschluss der Bank zur Verlängerung des Termins zur Endabnahme²⁹ als wertbegründende Tatsache am Bilanzstichtag nachweislich bereits vorgelegen haben müssen, damit die Ergänzungsvereinbarung noch hätte berücksichtigt werden dürfen. Diesfalls wäre die Rückstellung in der Tat nicht geschäftsmässig begründet gewesen. In diesem Sinne kann das Schreiben vom 22. Dezember 2008 jedoch nicht gedeutet werden. Dem vorliegenden Urteil des Bundesgerichts ist somit sowohl im Ergebnis wie auch hinsichtlich dessen Begründung zuzustimmen.

²⁷ BÖCKLI, neue OR-Rechnungslegung (Fn. 21), S. 62 m.w.H.

²⁸ Vgl. im Zusammenhang mit dieser Argumentationslinie SIMONEK/VON AH (Unternehmenssteuerrecht [Fn. 1], S. 113), welche die Ergänzungsvereinbarung als wertaufhellende Tatsache beurteilen, sofern mit dieser die Konventionalstrafe nicht mehr zu zahlen war.

²⁹ Vorliegend wird davon ausgegangen, dass mit der Verlängerung des Endabnahmetermins gemäss Ergänzungsvereinbarung auch die ursprüngliche Möglichkeit zur Einforderung einer Konventionalstrafe entfallen ist. Dies geht wie dargelegt aus dem Urteil jedoch nicht klar hervor.

III. Nachträgliche Bilanzierung eines Treuhandverhältnisses (Bilanzberichtigung)

Urteil des Bundesgerichts 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 i.S. X. AG gegen Steuerverwaltung des Kantons Zug betreffend direkte Bundessteuer = StE 2015 B 72.11 Nr. 24

1. Sachverhalt

Die Y. AG mit Sitz im Kanton Zug deklarierte als Rechtsvorgängerin der Beschwerdeführerin in ihren Steuererklärungen 2005 und 2006 steuerbare Reingewinne von rund CHF 5.9 Mio. bzw. CHF 3.0 Mio. Darin enthalten waren Kapitalgewinne aus der Übertragung von Anteilen an der deutschen Z. GmbH (später W. AG).

Mit Fusionsvertrag vom 18. Juni 2008 übernahm die X. AG (Muttergesellschaft, im Folgenden Steuerpflichtige), welche ihren Sitz ebenfalls im Kanton Zug hatte, ihre Tochtergesellschaft Y. AG. Am 27. Juni 2008 reichte die Steuerpflichtige rektifizierte Steuererklärungen für die Jahre 2005 und 2006 der Y. AG ein. Dabei führte sie aus, man habe erst bei der Fusion realisiert, dass die Y. AG nur treuhänderisch für ihre Muttergesellschaft X. AG gehandelt bzw. die Beteiligung an der Z. GmbH bzw. W. AG nur treuhänderisch gehalten habe. Daher seien Bilanzberichtigungen notwendig geworden. Anstelle des Kapitalgewinns wurden bloss noch die Treuhandkommission als Ertrag ausgewiesen, wobei mit den rektifizierten Steuererklärungen nun ein Reingewinn von rund CHF 31'000 (2005) bzw. CHF 46'000 (2006) deklariert wurde.

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug nahm die Veranlagung gestützt auf die ursprünglichen Jahresrechnungen und Steuererklärungen vor. Die hiergegen erhobene Einsprache und der Rekurs wurden von den kantonalen Rechtsmittelinstanzen abgewiesen. Auch das Bundesgericht wies die Beschwerde ab.

2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Zunächst nannte das Bundesgericht die Voraussetzungen, welche erfüllt sein müssen, damit ein Treuhandverhältnis steuerrechtlich anerkannt werden kann. Es führte dabei aus, dass die Steuerbehörden berechtigt seien, Rechtsverhältnisse und Rechtsgeschäfte unter Vorbehalt des Gegenbeweises demjenigen zuzuschreiben auf dessen Namen sie lauteten. Denn nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge werde ein in eigenem Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft auch auf eigene Rechnung getätigt. Die Behauptung, ein in eigenem Namen abgeschlossenes Rechtsgeschäft sei treuhänderisch für einen Dritten abgeschlossen worden, dürfe unberücksichtigt gelassen werden, wenn das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen werde.

Das Bundesgericht verwies sodann auf die Praxis der ESTV (Merkblatt Treuhandverhältnisse vom Oktober 1969), wonach für die Anerkennung eines Treuhandverhältnisses folgende formelle Voraussetzungen erfüllt sein müssen:

1. Es müssen schriftliche Abmachungen aus der Zeit der Begründung der Treuhand vorliegen.
2. Das Treugut muss im Vertrag genau umschrieben sein.
3. Dem Treuhänder dürfen aus der Anlage, Verwaltung und Veräusserung des Treuguts keine Risiken erwachsen.
4. Der Treuhänder soll vom Treugeber eine Entschädigung (Treuhandkommission) erhalten, die den für derartige Dienstleistungen handelsüblichen Ansätzen entspricht und im Vertrag genau festzuhalten ist.
5. Das Treugut muss in der Bilanz des Treuhänders klar als solches ersichtlich sein.
6. Über das Treugut sowie die Ansprüche und Verpflichtungen des Treugebers sind in der Buchhaltung des Treuhänders besondere Konti zu eröffnen und zu führen.

Das Bundesgericht führte in diesem Zusammenhang aus, dass die Erfüllung dieser formellen Voraussetzungen nach der Rechtsprechung zwar nicht unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses sei. Doch sei ein eindeutiger Nachweis erforderlich. An einem solchen einwandfreien Nachweis fehle es im vorliegenden Fall offensichtlich: Bereits die Vorinstanz habe festgehalten, dass zwar die Voraussetzungen 1 bis 4 des Merkblattes erfüllt seien, nicht jedoch die Voraussetzungen 5 und 6.

Der Beschwerdeführerin könne nicht gefolgt werden, dass bereits der Treuhandvertrag Beweis genug sei für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses. Auch das Schreiben vom 5. Juli 2010, das den Hintergrund des Treuhandverhältnisses erläutern solle, sei für einen einwandfreien Nachweis nicht geeignet. Das gleiche gelte für den Gesellschaftsvertrag der Z. GmbH, der die Y. AG nicht als Treuhänderin erwähne. Auch könne der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie ausführe, die Voraussetzungen des Merkblattes ESTV seien unter Berücksichtigung der rektifizierten Jahresrechnungen erfüllt.

Das Bundesgericht scheint sodann der Auffassung zu sein, dass der Verwaltungsrat vom Treuhandverhältnis Kenntnis gehabt haben müsste, wenn ein solches überhaupt bestanden hat. Es wertet die Äusserung der Beschwerdeführerin, die administrativen Organe hätten keine Kenntnis vom Treuhandverhältnis gehabt, entsprechend als Indiz für das Fehlen eines Treuhandverhältnisses. Denn das Gericht begründet sein Urteil im Übrigen wie folgt: Wie die Vorinstanz zu Recht ausgeführt habe, müsse aufgrund der ins Auge springenden personellen Verflechtungen der X. AG und der Y. AG davon ausgegangen werden, dass der Verwaltungsrat der Y. AG vom Treuhandverhältnis Kenntnis gehabt haben müsse. Dafür spreche auch der Umstand, dass der Treuhandvertrag im Namen beider Gesellschaften von B. unterzeichnet worden sei. Wenig plausibel sei daher die Aussage der Beschwerdeführerin, das Treuhandverhältnis sei den administrativen Organen aufgrund fehlender Kommunikation zwischen B., der sich um die operativen und

strategischen Geschäfte gekümmert habe, und A., der die Administration besorgt habe, nicht bekannt gewesen. Somit habe die Beschwerdeführerin den Nachweis für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses nicht erbringen können. Mangels eines nachgewiesenen Treuhandverhältnisses, sei auch nicht von einer handelsrechtswidrigen Bewertung auszugehen, weshalb auch keine Bilanzberichtigung vorzunehmen sei.

3. Würdigung

An den Nachweis für das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses wird nach der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein strenger Massstab angelegt.³⁰ Dies bestätigt sich auch mit dem vorliegenden Urteil. Gemäss Auffassung der Vorinstanz waren hier die Voraussetzungen 1 bis 4 des Merkblattes «Treuhandverhältnisse» erfüllt, was vor Bundesgericht nicht weiter in Diskussion stand. Das Treuhandverhältnis wurde jedoch (zunächst) nicht korrekt verbucht (vgl. Voraussetzungen 5 und 6 des erwähnten Merkblattes).

Das Bundesgericht wiederholte³¹ auch im vorliegenden Urteil zwar, dass die Erfüllung der im Merkblatt der ESTV genannten formellen Voraussetzungen nicht unabdingbar für die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses sei; ein Nachweis sei dem Pflichtigen *auch auf andere Weise* möglich. Das ist auch richtig, denn die Nichterfüllung der Formalitäten zieht keine nicht widerlegbare Vermutung gegen das Bestehen eines Treuhandverhältnisses nach sich. Man könnte jedoch mit Blick auf das vorliegende Urteil zum Schluss kommen, dass bereits mit der Steuererklärung eine Jahresrechnung eingereicht werden muss, welche das Treuhandverhältnis korrekt abbildet, da ansonsten das Treuhandverhältnis nicht anerkannt wird. Damit wäre jedenfalls die ursprüngliche korrekte buchhalterische Behandlung unabdingbare Voraussetzung für die Anerkennung des Treuhandverhältnisses. Denn für den aussenstehenden Leser des Urteils sind bis auf die buchhalterische Behandlung des Treuhandverhältnisses keine Widersprüche erkennbar, die das Vorliegen des Treuhandverhältnisses in Zweifel ziehen könnten.

Der Umstand, dass der Gesellschaftsvertrag der deutschen Gesellschaft (Z. GmbH), an welcher Anteile veräussert wurden, keine Hinweise zum Innenverhältnis zwischen der X. AG und der Y. AG enthielt, spricht nicht gegen das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses zwischen den beiden letzteren Gesellschaften. Denn es ist Kern eines Treuhandverhältnisses, dass nach aussen nur der Treuhänder in Erscheinung tritt und das Handeln des Treuhänders im Innenverhältnis auf Rechnung des Treugebers erfolgt. Dabei ist im Aussenverhältnis regelmässig nicht zu erkennen, dass der Handelnde bloss treuhän-

³⁰ Vgl. u.a. Urteil des Bundesgerichts 2C_387/2007 vom 4. März 2008; vgl. auch PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Vorb. N 148, je m.w.H.

³¹ So bereits Urteil des Bundesgerichts 2A.204/1997 vom 26. Mai 1999, in: ASA 68 (1999/2000), S. 746 ff., E. 3.a.

derisch tätig ist.³² Dieser Umstand darf der Y. AG somit grundsätzlich nicht vorgehalten werden. Anders könnte die Sachlage u.U. beurteilt werden, wenn der am gleichen Tag wie der Gesellschaftsvertrag abgeschlossene Treuhandvertrag die Y. AG verpflichten würde, das Treuhandverhältnis nach aussen offen zu legen. Dies ist dem Urteil jedoch nicht zu entnehmen.

Auch die engen persönlichen Verflechtungen der beiden Gesellschaften bzw. der Umstand, dass der Verwaltungsrat der Y. AG deshalb womöglich vom Treuhandverhältnis Kenntnis haben musste, lässt das Vorliegen des Treuhandverhältnisses nicht per se zweifelhaft erscheinen. Bilanzierungsfehler zeichnen sich i.d.R. gerade dadurch aus, dass man über eine buchungsrelevanten Tatsache wusste oder bei sachgemässer Organisation bzw. Kommunikation hätte darüber in Kenntnis sein müssen, die buchhalterische Abbildung der Tatsache jedoch trotzdem nicht korrekt erfolgte.

Abschliessend ist darauf hinzuweisen, dass selbst bei Vorliegen sämtlicher zuvor genannten sechs Voraussetzungen und ursprünglich korrekter buchhalterischer Behandlung Treuhandverhältnisse unter Umständen gleichwohl steuerrechtlich nicht anerkannt werden. Dies namentlich dann, wenn keine «*ernsthafte wirtschaftliche Gründe*» erkennbar sind bzw. das Verschieben eines Treuhandverhältnisses einen Rechtsmissbrauch bezwecken soll.³³ So kann es durchaus zulässige wirtschaftliche Gründe für ein Treuhandverhältnis geben, wie zum Beispiel die Absicht, gegenüber anderen Marktteilnehmern die Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe aus bestimmten Gründen nicht offenzulegen. Der Hintergrund des Treuhandverhältnisses wird im vorliegenden Fall in einem den Gerichtsakten beigelegten Schreiben offenbar erläutert. Näheres zur Frage, ob ernsthafte wirtschaftliche Gründe für das Treuhandverhältnis vorlagen, kann dem Urteil indes nicht entnommen werden.

³² Weiterführend ROLF WATTER, Die Treuhand im Schweizer Recht, ZSR NF 114, II, S. 179 ff.

³³ Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.204/1997 vom 26. Mai 1999, in: ASA 68 (1999/2000), S. 746 ff., E. 3d, S. 752; vgl. LOCHER, Komm. DBG, I. Teil (Fn. 30), Vorb. N 149 m.w.H.; MARKUS MEILI, Steuerliche Fallgruben bei Treuhandgeschäften im internationalen Verhältnis, StR 1982, S. 483; vgl. WATTER, Treuhand (Fn. 32), S. 207.