
Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2009 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen



Prof. Dr. iur. René Matteotti, LL.M. Tax
Ordentlicher Professor für schweizerisches, europäisches und internationales
Steuerrecht, Direktor des Instituts für Steuerrecht
der Universität Bern und Rechtsanwalt

und



Michael Felber
B.A. und M.A. HSG, wissenschaftlicher Assistent am Institut für Steuerrecht
der Universität Bern

Inhaltsverzeichnis

I. Steuerliche Berücksichtigung von Währungsumrechnungsdifferenzen	750
1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen	750
2. Handelsrechtliche Behandlung von Währungsumrechnungsdifferenzen	752
2.1. Modifizierte Stichtagsmethode als vorherrschende Währungsumrechnungsmethode	752
2.2. Konformität der HWP-2009-Lösung mit den obligationenrechtlichen Rechnungslegungsprinzipien	756
2.3. Zwischenergebnis	757
3. Steuerrechtliche Behandlung von Währungsumrechnungsdifferenzen	758
4. Fazit	759
II. Nachholen von zu Unrecht unterlassenen Rückstellungen	759
1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen	759
2. Handelsrechtliche Betrachtungsweise	761
3. Steuerrechtliche Betrachtungsweise	762
4. Kantonaler Gestaltungsspielraum in Bezug auf die steuerliche Zulassung von nachgeholtem periodenfremden Aufwand?	766
III. Geldwerte Leistungen	768
1. Gewinnvorwegnahme durch Duldung der selbständigen Erwerbstätigkeit der Hauptgesellschafterin	768
1.1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen	768
1.2. Würdigung	769
2. Übersetzte Gehaltszahlungen	770
2.1. Sachverhalt	770
2.2. Zulässigkeit einer einzigen Beschwerde gegen einen vorinstanzlichen Entscheid betreffend die Staats- und die direkte Bundessteuer: Präzisierung der Rechtsprechung	771
2.3. Novenverbot und Beweislastverteilung bei geldwerten Leistungen	771
2.4. Praktische Konsequenzen: Erhebliche Reduktion des Risikos einer Aufrechnung aufgrund einer sorgfältig dokumentierten Leistungsbeziehung zwischen Aktionär und Gesellschaft	773

3.	Verdeckte Gewinnausschüttung an eine Offshore-Gesellschaft	773
3.1.	Sachverhalt	773
3.2.	Sachverhaltsfeststellung und Beweislastverteilung	774
3.3.	Geldwerte Leistung aufgrund einer fehlenden eigenen Geschäftstätigkeit der Offshore-Gesellschaft infolge Outsourcing?	777
3.4.	Erfordernis umfassender Dokumentationen bei Leistungsbeziehungen mit Offshore-Gesellschaften	779
IV.	Beteiligungsermässigung im Rahmen der Minimalsteuer	779
1.	Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen	779
2.	Würdigung	780

I. Steuerliche Berücksichtigung von Währungsumrechnungsdifferenzen

Urteil des Bundesgerichts 2C_897/2008 vom 1. Oktober 2009 i.S. X GmbH gegen kantonale Steuerverwaltung Genf, Verwaltungsgericht des Kantons Genf = ASA 78 (2009/2010), S. 495 = StE 2010 B 72.11 Nr. 17 = RDAF 65 (2009) II, S. 570.

1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen

Die im Rohstoffhandel tätige und in Genf ansässige X GmbH führte ihre Jahresrechnung in US-Dollar. Den Steuerbehörden legte sie für die Geschäftsperioden 2001 und 2002 jeweils die in Schweizer Franken umgerechneten Jahresrechnungen vor. Im Zuge der Umrechnung verbuchte die Gesellschaft im Jahr 2001 unter dem Erfolgskonto «*translation of monetary balance items*» einen Gewinn von ca. Fr. 5 Mio. und im Folgejahr einen Verlust von ca. Fr. 25 Mio. Die Genfer Steuerbehörden erfassten im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung zwar den Umrechnungsgewinn im Jahr 2001, liessen jedoch den Umrechnungsverlust im Jahr 2002 nicht zum Abzug zu. Die kantonale Steuerrekurskommission hiess eine hiergegen gerichtete Beschwerde der X GmbH gut. Die Rekurskommission gelangte zur Auffassung, dass sich die Umrechnungsdifferenzen («*écarts de conversion*») nicht von Erfolgen aus Transaktionen in Fremdwährung («*opérations de change*») unterschieden; entsprechend seien diese sowohl im Jahr 2001 als auch im Jahr 2002 erfolgswirksam zu erfassen. Dem widersprach das Verwaltungsgericht des Kantons Genf: Währungsdifferenzen aus der Umrechnung von in Fremdwährung geführten Jahresrechnungen seien nicht gleich zu behandeln wie Währungserfolge aus Transaktionen in Fremdwährung, zumal Umrechnungsdifferenzen lediglich ein potentielles Währungsrisiko widerspiegeln würden. Im vorliegenden Entscheid vom 1. Oktober 2009 wurde dem Bundesgericht folglich die Frage zur Beurteilung vorgelegt, ob Währungsumrechnungsdifferenzen den steuerbaren Gewinn zu verändern vermögen.

Zunächst rief das Bundesgericht in Erinnerung, dass sich der steuerliche Gewinn ausgehend vom Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung der steuerlichen Korrektornormen bemisst (Art. 57 und 58 DBG). Der Reingewinn besteht im Überschuss sämtlicher Vermögenszugänge über sämtliche Vermögensabgänge einer Rechnungsperiode; es ist dies die Dif-

ferenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn und jenem am Ende des Geschäftsjahres (unter Ausklammerung der Kapitaleinlagen und unter Hinzurechnung der Kapitalentnahmen). Bei der Ermittlung des steuerbaren Reingewinns sind die Steuerbehörden an eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung gebunden, insofern keine steuerrechtlichen Korrektornormen bestehen. Im Folgenden stellte das Gericht fest, dass das Handelsrecht zum gegenwärtigen Zeitpunkt keine Vorschrift kennt, die sich zur Umrechnung der Funktionalwährung in die Darstellungswährung äussert. Vor diesem Hintergrund rückte das Bundesgericht die International Financial Reporting Standards (IFRS) in den Fokus: Die IFRS seien international anerkannte Rechnungslegungsvorschriften, welche auch in der Schweiz in zahlreichen Fällen zur Anwendung gelangen würden. Auch wenn diese Normen im Gegensatz zur EU in der Schweiz noch nicht rechtsverbindlich seien, ändere dies nichts an der Tatsache, dass sich die Behörden bei ihrer Urteilsfindung von den IFRS «inspirieren» lassen können. Nach IFRS 21 (*recte*: IAS 21.41) seien alle sich ergebenden Umrechnungsdifferenzen als separater Bestandteil des Eigenkapitals erfolgsneutral anzusetzen. Das von der X GmbH vorgebrachte Argument, das Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP) in der Ausgabe 1998 sehe eine andere Lösung vor, vermochte das Gericht nicht zu überzeugen. Das HWP gelte zwar als Nachschlagewerk für Wirtschaftsprüfer und werde vom Gericht als Lehrmeinung herangezogen, ihm komme jedoch keine normative Bindung zu. Den von der Beschwerdeführerin vorgebrachten Einwand, eine erfolgsneutrale Erfassung der Umrechnungsdifferenzen verletze das Massgeblichkeitsprinzip, schob das Bundesgericht mit dem Argument zur Seite, dass nur dann eine Bindung an die Jahresrechnung bestehe, wenn diese handelsrechtskonform erstellt wurde, was vorliegend nicht der Fall sei. Auch seien Umrechnungsdifferenzen entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht gleich zu behandeln wie Währungserfolge aus geschäftlichen Transaktionen in Fremdwährung. Erstere seien einzig auf die Überführung einer in der Funktionalwährung geführten Jahresrechnung in die Darstellungswährung zurückzuführen und basierten nicht auf der betrieblichen Leistungserstellung. Sie seien lediglich aus der in Schweizer Franken präsentierten Jahresrechnung ersichtlich und nicht auch aus der ihr zugrundeliegenden Rechnungslegung. Mit dieser Überführung sei weder eine Bereicherung noch eine Entreichung der Gesellschaft verbunden, welche auf eine tatsächliche Transaktion zurückzuführen ist. Demgegenüber würden sich Transaktionen in Fremdwährung auf konkrete Geschäftsvorfälle beziehen, die zu Währungseffekten führen, zumal diese Geschäftstransaktionen in einer anderen als der funktionalen Währung abgewickelt werden. Entsprechend würden diese Währungseffekte nicht nur in der in Schweizer Franken überführten Jahresrechnung abgebildet, sondern auch in der ihr zugrundeliegenden, in der funktionalen Währung geführten Jahresrechnung.

Da die Umrechnungsdifferenzen nicht aus konkreten Geschäftsvorfällen resultierten, sondern nur Ergebnis einer fiktiven buchhalterischen Überführung der Funktionalwährung in die Darstellungswährung seien, könnten sie auch nicht

die reale Leistungsfähigkeit der Gesellschaft tangieren. Folglich könne im Übrigen auch aus dem Vorsichtsprinzip, dem Imparitätsprinzip oder dem Leistungsfähigkeitsprinzip nichts zu Gunsten der Beschwerdeführerin abgeleitet werden. Die Währungsumrechnungsdifferenzen, die lediglich buchhalterischer Natur seien, führten nicht zu einer Veränderung des Eigenkapitals zu Beginn und Ende der Steuerperiode, was für die Qualifikation als steuerbarer Reingewinn jedoch erforderlich sei.

2. Handelsrechtliche Behandlung von Währungsumrechnungsdifferenzen

2.1 Modifizierte Stichtagsmethode als vorherrschende Währungsumrechnungsmethode

Nach Art. 960 Abs. 1 OR wird zwar für alle zur kaufmännischen Buchführung verpflichteten Unternehmen die Verwendung der Landeswährung für «*die Erstellung von Inventar, Betriebsrechnung und Bilanz*» gesetzlich festgelegt. Die Anordnung zur Verwendung der Landeswährung bezieht sich allerdings nicht zwingend auch auf die laufende Buchführung, sie kann sich nach dem Wortlaut auch nur auf die Erstellung der Jahresrechnung im Sinne der Darstellung zum Jahresende erstrecken (siehe Art. 958 Abs. 1 OR). Da keine buchhalterischen oder betriebswirtschaftlichen Gründe zu erkennen sind, die eine andere Interpretation nahelegen, besteht in der Lehre¹⁾ wie in der Praxis²⁾ Einigkeit, dass sich Art. 960 Abs. 1 OR lediglich auf die Präsentation, nicht jedoch auf die laufende Buchführung bezieht, weshalb die sog. Buchführungs- oder Funktionalwährung frei gewählt werden kann. In der Praxis werden die Bücher regelmässig dann in einer ausländischen Währung geführt, wenn diese den grössten Einfluss auf die Verkaufspreise oder Kosten hat bzw. wenn die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft vorwiegend auf einen Wirtschaftsraum mit dieser Auslandswährung fokussiert ist. Das Bundesgericht hat die freie Wahl der Funktionalwährung mit seinem Grundsatzurteil vom 1. Oktober 2009 richtigerweise nunmehr bestätigt. Wird die Jahresrechnung einer Kapitalgesellschaft in einer Funktionalwährung geführt, stellt sich mit Blick auf Art. 960 Abs. 1 OR die Frage, wie die Umrechnung in die Darstellungswährung zu erfolgen hat.

Das OR enthält keine explizite Bestimmung, wie bei der Transformation der Funktional- in die Darstellungswährung vorzugehen ist. Aufgrund von Art. 959 OR war für das Bundesgericht daher zu prüfen, ob sich für die Behandlung von Währungsdifferenzen eine allgemein anerkannte Methode herausgebildet hat. In der Literatur werden verschiedene Umrechnungsmethoden genannt, um dem

¹⁾ *Markus Neuhaus/Jörg Blätter* in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl., Basel 2008, Art. 960 N. 2 u. 4; *Karl Käfer*, Berner Kommentar, Die kaufmännische Buchführung, Kommentar zu Art. 958-960 OR, Art. 960 N. 14; *Henri Torriente* in: Pierre Tercier/Marc Amstutz, Commentaire romand CO II, Basel 2008, Art. 960 N. 2 f.

²⁾ Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuerexperten, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Bd. 1 Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, S. 147 f. (zit. HWP i.d.F. 2009).

Problem der Währungsumrechnung Herr zu werden.³⁾ Eine davon ist die sog. *reine Stichtagsmethode*. Bei Anwendung dieser Methode werden sämtliche Positionen des in einer Fremdwährung präsentierten Jahresabschlusses mit einem einzigen Stichtagskurs umgerechnet. Der Fremdwährungsabschluss wird bei der Übertragung in die inländische Währung nur proportional «verschoben». Die Währungsumrechnung wird daher auch als «*lineare Transformation*» bzw. proportionale Umrechnung in eine andere Rechengrösse zu einem bestimmten Stichtag angesehen.⁴⁾ Erfolgt die Umrechnung mit einem einzigen Umrechnungskurs, gibt es keine Wechselkursdifferenzen.⁵⁾ Nachteilig wirkt sich bilanzseitig jedoch aus, dass das Eigenkapital über die Jahre Schwankungen unterworfen ist, deren Ursache in der (umgerechneten) Bilanz nicht explizit ausgewiesen wird und die die Vergleichbarkeit der Abschlüsse bzw. die Interpretierbarkeit des Nettovermögens erschweren.

Um einige Mängel der reinen Stichtagsmethode zu kompensieren, insbesondere um die Ursache der Veränderung des Eigenkapitals der umgerechneten Bilanz nachvollziehbar zu machen, favorisiert die schweizerische Rechnungslegungspraxis die sog. (*modifizierte*) *Stichtagskursmethode*⁶⁾, welche auch international vorherrschend ist.⁷⁾ Bei dieser Methode werden die Aktiven und die Verbindlichkeiten einheitlich zum Stichtagskurs, i.d.R. zum Jahresendkurs, das Eigenkapital zu historischen Kursen⁸⁾ und die Erfolgsrechnung zum Kurs am Tag des Geschäftsvorfalles bzw. regelmässig aus Praktikabilitätsüberlegungen zum Jahresdurchschnittskurs umgerechnet. Wechselkursdifferenzen entstehen bei dieser Methode, weil im Rahmen der Umrechnung unterschiedliche Kurse zur Anwendung gelangen.

Das Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), dem für Fragen des schweizerischen Rechnungslegungsrechts trotz der gegenteiligen bundesgerichtlichen Meinung eine höhere autoritative Wirkung als den IFRS zugestanden werden muss, weil es nämlich genau die in der Schweiz «allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze» (Art. 959 OR) enthält,⁹⁾ räumt den Wirtschafts-

³⁾ Vgl. zu den verschiedenen Methoden insb. *Adolf G. Coenenberg/Axel Haller/Wolfgang Schultze*, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 21. Aufl., S. 627 ff. (zit. *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss); HWP i.d.F. 2009, S. 385 ff.; *Conrad Meyer*, Konzernrechnung, Zürich 2007, S. 176 ff. (zit. *Meyer*, Konzernrechnung); *Thomas Schildbach*, Der Konzernabschluss nach HGB, IFRS und US-GAAP, München 2008, S. 117 ff. (zit. *Schildbach*, Konzernabschluss); *Jörg Baetge/Hans-Jürgen Kirsch/Stefan Thiele*, Konzernbilanzen, 7. Aufl., Düsseldorf 2004, S. 172 ff. (zit. *Baetge/Kirsch/Thiele*, Konzernbilanzen).

⁴⁾ *Baetge/Kirsch/Thiele*, Konzernbilanzen, S. 185; *Schildbach*, Konzernabschluss, S. 120 ff.

⁵⁾ *Baetge/Kirsch/Thiele*, Konzernbilanzen, S. 185; *Schildbach*, Konzernabschluss, S. 120 ff.

⁶⁾ HWP i.d.F. 2009, S. 388.

⁷⁾ HWP i.d.F. 2009, S. 388.

⁸⁾ Unter dem historischen Kurs wird der Kurs zum Zeitpunkt des Erwerbs, der Herstellung oder der Entstehung der Position verstanden, vgl. *Meyer*, Konzernrechnung, S. 174.

⁹⁾ Mit Blick auf diese Rechtslage scheint die Aussage des Bundesgerichts problematisch, dem HWP komme bei der Rechtsanwendung die gleiche Bedeutung wie der Lehre zu.

prüfen eine Wahlmöglichkeit hinsichtlich der anzuwendenden Methode ein: So wird in der auch im Urteil erwähnten Ausgabe aus dem Jahr 1998 ausgeführt, dass «*alle in Theorie und Praxis entwickelten Umrechnungsmethoden zulässig [sind], sofern durch die Wahl der Umrechnungsmethode keine Verfälschung der Konzernrechnung entsteht.*»¹⁰⁾ Obwohl neben der Stichtagskursmethode weitere vier Methoden beschrieben werden, verweist das HWP 1998 darauf, dass sich die schweizerische und internationale Praxis der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen in den letzten Jahren stark vereinheitlicht habe und die Stichtagsmethode das mehrheitlich zur Anwendung gebrachte Verfahren sei.¹¹⁾ Hinsichtlich der Erfolgswirkungen dieser Methode hält das Handbuch fest, dass die bei der Umrechnung zu Durchschnittskursen zwischen dem Ergebnis der Bilanz und der Erfolgsrechnung entstandene Umrechnungsdifferenz ergebnisneutral mit dem Eigenkapital verrechnet werden solle.¹²⁾ Bei dieser Ausgangslage hätte es genügt, wenn das Bundesgericht die Regelung der IFRS bloss rechtsvergleichend herangezogen hätte.¹³⁾

In der Auflage 2009 des HWP wird vor dem Hintergrund ihrer Verbreitung die Anwendung der Stichtagsmethode nunmehr ausdrücklich empfohlen. Dabei spricht sich das Handbuch in der neuen Auflage dem Grundsatz nach für eine erfolgswirksame Erfassung der Umrechnungsdifferenzen aus. Allerdings habe diese unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips (Rückstellung unrealisierter Gewinne) zu erfolgen.¹⁴⁾

Auch die IAS/IFRS schreiben für die Umrechnung der Funktionalwährung in die Darstellungswährung zwingend die modifizierte Stichtagsmethode vor.¹⁵⁾ Die Aktiven und die Verbindlichkeiten werden zum Stichtagskurs umgerechnet, das Eigenkapital wird hingegen zum historischen Kurs bewertet. Dadurch wird zumindest ersichtlich, welcher Teil der Veränderung des Eigenkapitals gegenüber dem Vorjahr auf Wechselkursveränderungen zurückzuführen ist, da nun die durch Anwendung unterschiedlicher Wechselkurse auftretenden Differenzen als Korrekturposten zum Eigenkapital eingestellt werden. Nach IAS 21 werden diese erfolgsneutral behandelt. Dies steht im Gegensatz zur Empfehlung des HWP 2009, nach welchem die Umrechnungsdifferenzen erfolgswirksam verbucht

¹⁰⁾ Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Treuhandexperten, Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Zürich 1998, Ziff. 2.3733, Abschnitt G, S. 290 (zit. HWP i.d.F. 1998); Vgl. auch Ziff. 2.38412.

¹¹⁾ HWP i.d.F. 1998, S. 292.

¹²⁾ HWP i.d.F. 1998, S. 292.

¹³⁾ Ebenfalls kritisch hinsichtlich des Bezugs der IFRS-Regelungen *Madeleine Simonek*, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2009, njus.ch, Bern 2010, S. 132 (zit. *Simonek*, Entwicklungen 2009); *Urs R. Behnisch/Andrea Opel*, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, ZBJV 146 (2010), S. 484 (zit. *Behnisch/Opel*, Rechtsprechung 2009); *Stefan Oesterhelt/Harold Grüniger*, Steuerrechtliche Entwicklungen (insbesondere im Jahr 2009), SZW 82 (2010), S. 50.

¹⁴⁾ HWP i.d.F. 2009, S. 148.

¹⁵⁾ IAS 21.39.

werden können, wobei die nicht realisierten Umrechnungsgewinne durch eine Rückstellung in derselben Höhe zu neutralisieren sind.

Folgende Beispiele mögen die Funktionsweise der modifizierten Stichtagsmethode verdeutlichen:

Kommt es gegenüber dem Vorjahr zu einer CHF-Abwertung bzw. Aufwertung der Fremdwährung, wird der daraus resultierende Fremdwährungsumrechnungsgewinn allen Vermögenspositionen in der in Schweizer Franken umgerechneten Bilanz proportional zugerechnet.¹⁶⁾ Wird angenommen, dass der Wechselkurs per 31. Dezember 2001, d.h. vor der CHF-Abwertung, bei 1 USD zu 1.50 CHF liegt und am 31. Dezember 2002 sich ein Kurs von 1 USD zu 1.60 CHF ergibt, erscheint ein unbebautes Grundstück, das im Jahr 2001 für 1 Mio. USD erworben wurde, in der Bilanz des Jahres 2001 mit einem Wert von 1 Mio. USD. In der umgerechneten Bilanz 2001 wird es zunächst zu 1.5 Mio. CHF eingestellt. Im Jahr 2002 wird es in der Fremdwährungsbilanz noch immer mit 1 Mio. USD bewertet. In der umgerechneten Bilanz in Schweizer Franken führt die Veränderung des Währungskurses hingegen zu einer Zuschreibung von 100'000 CHF, indem das Grundstück nunmehr zu 1.6 Mio. CHF bilanziert wird.

Eine CHF-Aufwertung bzw. Abwertung der Fremdwährung führt demgegenüber zu einer Abschreibung auf sämtlichen Vermögenswerten bzw. das Nettovermögen wird gegenüber dem Vorjahr entsprechend vermindert. Wird angenommen, dass der USD-Wechselkurs per Ende 2001 bei 1 USD zu 1.5 CHF liegt und in der Folge eine CHF-Aufwertung eintritt, so dass der Kurs per Ende 2002 1 USD zu 1.4 CHF beträgt, nimmt der Wert eines unbebauten Grundstücks, das im Jahr 2001 für 1 Mio. USD erworben wurde, in der Bilanz in Schweizer Franken um 100'000 CHF ab (2001: 1.5 Mio. CHF; 2002: 1.4 Mio. CHF). Der Währungsverlust schlägt sich in einer Abschreibung nieder.

Während Währungsverluste bzw. -gewinne gemäss IAS 21 und gemäss HWP 1998 – wie erwähnt – erfolgsneutral verbucht werden müssen, ist gemäss HWP 2009 zu differenzieren: Währungsverluste dürfen auf jeden Fall erfolgsmindernd berücksichtigt werden. Resultiert hingegen ein über die Erfolgsrechnung zu erfassender Währungsgewinn, ist gleichzeitig eine Rückstellung vorzunehmen.

Das Bundesgericht hat der Lösung gemäss IAS 21 apodiktisch Vorrang eingeräumt, ohne sich vertieft mit den verschiedenen Ansätzen und deren systematischen Verankerung im vom Vorsichtsprinzip geprägten schweizerischen Rechnungslegungsrecht auseinanderzusetzen. Damit hat es implizit der im HWP 2009 beschriebenen Methode eine Absage erteilt, obwohl sich diese, wie so gleich aufgezeigt wird, bestens in die obligationenrechtlichen Rechnungslegungsprinzipien einfügen lässt.

¹⁶⁾ *Coenenberg/Haller/Schultze*, Jahresabschluss, S. 627.

2.2 Konformität der HWP-2009-Lösung mit den obligationenrechtlichen Rechnungslegungsprinzipien

Eine CHF-Abwertung bzw. Aufwertung der Fremdwährung führt – wie dargelegt – zu einer prozentualen Zuschreibung des Währungsumrechnungserfolgs zu allen Vermögenspositionen in der in Schweizer Franken umgerechneten Bilanz.¹⁷⁾ Im Rahmen der Bewertung nach Aktienrecht hat das Vorsichtsprinzip grosse Bedeutung. Das Anlagevermögen darf ausserhalb einer Sanierung grundsätzlich höchstens zu den Anschaffungs- oder den Herstellungskosten unter Abzug der notwendigen Abschreibungen und Wertberichtigungen bewertet werden (Art. 665 OR). Die Wertansätze können durch die Umrechnung auch über die Anschaffungskosten zum historischen Kurs in Schweizer Franken ansteigen. Ob eine solche Höherbewertung zulässig ist, hängt davon ab, ob das Anschaffungskostenprinzip auf die Bilanz in Schweizer Franken zu beziehen ist oder auf jene in USD. Das im vorangehenden Beispiel erwähnte Grundstück wurde für 1 Mio. USD erworben. Werden diese Anschaffungskosten proportional in Schweizer Franken übersetzt bzw. nunmehr zum aktuellen Stichtagskurs umgerechnet, sind für die Bilanz in Schweizer Franken Anschaffungskosten von 1.6 Mio. CHF und nicht 1.5 Mio. CHF relevant. Das Anschaffungskostenprinzip wird in diesem Sinne nicht verletzt, da die 1.6 Mio. CHF umgerechnet 1 Mio. USD entsprechen, also exakt jenem Preis, zu dem das Grundstück im Jahr 2001 erworben wurde. Der Umrechnungsvorgang präsentiert sich insofern – dem Grundgedanken der Stichtagsmethode entsprechend – als reiner Transformationsvorgang. Die Bilanzwerte sind zum aktuellen Stichtagskurs proportional umzurechnen. Die Höherbewertung des unbebauten Grundstücks darf folglich auch keine Erfolgswirkung zeigen.

Bezieht man hingegen die Bewertungsregeln auch im Rahmen der Umrechnung auf die Bilanz in Schweizer Franken, wäre ein Betrag von 1.5 Mio. CHF, d.h. die Anschaffungskosten zum historischen Kurs, massgebend. Eine Höherbewertung wäre vor dem Hintergrund des Anschaffungswertprinzips handelsrechtlich jedoch nicht zulässig. Die Bilanz würde damit faktisch nicht nur transformiert, sondern so gestellt, als wäre sie immer schon in Schweizer Franken geführt worden. Die inländische Währung wäre damit nicht nur die Darstellungswährung, sondern auch die Währung, auf die sich die Rechnungslegungsgrundsätze bzw. die Bewertungsvorschriften beziehen. Man spricht in diesem Zusammenhang von der Währungsumrechnung als «*Bewertungsvorgang*».¹⁸⁾ Die durch die Währungsschwankungen entstandene Höherbewertung dürfte, sofern damit der Anschaffungswert überschritten wird, wegen des Anschaffungskosten- und Realisationsprinzips nicht erfolgswirksam erfasst werden. Dieser Gedanke liegt wohl der Empfehlung des Handbuchs in der Auflage 2009 zu Grunde. Demgemäss sind die Umrechnungsdifferenzen zwar erfolgswirksam zu erfassen, für die Umrechnungsgewinne ist allerdings eine Rückstellung zu bilden. In der Konsequenz wird damit verhindert, dass eine Aufwertung über die

¹⁷⁾ Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss, S. 627.

¹⁸⁾ Coenenberg/Haller/Schultze, Jahresabschluss, S. 629.

Anschaffungskosten erfolgswirksam verbucht wird. Die Lösung gemäss HWP 2009 entspricht damit ohne weiteres den Grundprinzipien des schweizerischen Rechnungslegungsrechts, wenn die Währungsumrechnung als Bewertungsvorgang interpretiert wird.

Ähnlich verhält es sich bei einer CHF-Aufwertung bzw. Abwertung der Fremdwährung. Wiederum wird auf das oben erwähnte Beispiel zurückgegriffen. Der Wechselkurs liegt 2001 bei 1 USD zu 1.5 CHF, 2002 liegt er bei 1 USD zu 1.4 CHF. Zunächst wird angenommen, dass der Verkehrswert des unbebauten Grundstücks in USD konstant geblieben ist. In der in USD geführten Bilanz erscheint das unbebaute Grundstück nach wie vor zu den Anschaffungskosten, d.h. zu 1 Mio. USD. In der in Schweizer Franken umgerechneten Bilanz würde es hingegen zu einer Wertminderung von 100'000 CHF kommen (2001: 1.5 Mio. CHF; 2002: 1.4 Mio. CHF). Es erscheint nun keineswegs zwingend, diese Wertminderung erfolgswirksam zu erfassen. Wird das unbebaute Grundstück veräußert, erhält die Gesellschaft exakt ihre Investitionssumme von 1 Mio. USD zurück. Im Zeitverlauf entsteht also weder ein Gewinn noch ein Verlust. Nur wenn die Rechnungslegung und damit auch die Erfolgsermittlung in Schweizer Franken erfolgen, ist ein Verlust von 100'000 CHF zu erfassen. Beschränkt sich die Umrechnung auf eine lineare Transformation des in Fremdwährung ermittelten Erfolgs bzw. auf die Darstellung, muss ein Erfolg von 0 CHF festgestellt werden.

Angenommen sei schliesslich, dass der Verkehrswert des unbebauten Grundstücks per Ende 2002 aufgrund der allgemeinen Preisentwicklung bei 1.071 Mio. USD liegt, was umgerechnet 1.5 Mio. CHF entspricht. In der in USD geführten Bilanz erscheint das unbebaute Grundstück nach wie vor zu den Anschaffungskosten, d.h. zu 1 Mio. USD. In der in Schweizer Franken umgerechneten Bilanz würde es entsprechend zu einer Wertminderung von 100'000 CHF kommen, obwohl der umgerechnete Bilanzwert noch immer 1.5 Mio. CHF beträgt. Wird die Währungsumrechnung als Bewertungsvorgang interpretiert und gelangen die obligationenrechtlichen Bewertungsregeln somit in Bezug auf die in Schweizer Franken umgerechnete Bilanz zur Anwendung, wäre die erfolgswirksame Erfassung dieser Wertminderung unproblematisch, zumal die Bildung von stillen Willkürreserven – im Gegensatz zu den IFRS-Regelungen, die sich am Grundsatz des «true and fair view» orientieren – weitgehend zulässig ist (669 Abs. 3 OR). Die vom Steuerpflichtigen gewählte und im Handbuch in der Auflage 2009 vorgeschlagene Vorgehensweise erweist sich daher auch in Bezug auf die Behandlung von Währungsumrechnungsverlusten als handelsrechtskonform.

2.3 Zwischenergebnis

Als Zwischenergebnis lässt sich somit festhalten, dass die bei Anwendung der modifizierten Stichtagsmethode sich ergebenden Währungsgewinne und Währungsverluste handelsrechtlich erfolgsneutral behandelt werden können. Dies entspricht dem Grundgedanken der Währungsumrechnung als proportionale Übersetzung der in Fremdwährung geführten Jahresrechnung. Wie das Bundesgericht in Übereinstimmung mit der Lehre und Praxis feststellte, bezieht sich

Art. 960 Abs. 1 OR lediglich auf die Darstellung, nicht jedoch auf die laufende Buchführung, weshalb bezüglich der sog. Buchführungswährung auch eine Fremdwährung gewählt werden kann. Der Unternehmenserfolg darf somit unter Berücksichtigung der geltenden Rechnungslegungsvorschriften auch in einer Auslandswährung ermittelt werden. Der so ermittelte Unternehmenserfolg ist lediglich proportional in Schweizer Franken umzurechnen. Ebenfalls handelsrechtlich zulässig ist allerdings die Vorgehensweise nach dem Handbuch der Wirtschaftsprüfung in der Auflage 2009. Dabei werden lediglich Währungsverluste steuerwirksam erfasst, während Währungsgewinne durch Bilanzierung einer Rückstellung handelsrechtlich neutralisiert werden. Die daraus resultierende allfällige Bildung stiller Reserven wird durch das Handelsrecht nicht unterbunden, womit sich dieses Vorgehen ebenfalls als handelsrechtskonform erweist. Daraus erhellt, dass sich das Bundesgericht mit seinem alleine auf IFRS abgestützten Entscheid in Widerspruch zu dem im schweizerischen Rechnungslegungsrecht hochgehaltenen Vorsichtsprinzip setzte. Wird aber – in Abweichung zum Urteil des Bundesgerichts – die Handelsrechtskonformität der erfolgswirksamen Verbuchung von Währungsumrechnungsverlusten bejaht, ist entgegen der Auffassung verschiedener Autoren die Geschichte noch nicht zu Ende. Auf der Ebene des Bundes ist zu prüfen, ob der geltend gemachte Aufwand auch im Sinne von Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG geschäftsmässig begründet ist.

3. Steuerrechtliche Behandlung von Währungsumrechnungsdifferenzen

Der steuerliche Gewinn bemisst sich nach dem Saldo der handelsrechtskonformen Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung der steuerlichen Korrektornormen (Art. 57 und 58 DBG). Werden aus der Währungsumrechnung entstandene Wertverluste erfolgswirksam erfasst, gilt es zu beachten, dass solche Wertverluste zwar handelsrechtlich Erfolgswirkungen auslösen können, die Wertverluste steuerrechtlich gleichwohl nicht zwingend anerkannt werden müssen. Insbesondere vermeidet Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG als Korrektornorm Überabschreibungen. Soweit eine ausserordentliche Abschreibung keiner tatsächlich eingetretenen Entwertung entspricht, ist sie geschäftsmässig unbegründet und muss gewinnerhöhend aufgerechnet werden.

Entgegen der richterlichen Auffassung erweist sich die erfolgswirksame Berücksichtigung von Währungsumrechnungsverlusten wegen des Vorsichtsprinzips nicht per se als handelsrechtswidrig. Sie sind aber in der Regel steuerlich nicht anzuerkennen, da sie regelmässig zur Bildung von stillen Reserven auf den Aktiven führen und entsprechend keine geschäftsmässig begründeten Abschreibungen darstellen.¹⁹⁾ Die steuerliche Berücksichtigung von Währungsverlusten würde zu einer Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips führen, welches nach zutreffender Auffassung des Bundesgerichts auch bei der Gewinnsteuer zur Entfaltung gebracht werden muss.

¹⁹⁾ Siehe auch *Behnisch/Opel*, Rechtsprechung 2009, S. 485.

4. Fazit

Der bundesgerichtliche Entscheid erweist sich somit im Ergebnis als richtig. Allerdings sollte das Gericht bei dieser hochkomplexen Materie den Mut haben, seine Überlegungen zu präzisieren, und die Nichtverrechenbarkeit von Währungsverlusten mit den steuerrechtlichen Korrektornormen begründen. Allfällige Aufrechnungen von erfolgswirksam verbuchten Währungsdifferenzen sollten von den Steuerbehörden daher nicht durch das Instrument der Bilanzberichtigung, sondern auf der Grundlage der in Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG enthaltenen steuerlichen Korrektornorm vorgenommen werden. Auf diese Weise wird dem Bundesgerichtsurteil nach der hier vertretenen Auffassung sachgerecht Rechnung getragen; die Empfehlungen im HWP 2009 brauchen nicht umgeschrieben zu werden. Da nach dem bundesrätlichen Entwurf auch unter neuem Recht die Buchführung in Fremdwährung möglich bleiben soll,²⁰⁾ dürfte diese Rechtsfrage auch unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht nicht an Relevanz verlieren. Es ist daher zu hoffen, dass der Gesetzgeber der Währungsumrechnung im neuen Rechnungslegungsrecht die ihm gebührende Aufmerksamkeit schenken und sich für eine systematisch kohärente Lösung entscheiden wird.

II. Nachholen von zu Unrecht unterlassenen Rückstellungen

Urteil des Bundesgerichts 2C_895/2008 vom 9. Juni 2009 i.S. A GmbH gegen kantonale Steuerverwaltung Genf = StR 64 (2009), S. 810 = RDAF 65 (2009) II, S. 522.

1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen

Die A GmbH, tätig im Bereich der Telekommunikation, hielt Ende 2001 sämtliche Beteiligungsrechte der A Management GmbH sowie der B GmbH. Letztere wies in der Jahresrechnung 2001 einen Verlust von ca. Fr. 2.3 Mio. aus. Aktivseitig war bei der B GmbH ein Darlehen gegenüber der A Management GmbH von ca. Fr. 5.3 Mio. bilanziert. Weil nach Ansicht der B GmbH die Rückzahlung des Darlehens zweifelhaft erschien, wurde im selben Jahr eine Rückstellung²¹⁾ von ebenfalls ca. Fr. 5.3 Mio. aufwandwirksam verbucht («*provision pour lettre de soutien*»). Die vorinstanzlichen und bundesgerichtlichen Ausführungen in Bezug auf die Qualifikation des Darlehens als geldwerte Leistung entsprechen der bisherigen Judikatur und erweisen sich auch aus theoretischer Sicht als zutreffend. Anlass zu einer etwas tiefer gehenden Urteilsanalyse bietet jedoch eine als «Kosten aus Vorjahren» («*charges sur exercices antérieurs*») betitelte Rück-

²⁰⁾ 957a Abs. 4 E-OR; 958d Abs. 3 E-OR (Entwurf des Bundesrates).

²¹⁾ So die im Verfahren verwendete Terminologie. Richtigerweise müsste jedoch bei einem ausserplanmässigen Wertverzehr eines Vermögenswertes eigentlich von einer Wertberichtigung («*corrections de valeur*») und nicht von einer Rückstellung («*provision*») gesprochen werden.

stellung²²⁾ von Fr. 350'000, welche von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbucht wurde. Diese stand im Zusammenhang mit der im Jahre 2000 erfolgten Erhöhung der Gebühren für die von der B GmbH in Anspruch genommene Nutzung des Glasfasernetzes. Die Gesellschaft begründete die Rückstellung damit, dass die Verhandlungen zwischen dem Anbieter der Netzdienste und der A GmbH stattgefunden und letztere die B GmbH über die Gebührenerhöhung nicht rechtzeitig in Kenntnis gesetzt habe. Die kantonale Steuerverwaltung liess sich von dieser Argumentation nicht beeindrucken und rechnete die Rückstellung dem steuerbaren Ergebnis der B GmbH hinzu. Die hiergegen erhobene Beschwerde bei der kantonalen Steuerrekurskommission und dem Verwaltungsgericht Genf wurden abgewiesen. Hinsichtlich des Rückstellungsbetrags von Fr. 350'000 urteilte die Vorinstanz, dass die Rückstellungsbildung bereits im Jahr 2000 hätte erfolgen müssen, da bereits zu diesem Zeitpunkt die Erhöhung der Gebühren für die Nutzung der Glasfasernetze angekündigt und das Verlustrisiko absehbar gewesen sei. Nach Ansicht des Gerichts wäre es auf jeden Fall Aufgabe der B GmbH gewesen, sich über die Gebührenerhöhung zu informieren. Mit öffentlich-rechtlicher Beschwerde gelangte die B GmbH sodann vor das Bundesgericht mit dem Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben und bezüglich der Besteuerung für das Jahr 2001 sei auf ihre Deklaration bzw. auf die ihr zugrunde liegende Jahresrechnung abzustellen.

Das Bundesgericht führte in Bezug auf die im Jahre 2001 verbuchte Rückstellung von Fr. 350'000 aus, dass diese im Zusammenhang mit einer Gebührenerhöhung für die Nutzung des Glasfasernetzes während des Jahres 2000 stehe. Diese Gebührenerhöhung entspreche in der Terminologie des Art. 10 Abs. 1 lit. b StHG einer Verpflichtung, deren Höhe zum 31. Dezember 2000 noch unbestimmt gewesen sei. Soweit diese Rückstellung erst in der Jahresrechnung per 31. Dezember 2001 erfasst worden sei, liege ein Verstoß gegen das Periodizitätsprinzip vor, was sich im Übrigen bereits aus der Betitelung als «Kosten aus Vorjahren» ergebe. Ob ein solches Nachholen von zu Unrecht unterbliebenen Rückstellungen harmonisierungsrechtlich zulässig sei, müsse nicht geklärt wer-

²²⁾ Gemäss dem geschilderten Sachverhalt ergeben sich gewisse Zweifel, ob es sich beim Betrag von Fr. 350'000 tatsächlich um eine verspätet verbuchte Rückstellung («provision») handelt und nicht – wie die Betitelung in der Erfolgsrechnung der B AG erahnen lässt – um sonstigen nachgeholtten Aufwand aus Vorjahren. Gemäss den nachfolgenden Erwägungen des Bundesgerichts ist einzig erhärtet, dass im Jahr 2000 der Betrag an zusätzlichen Kosten für die in diesem Jahr erfolgte Nutzung des Glasfasernetzes noch nicht exakt feststand (E. 3.2) und diese zusätzlichen Kosten – sofern erkennbar und schätzbar – entsprechend mittels Rückstellung im Geschäftsjahr 2000 hätten verbucht werden müssen. Die Tatsache, dass der Betrag von Fr. 350'000 offenbar einzig in der für das Geschäftsjahr 2001 erstellten Erfolgsrechnung und nicht auch in der Bilanz erfasst wurde, lässt darauf schliessen, dass sich das genaue Ausmass der Zusatzkosten nun im Jahr 2001 konkretisierte. In der Sachverhaltsschilderung wird nämlich nur in Bezug auf die «Rückstellung» für das Darlehen von Fr. 5.3 Mio. erwähnt, dass der entsprechende Betrag sowohl in der Bilanz wie auch in der Erfolgsrechnung erscheint.

den; es genüge festzustellen, dass es den Kantonen aufgrund der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben nicht verwehrt sei, ein Nachholen in späteren Jahren zu verweigern. Im Übrigen führe die Beschwerdeführerin in keiner Weise aus, weshalb diese Vorgehensweise gegen kantonales Recht verstosse. Da die Beschwerdeführerin keine Verletzung von kantonalem Recht rügte, war das Bundesgericht auch nicht verpflichtet, einen allfälligen Verstoß gegen kantonales Recht zu prüfen (so explizit Art. 106 Abs. 2 BGG).

Erstaunlicherweise ist das Bundesgericht nicht der Frage nachgegangen, ob und – falls ja – unter welchen Voraussetzungen Aufwand, der in einer Periode zu Unrecht nicht verbucht wurde, in der Folgeperiode handelsrechtlich nachgeholt werden kann. Das in Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG verankerte Massgeblichkeitsprinzip, welches auch die Basis von Art. 24 StHG bildet, legt aber nahe, zunächst die handelsrechtlichen Folgen einer zu Unrecht nicht vorgenommenen Aufwandbuchung zu prüfen, bevor deren steuerrechtliche Folgen bestimmt und die diesbezüglichen Gestaltungsspielräume der kantonalen Gesetzgeber ausgelotet werden.

2. Handelsrechtliche Betrachtungsweise

Im älteren Schrifttum überwiegt die Auffassung, dass der genehmigte Jahresabschluss jederzeit *ex tunc* aufgehoben werden könne, um ihn rückwirkend durch einen korrigierten Jahresabschluss zu ersetzen.²³⁾ Folgt man dieser Auffassung, besteht handelsrechtlich kein Anlass, zu Unrecht unterlassene Aufwandsbuchungen in der Folgeperiode vorzunehmen. Der Mangel kann durch eine nachträgliche Bilanzberichtigung korrigiert werden. Diese Lehrmeinung vermag heute aus gesetzessystematischen Überlegungen nicht zu überzeugen und ist daher abzulehnen. Ihr ist entgegengehalten, dass die Jahresrechnung durch einen GV-Beschluss genehmigt wurde und solche Beschlüsse grundsätzlich nicht *ex tunc* nach Ablauf der zweimonatigen Anfechtungsmöglichkeit nach 706a OR aufgehoben werden können.²⁴⁾ *Böckli* argumentiert deswegen zu Recht, dass ein Generalversammlungsbeschluss vom dritten Monat an nicht noch mit anderen Argumenten als mit einer gegebenenfalls vorliegenden Nichtigkeit im Sinne von Art. 706b OR rechtlich in Frage gestellt werden kann.²⁵⁾ Vor diesem Hintergrund ist eine echt rückwirkende Bilanzberichtigung nur in engen Grenzen zulässig, zumal der geprüfte Jahresabschluss auch Grundlage für den Ausschüttungsbeschluss bildet und als Basis für Finanzentscheide von Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und Dritten dient.²⁶⁾ Denkbar ist nach der zutreffenden Auffassung *Böckli* die Berichtigung eines bereits genehmigten Jahresabschlusses, wenn ihm ein

²³⁾ *Wolfgang F. Bürgi*, Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, V. Band: Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft, Zürich 1957, Art. 662/63 N. 118 f.; *Christoph von Greyerz*, Bilanzgenehmigung in: Festgabe Max Kummer, Bern 1980, S. 156.

²⁴⁾ *Dieter Dubs/Roland Truffer* in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl., Basel 2008, Art. 703 N. 18 f.; *Peter Böckli*, Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009, § 12 N. 229a (zit. *Böckli*, Aktienrecht).

²⁵⁾ *Böckli*, Aktienrecht, § 12 N. 229a.

²⁶⁾ *Böckli*, Aktienrecht, § 12 N. 231 ff.

so wesentlicher Fehler anhaftet, dass er wegen eines erheblich zu hoch ausgewiesenen Gewinns bzw. Eigenkapitals gegen zwingendes Recht verstösst und sich der Jahresabschluss als teilnichtig oder ganz nichtig präsentiert.²⁷⁾ Eine solche Situation ist beispielsweise gegeben, wenn die Vornahme der zu Unrecht unterlassenen Aufwandsbuchung das verwendbare Eigenkapital in einem derartigen Ausmass beseitigt, dass die letzte Dividendenausschüttung nachträglich als nicht mehr durch verwendbares Eigenkapital gedeckt erscheint. In diesen Fällen besteht nach Böckli eine Pflicht des Verwaltungsrates, eine rückwirkende Berichtigung vorzunehmen, sobald er den gravierenden Mangel entdeckt; liege kein solcher gravierender Bilanzierungsfehler vor, könne der alte Beschluss über die Bilanzgenehmigung nur im Falle eines Willensmangels und nur wenn dieser innerhalb der Zweimonatsfrist durch Klage oder Einberufung einer neuen Versammlung geltend gemacht wird, rückwirkend aufgehoben werden. Besteht infolge Ablaufs der zweimonatigen Klagefrist und Fehlens eines Nichtigkeitsgrunds keine Möglichkeit, eine Bilanzberichtigung vorzunehmen, ist der Bilanzierungsfehler zur zutreffenden Darstellung der Vermögens- und Ertragslage auf jeden Fall als *ausserordentlicher Aufwand oder Ertrag* in der Geschäftsperiode seiner Entdeckung zu erfassen.²⁸⁾ Periodenfremde Erträge oder Aufwendungen bilden entsprechend in diesen Fällen *integraler Bestandteil* der Jahresrechnung.

Aus der bundesgerichtlichen Sachverhaltsbeschreibung geht nicht hervor, ob die im Jahre 2000 unterlassene Rückstellung zur Nichtigkeit der Jahresrechnung 2000 führte. Wäre dies der Fall gewesen, hätte die B GmbH anstelle einer Korrekturbuchung im Jahre 2001 die Jahresrechnung 2000 berichtigen müssen. Bestand aber kein Nichtigkeitsgrund, war das Nachholen der zu Unrecht nicht vorgenommenen Rückstellung handelsrechtlich zulässig und geboten.

3. Steuerrechtliche Betrachtungsweise

Unabhängig von der handelsrechtlichen Korrektur früherer Bilanzierungsfehler sind die Steuerbehörden gehalten, handelsrechtswidrige Jahresrechnungen zu berichtigen.²⁹⁾ Solange die Veranlagung noch nicht rechtskräftig ist, sind Bilanzberichtigungen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aber auch durch die Steuerpflichtigen jederzeit möglich.³⁰⁾ Mit der steuerlichen Bilanzberichtigung werden die offensichtlich handelsrechtswidrigen Ansätze für Steuerzwecke durch handelsrechtskonforme ersetzt.³¹⁾ Grundlage der Veranlagung bildet damit nicht die handelsrechtswidrige Handelsbilanz, sondern die handelsrechtskonfor-

²⁷⁾ Böckli, Aktienrecht, § 12 N. 234.

²⁸⁾ HWP i.d.F. 2009, S. 74; Max Boemle/Ralf Lutz, Der Jahresabschluss, Zürich 2008, S. 245; Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70 (2002), S. 557 (zit. Berger, Bilanzberichtigung).

²⁹⁾ Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, N. 15 zu Art. 58 mit weiteren Hinweisen (zit. Locher, Komm. DBG).

³⁰⁾ BGE vom 22. Februar 2005 (2A.315/2004), E. 3.2.

³¹⁾ BGE vom 22. Februar 2005 (2A.315/2004), E. 3.2.

me Steuerbilanz.³²⁾ Fälschlicherweise unterlassene Rückstellungen können dementsprechend im offenen Veranlagungsverfahren für Steuerzwecke nachgeholt werden. Demgegenüber sind blossе Bilanzänderungen, bei denen ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird, nur bis zum Einreichen der Steuererklärung zulässig.³³⁾

Stellt sich die Handelsrechtswidrigkeit einer Jahresrechnung erst heraus, nachdem die darauf beruhende Steuerveranlagung in Rechtskraft erwachsen ist, kann der Mangel nur unter Aufhebung der Rechtskraft erfolgen, d.h. unter den Voraussetzungen einer Revision³⁴⁾ bzw. einer Nachsteuer.^{35),36)} Für das bilanzierende Unternehmen dürfte der Weg über die Revision allerdings regelmässig ausgeschlossen sein, zumal dieses keine steuerliche Bilanzkorrektur im Rahmen einer Revision beantragen kann, wenn es als Revisionsgrund vorbringt, was es bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.³⁷⁾ Kannte das bilanzierende Unternehmen die Tatsache bis zur Genehmigung der Jahresrechnung oder hätte es diese bei der gebotenen Sorgfalt kennen müssen, so steht ihm ein solcher Anspruch auf Revision nicht zu.³⁸⁾ Grundsätzlich «kann» eine rechtskräftige Verfügung auch von Amtes wegen durch die Steuerbehörden zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden. Diese Möglichkeit der Revision dürfte ebenfalls entfallen, zumal die Lehre unter Verweis auf die Botschaft über die Steuerharmonisierung³⁹⁾ davon ausgeht, dass nur dann eine Revision von Amtes wegen stattfinden kann bzw. muss, wenn die Steuerbehörde den Revisionsgrund selber entdeckt und der Steuerpflichtige diesen nicht – unter der gebotenen Sorgfalt – von sich aus hätte entdecken können.⁴⁰⁾

Ist eine steuerrechtliche Berichtigung einer handelsrechtswidrigen Jahresrechnung nicht möglich, weil die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen ist und ein Nachsteuer- oder Revisionsgrund nicht vorliegt, so wirkt sich der Fehler aufgrund der Identität von Schlussbilanz und Anfangsbilanz des nächsten Geschäftsjahres (Bilanzidentität) im Folgejahr aus, womit sich der Mangel in künf-

³²⁾ BGE vom 22. Februar 2005 (2A.315/2004), E. 3.2; *Markus Berger*, a.a.O., S. 541.

³³⁾ BGE vom 22. Februar 2005 (2A.315/2004), E. 3.2; BGE vom 31. März 2003 (2A.399/2002), E. 3.6.3; BGE vom 3. April 1998 (2A.122/1997), E. 4b.

³⁴⁾ Art. 147 DBG; Art. 51 StHG.

³⁵⁾ Art. 151 DBG; Art. 53 StHG.

³⁶⁾ *Martin Zweifel/Michael Beusch*, Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, in: *Ernst A. Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger*, Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag, Zürich/Basel/Genf 2006, S. 66.

³⁷⁾ Art. 147 Abs. 2 DBG; Art. 51 Abs. 2 StHG.

³⁸⁾ *Berger*, Bilanzberichtigung, S. 554.

³⁹⁾ Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), BBl 1983 III, S. 137 (zit. Botschaft Steuerharmonisierung).

⁴⁰⁾ *Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter*, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Art. 148 N. 8; *Klaus A. Vallender/Martin E. Looser*, in: *Martin Zweifel/Peter Athanas* (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 149 N. 1.

tige Geschäftsjahre «verschleppt». Beispielsweise führt eine unterlassene Abschreibung zu einem überhöhten Bilanzwert im Folgejahr. Bilanzierungsfehler, deren Berichtigung in früheren Jahren unterlassen worden ist, müssen für steuerliche Zwecke korrigiert werden, da ansonsten die Veranlagung wiederum auf einer handelsrechtswidrigen Jahresrechnung aufbaut.⁴¹⁾ Fraglich ist allerdings, ob diese Korrektur steuerwirksam zu erfolgen hat. Nach der Praxis der ESTV wird in Fällen, in denen die handelsrechtlichen Höchstbewertungsvorschriften nicht verletzt wurden, das Nachholen von Abschreibungen erfolgswirksam zugelassen, wenn nachgewiesen werden kann, dass die Abschreibungen wegen schlechten Geschäftsgangs unterblieben sind.⁴²⁾

Gegen die Nachholung von unterlassenem Aufwand wird teilweise vorgebracht, dass bei deren Zulassung handelsrechtswidrige, willkürliche Aufwandsverschiebungen steuerlich «belohnt» würden; infolgedessen sei das Nachholen nur ausnahmsweise zu akzeptieren, wenn die Steuerbehörde die Unterlassung des Aufwands hätte bemerken und eine entsprechende Bilanzberichtigung hätte vornehmen müssen.⁴³⁾ Dieser Auffassung ist jedoch entgegenzuhalten, dass Aufwandsverschiebungen in spätere Steuerperioden sich lediglich in seltenen Fällen zum Nutzen des Steuerpflichtigen auswirken. Denkbar sind beispielsweise Fälle, in denen hierdurch rechtsmissbräuchlich versucht wird, die auf sieben Jahre beschränkte Verlustvortragsperiode zu verlängern.⁴⁴⁾ Ähnlich gelagert sind Fälle, die im Zusammenhang mit dem Wechsel der zeitlichen Bemessung stehen. Dort besteht nämlich die Gefahr, dass ein bestimmter Aufwand in der Bemessungslücke absichtlich nicht berücksichtigt wird, um diesen dann in Rechnung zu stellen, wenn er sich wieder steuerlich auswirkt.⁴⁵⁾

Beim hier zu besprechenden Fall hätte die Rückstellung im Jahr 2000 erfolgen sollen, da der Bedarf für deren Bilanzierung gemäss Sachverhaltsfeststellung zu diesem Zeitpunkt erkennbar war. Mit der nachträglichen erfolgswirksamen Erfassung des Aufwands, welcher bereits in der Vorperiode hätte erfasst werden müssen, wurde der Reingewinn der Periode 2001 geschmälert. Das Bundesgericht hat nun fälschlicherweise nicht weiter geprüft, ob die Jahresrechnung 2000 hätte korrigiert werden müssen oder ob die erst in der Folgeperiode vorgenommene Korrektur handelsrechtlich zulässig war. Haftete der Bilanz des Jahres 2000 durch den Bilanzierungsfehler ein derartiger Mangel an, dass sie rückwirkend hätte berichtigt werden müssen, so präsentierte sich die Korrektur in der Handelsbilanz im Jahr 2001 als handelsrechtswidrig. Entsprechend hätten die Steuerbehörden die handelsrechtswidrige Bilanz für Steuerzwecke korrigieren bzw. die nachträgliche Aufwanderfassung steuererhöhend bereinigen dürfen. Wäre die B

⁴¹⁾ *Berger*, Bilanzberichtigung, S. 557; *Locher*, Komm. DBG, N 21 zu Art. 58.

⁴²⁾ Merkblatt ESTV, Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, 2001, Ziff. 3.

⁴³⁾ *Berger*, Bilanzberichtigung, S. 539 ff., insb. 558 f.

⁴⁴⁾ Vgl. hierzu BGE vom 16. Juni 2006, StE 2007 B 72.11 Nr. 14.

⁴⁵⁾ BGE vom 6. Juni 2007 (2A.55/2007), E. 4.2; BGE vom 27. Oktober 2004, StE 2005 B 23.44.2 Nr. 5.

GmbH für das Jahr 2000 bereits rechtskräftig veranlagt worden, hätte sich die komplexe Frage gestellt, ob bei Fehlen eines Revisionsgrundes für die Veranlagung 2000 der Aufwand wenigstens im Jahre 2001 steuerlich hätte berücksichtigt werden dürfen. Sofern jedoch davon ausgegangen wird, dass infolge Ablaufs der zweimonatigen Klagefrist gemäss Art. 705a OR eine rückwirkende Bilanzkorrektur nicht geboten war, weil die von der GV abgenommene Bilanz sich nicht als nichtig darstellte und sich das Nachholen des Aufwands in der Periode 2001 somit als handelsrechtskonform erwies, stellt sich die Frage, ob bezüglich der Gewinnermittlung aufgrund des aus Art. 24 StHG abgeleiteten Massgeblichkeitsprinzips eine Bindung an die Jahresrechnung der B GmbH bestand und entsprechend die Aufwandnachholung steuerwirksam hätte anerkannt werden müssen.

Gegen eine steuerliche Berücksichtigung von nachgeholtem Aufwand könnte als Argument ins Feld geführt werden, dass bei der Veranlagung im Jahr 2000 zwar fälschlicherweise auf die handelsrechtswidrige Jahresrechnung abgestellt wurde, weil darin der Periodenerfolg aufgrund der fehlenden Bilanzierung der Rückstellung zu hoch ausgewiesen worden sei. Für das Jahr 2001 ergebe sich daraus jedoch nur die Pflicht, die Handelsbilanz so zu korrigieren, dass der Mangel in der Jahresrechnung des Vorjahres nicht auch noch in künftige Perioden übertragen wird bzw. dieser nicht auch das Periodenergebnis des Jahres 2001 verfälscht. Hierzu sind die periodenfremden Attribute, die sich aus der fehlerhaften Handelsbilanz des Jahres 2000 ergeben, in der Jahresrechnung 2001 für Steuerzwecke zu entfernen. Eine solche Auslegung des Begriffs des Reingewinns nach Art. 24 StHG orientiert sich an einem engen Verständnis des Periodizitätsprinzips. Gemäss Art. 31 i.V.m. Art. 24 StHG gilt, dass der steuerbare Reingewinn periodisch festgesetzt wird und sich der steuerbare Reingewinn nach dem Ergebnis der Steuerperiode bestimmt, wobei als Steuerperiode das Geschäftsjahr definiert wird. Nach diesem Verständnis des Periodizitätsprinzips gelangt nicht der handelsrechtskonform ermittelte und um steuerrechtliche Korrekturen bereinigte Gewinn der Geschäftsperiode zur Besteuerung, sondern im Grunde hiervon nur derjenige Teil, der tatsächlich in einer Bemessungsperiode erzielte wurde bzw. nur dieser Periode effektiv zuzuordnen ist.⁴⁶⁾ Das Periodizitätsprinzip in diesem Sinne verstanden schneidet den Gewinn eines Unternehmens von seiner Gründung bis zu seiner Liquidation (Totalgewinn) mit der «Rücksichtslosigkeit einer Guillotine»⁴⁷⁾ in steuerbare Teilergebnisse.

Allein, Art. 24 StHG i.V.m. Art. 31 StHG bestimmt keineswegs explizit, ob in Bezug auf den Begriff des Reingewinns der Steuerperiode diese enge Auslegung zu greifen hat (*restriktive Interpretation*) oder ob unter dem Reingewinn der Periode derjenige Gewinn erfasst wird, der sich aus dem handelsrechtskonform ermittelten Ergebnis einer Geschäftsperiode unter Berücksichtigung der

⁴⁶⁾ Vgl. Hans Jakob Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmenssteuerrecht, Diss. St. Gallen 1984, S. 27 (zit. Nold, zeitliche Bemessung).

⁴⁷⁾ Ewald Aufermann, Einkommensteuerbilanz und Verlust-Kompensation, Köln/Berlin 1959, S. 30 zit. nach: Nold, zeitliche Bemessung, S. 26.

steuerrechtlichen Korrekturen ergibt (*extensive Interpretation*). Auch aus der Botschaft über die Steuerharmonisierung lässt sich zu dieser Rechtsfrage kein Hinweis entnehmen.⁴⁸⁾ Die extensive Interpretation des Begriffs des Reingewinns der Periode trägt allerdings dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser Rechnung. Dies wird insbesondere dann von Bedeutung, wenn sich unter Beizug der übrigen Auslegungselemente herausstellt, dass mehrere mögliche Lösungen denkbar sind. In diesem Fall gebührt nämlich derjenigen Normhypothese der Vorrang, welche die verfassungsrechtlichen Grundsätze am besten verwirklicht, soweit damit nicht der klare Wortlaut und Sinn einer bundesrechtlichen Gesetzesnorm beiseite geschoben wird.⁴⁹⁾ Die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens wird steuerlich zutreffend erfasst, wenn derjenige Gewinn besteuert wird, der über die Lebensdauer des Unternehmens entsteht (Totalgewinn). Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hat sich damit grundsätzlich an der Totalperiode zu orientieren. Da mit der Besteuerung nicht zugewartet werden kann, bis der Totalgewinn feststeht, d.h. bis zur Liquidation des Unternehmens, muss diese Besteuerung auf das Praktikable zurückgenommen werden bzw. wie vom Gesetz angeordnet periodisch erfolgen. Dabei wird die Leistungsfähigkeit des Unternehmens besser erfasst, wenn die periodische Stückelung des Totalgewinns nicht dazu führt, dass gewisse Ergebnisbestandteile, weil periodenfremd, nie zur Besteuerung bzw. zum Abzug gelangen. Daraus resultiert ein extensiveres und liberaleres Verständnis des Periodizitätsprinzips, nach welchem handelsrechtskonform nachgeholt Aufwand auch für steuerliche Zwecke zu akzeptieren ist.

4. Kantonaler Gestaltungsspielraum in Bezug auf die steuerliche Zulassung von nachgeholtem periodenfremden Aufwand?

Im vorliegenden Urteil stand letztlich zur Diskussion, ob dem kantonalen Gesetzgeber nach dem StHG dahingehend ein Gestaltungsspielraum zukommt, sich für eine restriktive oder extensive Interpretation des steuerbaren Reingewinns einer Periode zu entscheiden. Erstaunlicherweise bejahte das Bundesgericht das Vorliegen eines Gestaltungsspielraums der kantonalen Steuergesetzgeber, ohne allerdings auf seine langjährige gefestigte Praxis zur Auslegung von StHG-Normen Bezug zu nehmen. Die höchstrichterliche Schlussfolgerung vermag mit Blick auf die bisherige Judikatur zum StHG nicht zu überzeugen: Das StHG ist seiner Natur nach ein Rahmengesetz.⁵⁰⁾ Dies hat zur Folge, dass im StHG nicht alles im Detail geregelt wird, sondern den Kantonen grundsätzlich ein grosser Freiraum bei der

⁴⁸⁾ Botschaft über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III, insb. S. 110 ff., S. 124.

⁴⁹⁾ Siehe hierzu René Matteotti, *Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung*, Bern 2007, S. 216 und BGE vom 18. November 2010 (2C_674/2009), E. 4.1; BGE 9. Juli 2008 (1C.48/2008), E. 2.3; BGE 131 II 697 E. 4.1; BGE 130 II 65 E. 4.2 m.w.H.

⁵⁰⁾ BGE vom 29. März 2005 (2A.39/2004), E. 3.

Ausgestaltung verbleibt.⁵¹⁾ Wo das StHG jedoch explizit eine Regelung vorsieht, dürfen die Kantone nicht weiter gehen. Welche StHG-Formulierungen abschliessende Regelungen ohne kantonalen Auslegungsspielraum darstellen und welche bloss rahmenhafte Vorgaben enthalten, die den Kantonen bei der Konkretisierung einen Gestaltungsspielraum auf der Ebene der Gesetzgebung und Auslegung einräumen, kann nicht aufgrund allgemeiner Kriterien bestimmt werden. Das Ausmass der bundesrechtlichen Verpflichtung ist vielmehr für jede einzelne Vorschrift auf dem Weg der Auslegung gesondert zu ermitteln.⁵²⁾ Eine fehlende Regelung im StHG bzw. ein auslegungsbedürftiger Gesetzeswortlaut lässt gemäss Bundesgericht nicht ohne weiteres darauf schliessen, dass den Kantonen ein Autonomie-spielraum belassen wurde.⁵³⁾ Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich um eine Frage betreffend ein Gebiet handelt, dessen Harmonisierung in der BV ausdrücklich vorgesehen ist. In Bereichen, in denen ein Bedarf nach unterschiedlichen kantonalen Regelungen nicht oder nicht mehr besteht, ist es nach bundesgerichtlicher Auffassung gerechtfertigt, eine weitergehende Harmonisierung auf der Grundlage des Bundesrechts anzunehmen, selbst wenn sich dies aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht klar ergibt; denn der Bereich der kantonalen Autonomie muss gemäss Auffassung des höchsten Gerichts eine eindeutige und bestimmte Funktion haben, da sie nicht dem Selbstzweck dient.⁵⁴⁾ Entsprechend gelangt auch die Lehre zum Schluss, dass nicht jede Unvollständigkeit des StHG durch eigene, dem kantonalen Recht entnommene Wertungen behoben werden kann.⁵⁵⁾

Vorliegend ist insbesondere mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Auslegung von StHG-Bestimmungen und dem verfassungsrechtlichen Auftrag der vertikalen Harmonisierung (Art. 129 BV) zweifelhaft, ob das StHG bezüglich der aufgeworfenen Frage tatsächlich einen Gestaltungsspielraum belässt. Das DBG bedient sich nämlich in Art. 58 i. V.m. Art. 79 f. DBG im Wesentlichen der gleichen Begrifflichkeit. Aufgrund des Gebots der vertikalen Harmonisierung sind DBG- und StHG-Normen einheitlich auszulegen. Entgegen den bundesgerichtlichen Erwägungen geht es daher nicht an, den Kantonen bei der Frage, ob nachgeholter periodenfremder Aufwand steuerlich zu berücksichtigen ist, einen Gestaltungsspielraum einzuräumen, zumal ein Bedarf nach Kantons-

⁵¹⁾ *Markus Reich*, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Aufl., Basel 2002, Vorbemerkungen zu Art. 1/2 N. 35 (zit. *Reich*, Komm. StHG).

⁵²⁾ So die herrschende Lehre: *Francis Cagianut*, in: Jean-François Aubert et. al., Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874, Basel 1987-1996, Art. 42quinquies aBV N. 3, Basel/Zürich/Bern 1996; *Adrian Kneubühler*, Durchsetzung der Steuerharmonisierung, ASA 69 (2000), S. 219 m.w.H.; *Reich*, Komm. StHG, Art. 1 N. 16; *Danielle Yersin*, L'impôt sur le revenu, Etendue et limites de l'harmonisation, ASA 61 (1992/93), S. 298.

⁵³⁾ BGE 128 II 56 E. 4 = Pra 2002 Nr. 147 E. 4; BGE 130 II 65 E. 4.1; BGE 130 II 202 E. 3.2.

⁵⁴⁾ BGE 128 II 56 E. 6a = Pra 2002 Nr. 147 E. 6a; Siehe hierzu auch *Markus Reich*, Komm. StHG, Art. 1 N. 39.

⁵⁵⁾ *Markus Reich*, Komm. StHG, Art. 1 N. 30.

autonomie in dieser Frage nicht ersichtlich ist. Vor diesem Hintergrund hätte das Bundesgericht die aufgeworfene Rechtsfrage nicht mit Verweis auf einen kantonalen Regelungsspielraum beiseiteschieben dürfen. Da sich – wie dargelegt – eine restriktive Interpretation des Begriffs des Reingewinns einer Periode gemäss Art. 24 StHG i.V.m. Art. 31 StHG nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Einklang bringen lässt, ist ein handelsrechtskonformer nachträglich erfasster Aufwand sowohl für bundes- als auch für kantonalsteuerliche Zwecke zum Abzug zuzulassen.

III. Geldwerte Leistungen

1. Gewinnvorwegnahme durch Duldung der selbständigen Erwerbstätigkeit der Hauptgesellschafterin

Urteil des Bundesgerichts 2C_265/2009 vom 1. September 2009 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Steuerverwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz gegen X GmbH = StE 2010 B 72.13.22 Nr. 52 = StR 64 (2009), S. 915.

1.1 Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen

Die im Jahre 2001 gegründete X GmbH wird zu 19/20 von A gehalten. Ihr Ehemann, der über die restlichen Stammanteile verfügt, war mit der Geschäftsführung betraut und besass als einziger eine Zeichnungsberechtigung. Die X GmbH bezweckt im Wesentlichen die Erstellung von Buchhaltungen und Abschlüssen, die Durchführung von Revisionen, Steuerberatungen, Unternehmensbegleitungen, Firmengründungen und Unternehmensbewertungen. Zwischen 2002 und 2006 betrieb A zudem eine Einzelfirma, deren Zweck in der Erstellung von Buchhaltungen und Abschlüssen sowie in der Durchführung von Revisionen, Steuerberatungen und Unternehmensbegleitungen bestand. Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz rechnete den gesamten Gewinn der Einzelfirma im Jahr 2003 in Höhe von Fr. 57'243 der X GmbH zu mit der Begründung, die Firmeninhaberin A sei beherrschende Gesellschafterin und gleichzeitig Teilzeitbeschäftigte der Beschwerdegegnerin. Die Dienstleistungen der Einzelfirma und der X GmbH seien identisch und durch die parallele, selbständige Erwerbstätigkeit der beherrschenden Gesellschafterin konkurrenzieren sie die X GmbH. Die Steuerverwaltung bediente sich bei ihrer Argumentation zudem zweier Urteile des Bundesgerichts aus dem Jahre 1997 betreffend ein Treuhandunternehmen. Das Bundesgericht bejahte in diesen beiden Entscheiden eine geldwerte Leistung einer Aktiengesellschaft, welche zuliesse, dass ihr geschäftsführender Hauptaktionär (unter Inanspruchnahme der Infrastruktur der Gesellschaft) im gleichen Geschäftsbereich tätig war wie sie.⁵⁶⁾

⁵⁶⁾ BGE vom 27. Oktober 1997 (2A.247/1996), ASA 67 (1998/99), S. 216; BGE vom 27. Oktober 1997 (2A.255/1996), StPS 16 (1998), S. 16.

In seinen Erwägungen ging das Bundesgericht zunächst der Frage nach, ob die Hauptgesellschafterin überhaupt einem Konkurrenzverbot unterlag. Der hier noch anwendbare aArt. 818 Abs. 1 OR sah lediglich für *geschäftsführende* Gesellschafter ein Konkurrenzverbot vor, das sich nur durch Zustimmung der übrigen Gesellschafter derogieren liess. Neu ist eine Derogation auch mittels entsprechender Statutenbestimmung möglich (Art. 812 Abs. 3 OR). Nach altem GmbH-Recht galt das Konkurrenzverbot für *nichtgeschäftsführende* Gesellschafter nicht ex lege, sondern musste – wie im Übrigen auch nach neuem GmbH-Recht (Art. 803 Abs. 2 OR) – statutarisch eingeführt werden, was vorliegend nicht geschah. Dem Versuch der Steuerverwaltung, ein Konkurrenzverbot der Ehefrau aus der «familiären Bande (Ehe)» abzuleiten, erteilte das Bundesgericht eine Absage. Im Weiteren konnte das Gericht auch gestützt auf die Sorgfalts- und Treuepflicht des Arbeitnehmers (Art. 321a Abs. 3 OR) kein Konkurrenzverbot erblicken. Selbst wenn ein solches bejaht werden sollte, könne es einer Teilzeitbeschäftigten mit einem Pensum von bloss 30% kaum untersagt werden, die restliche Zeit in ihrem angestammten Beruf anderswo tätig zu sein; eine Buchhalterin oder Treuhänderin erbringe keine Dienstleistungen, welche nur durch hochqualifizierte und spezialisierte Fachkräfte geleistet werden können und damit automatisch den «Teilzeitarbeitgeber» schädigen. Schliesslich fehle es nach Auffassung des Bundesgerichts auch an der Deckungsgleichheit der Tätigkeiten der Einzel-firma und der X GmbH. In der Tat seien zwar die *statutarischen* Geschäftsbereiche gleich, hierauf könne es jedoch nicht ankommen; mithin sei nicht dargebracht, dass die *faktischen* Geschäftsbereiche der beiden Firmen übereinstimmten.

1.2 Würdigung

Entscheidend war die Frage, ob die Gesellschaft der Anteilsinhaberin A aufgrund ihrer Eigenschaft als Beteiligte durch Verzicht auf Einforderung des von ihr erzielten Gewinns einen Vorteil zubilligte, welcher einem Dritten in neutraler Stellung nicht zugekommen wäre. Diese Frage hätte nur dann bejaht werden können, wenn der Gesellschaft hierzu überhaupt eine gesetzliche oder vertragliche Möglichkeit zugestanden hätte, mithin in der konkreten Situation ein Konkurrenzverbot verletzt worden wäre. Dies konnte vom Bundesgericht überzeugend widerlegt werden. Aus dem alleinigen Umstand, dass ein (nichtgeschäftsführender) Hauptbeteiligter im gleichen faktischen Geschäftsbereich tätig ist, wie seine Gesellschaft, kann noch nicht auf eine geldwerte Leistung durch Gewinnverzicht geschlossen werden.⁵⁷⁾ Reichlich problembehaftet wäre eine solche Zurechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit zum steuerbaren Gewinn der Gesellschaft insbesondere dann, wenn auf dem vermeintlichen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bereits die Sozialabgaben abgeliefert und das Einkommen auf Stufe des Anteilseigners bereits aufgrund rechtskräftiger Veranlagung besteuert worden wäre.

⁵⁷⁾ So auch *Simonek*, Entwicklungen 2009, S. 136.

Trotz des für die steuerpflichtige GmbH positiven Verfahrensausgangs ist festzuhalten, dass das Bundesgericht an seinem in den Urteilen von 1997 eingeschlagenen Weg grundsätzlich festhält. Entsprechend dürfte es auch künftig einem *geschäftsführenden* Alleinaktionär kaum möglich sein, sich der Problematik der Verletzung des Konkurrenzverbots statutarisch zu entledigen, muss er sich in diesem Fall doch stets vorhalten lassen, dass eine Statutenbestimmung, die den Verzicht auf das Konkurrenzverbot zum Gegenstand hat, unter Drittvergleichsbedingungen nie gewährt worden wäre. Ohne steuerliche Bedenken lässt sich damit in einer solchen Konstellation auch künftig eine Parallelstruktur, d.h. ein gleichzeitiges Ausüben von selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit – bspw. aus haftungsrechtlichen Gründen – in *faktisch* gleichen Geschäftsbereichen kaum aufrechterhalten.

2. Übersetzte Gehaltszahlungen

Urteil des Bundesgerichts 2C_721/2008 vom 5. März 2009 (teilweise amtlich publiziert: BGE 135 II 260) i.S. Y AG gegen kantonale Steuerverwaltung Neuenburg, Steuergericht des Kantons Neuenburg = Pra 99 (2010) Nr. 37.

2.1 Sachverhalt

Die im Immobilienbereich tätige Y AG liess ihrem einzigen Verwaltungsrat und Alleinaktionär A im Jahr 2004 unter dem Titel «Lohn und sonstige Unkostenvergütungen» einen Betrag von Fr. 21'150 zukommen. Die Steuerverwaltung rechnete der Gesellschaft jenen Teil dieser Kosten, der Fr. 10'000 überstieg, als geldwerte Leistung auf. Die Y AG machte jedoch geltend, dass mit dem Betrag von Fr. 21'150 Kosten im Zusammenhang mit der Suche nach Mietern, die Reinigung der Wohnungen, Instandhaltungsarbeiten und übrige Hausmeistertätigkeiten abgegolten worden seien. Sie reichte jedoch weder im Veranlagungsverfahren noch im kantonalen Beschwerdeverfahren irgendwelche Dokumente ein, welche die Natur und den Umfang der von A ausgeführten Leistungen genau belegt hätten. Mangels beweiskräftiger Unterlagen stützte sich die Vorinstanz auf die Empfehlungen der Neuenburger Vereinigung der Immobilienverwalter (Union Neuchâteloise des Professionnels de l'Immobilier, UNPI), um die Unangemessenheit der Vergütungen an A zu belegen. Im Einzelnen wurde ein auf Basis der Mieterlöse errechneter Betrag von Fr. 4'658 für die Immobilienverwaltung steuerlich zum Abzug zugelassen. Der Rest der pauschal anerkannten Fr. 10'000, d.h. Fr. 5'342, genüge nach Auffassung der Vorinstanz, um die weiteren Hausmeistertätigkeiten abzugelten. Das Verwaltungsgericht des Kantons Neuenburg wies die Beschwerde der Y AG in letzter kantonalen Instanz ab. Die steuerpflichtige Gesellschaft erhob gegen den letztinstanzlichen kantonalen Entscheid beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Da die kantonale Instanz für die direkte Bundessteuer und für die Staats- und Gemeindesteuern einen einzigen Entscheid fällte, verzichtete die Y AG jedoch darauf, getrennte Beschwerden einzureichen. Sie legte ihrer Beschwerde-

schrift das Gutachten eines Architekturbüros bei, welches die Angemessenheit des entrichteten Arbeitsentgeltes bestätigte. Das Bundesgericht hatte in formalrechtlicher Hinsicht erstens zu entscheiden, ob gegen einen die Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern betreffenden Entscheid zwingend zwei getrennte Beschwerden einzureichen sind und zweitens, ob die Vorinstanz zu Recht vom Vorliegen einer geldwerten Leistung ausgegangen war.

2.2 Zulässigkeit einer einzigen Beschwerde gegen einen vorinstanzlichen Entscheid betreffend die Staats- und die direkte Bundessteuer: Präzisierung der Rechtsprechung

Die Frage, ob gegen einen die Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern betreffenden Entscheid zwingend zwei getrennte Beschwerden einzureichen sind, bildete den Anlass zur Publikation des Entscheids in der amtlichen Sammlung. Das Bundesgericht erwog, sofern gleichzeitig die direkte Bundessteuer wie auch die Staats- und Gemeindesteuern betroffen seien, habe die kantonale Instanz grundsätzlich zwei getrennte Entscheide zu treffen, die allerdings zusammen einen einzigen Akt bilden könnten. Hiergegen seien beim Bundesgericht grundsätzlich zwei getrennte Beschwerden zu erheben, wobei diese auch in einer einzigen Rechtsschrift enthalten sein könnten. Diese Rechtsprechung gelte es nun zu präzisieren. Da die Kognitionsbefugnisse des Bundesgerichts auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer mit denen übereinstimmten, die es in Bezug auf die in Art. 73 Abs. 1 StHG aufgeführten Bereiche der Kantons- und Gemeindesteuern habe, erübrige es sich, das Einreichen von zwei getrennten Beschwerden zu verlangen, sofern die kantonale Instanz für die Staats- und die Bundessteuern einen einzigen Entscheid fälle (E. 1.3.2). Vor diesem Hintergrund könne der Beschwerdeführer nicht vorgeworfen werden, dass sie vor Bundesgericht nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht habe, zumal aus der Beschwerde klar hervorgehe, dass beide Steuerebenen angesprochen seien.

Die formalrechtliche Präzisierung des Bundesgerichtes überzeugt, trägt sie doch dem Aspekt der Verfahrensökonomie und Praktikabilität gebührend Rechnung.⁵⁸⁾ Sie ist insbesondere auch mit Blick auf das Verbot des überspitzten Formalismus zu begrüssen.

2.3 Novenverbot und Beweislastverteilung bei geldwerten Leistungen

In Bezug auf die von der Vorinstanz bejahte geldwerte Leistung hielt das Bundesgericht mit Verweis auf die bisherige Praxis fest, dass der geschäftsmässig begründete Wert der Arbeitsleistung dem Betrag entsprechen müsse, den das Unternehmen einem unabhängigen Dritten für die gleiche Leistung unter den gleichen Verhältnissen vergüten müsste (vgl. ASA 49 (1980/81) 143 E. 4 mit weiteren Hinweisen). Massgebend ist somit der sog. Drittvergleich. Dabei sind für die Beurteilung geldwerter Leistungen alle objektiven und subjektiven Fak-

⁵⁸⁾ Zutreffend *Behnisch/Opel*, Rechtsprechung 2009, S. 476.

toren sowie die Verhältnisse in vergleichbaren Unternehmen zu berücksichtigen (E. 2.1). In formaler Hinsicht war im vorliegenden Entscheid zu urteilen, ob der Steuerpflichtige für die Höhe des geltend gemachten Aufwandes rechtzeitig einen hinreichenden Nachweis erbracht hat. Somit galt es im Kern wiederum eine verfahrensrechtliche Frage zu beantworten.

Wie bereits erwähnt, hat der Steuerpflichtige erst im Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht das Gutachten eines Architekturbüros eingereicht, welches die Angemessenheit des entrichteten Arbeitsentgeltes bestätigte. Das Gericht entschied, dass es aufgrund des Novenverbotes das Gutachten nicht in seine Entscheidungsfindung einfließen lassen könne. Vor diesem Hintergrund sei die Erhöhung des steuerbaren Gewinns um Fr. 11'150 nicht rechtswidrig erfolgt; auch könne keine Verletzung des Willkürverbotes gemäss Art. 9 BV erblickt werden. Ohne konkrete Gegenbeweise sei der Beizug der Ansätze der Berufsvereinigung für die Immobilienverwaltung nicht unhaltbar. Dies gelte umso mehr, als gemäss Erfolgsrechnung der Y AG gewisse Verwaltungs- und Treuhandkosten separat fakturiert worden seien.

Dem Urteil des Bundesgerichtes ist zuzustimmen.⁵⁹⁾ Nach den allgemeinen Beweislastregeln obliegt es dem Steuerpflichtigen, das Vorliegen steuermildernder Umstände nachzuweisen.⁶⁰⁾ Wird für die Höhe des geltend gemachten Aufwandes kein Beweis erbracht, hat die Steuerbehörde eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen. Bei der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist ausserdem zu beachten, dass die Kognition des Bundesgerichtes grundsätzlich auf Rechtsfragen beschränkt ist (Art. 96 BGG). In Bezug auf die Ermittlung des Sachverhalts besteht bloss eine eingeschränkte Kognition: Die Feststellung des Sachverhalts kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist (Art. 97 BGG). Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur soweit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz Anlass hierzu gibt (Art. 99 BGG). Aufgrund dieser rechtlichen Ausgangslage hätte der Steuerpflichtige das Gutachten vom 3. Juli 2008 zur Angemessenheit der Entschädigung bereits im vorinstanzlichen Verfahren einbringen müssen, war doch bereits im kantonalen Verfahren strittig, ob der Beizug der Empfehlungen der UNPI für die Bemessung der Höhe der Entschädigung zu einem sachgerechten Resultat führt. Das Bundesgericht konnte im Verfahren somit nur noch prüfen, ob der von der Steuerbehörde geschätzte Aufwand offensichtlich falsch war. Konkret hätte die Steuerpflichtige aufzeigen müssen, dass ein Aufwand von Fr. 5'342 für die von A erbrachten Hausmeisterleistungen unter den konkreten Umständen völlig unangemessen war. Da sie in ihrer Beschwerde jedoch keine willkürliche Sachverhaltsermittlung gerügt hatte (Art. 97 Abs. 1 i.V.m. Art. 106 Abs. 2 BGG) und eine solche auch nicht aus den Akten offensichtlich zu erkennen war, musste der Steuerpflichtige die Herabsetzung des Aufwandes auf Fr. 10'000 und die Hinzurechnung einer geldwerten Leistung im Umfang von Fr. 11'150 gegen sich gelten lassen.

⁵⁹⁾ Siehe auch *Simonek*, Entwicklungen 2009, S. 150 f.

⁶⁰⁾ *Martin Zweifel/Hugo Casanova*, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich/Basel/Genf 2008, § 19 N. 8 (zit. *Zweifel/Casanova*, Steuerverfahrensrecht).

2.4 Praktische Konsequenzen: Erhebliche Reduktion des Risikos einer Aufrechnung aufgrund einer sorgfältig dokumentierten Leistungsbeziehung zwischen Aktionär und Gesellschaft

Der Fall mag in rechtlicher Hinsicht unspektakulär sein, er ruft aber in Erinnerung, wie wichtig eine saubere Dokumentation der vertraglichen Beziehungen zwischen Kapitalgesellschaft und Alleinaktionär bzw. einer nahestehenden Person ist. Mit einer sorgfältigen präventiven Steuerplanung hätte sich im vorliegenden Fall ein aufwändiges Beschwerdeverfahren bis vor Bundesgericht vermeiden lassen. Wie das Bundesgericht wiederholt festgehalten hat, ist das Unternehmen bei der Festsetzung von Vergütungen für Arbeitsleistungen grundsätzlich frei bzw. kommt ihm bei der Beurteilung dessen, was angemessene Arbeitsvergütung ist, ein erheblicher Ermessensspielraum zu, in den der Richter nur mit Zurückhaltung eingreifen darf.⁶¹⁾ Wären die Vertragsbeziehungen zwischen Aktionär und Kapitalgesellschaft von Anfang an schriftlich fixiert worden und für den Nachweis der Angemessenheit der Entschädigungshöhe gleichzeitig eine Drittofferte oder ein aussagekräftiges Gutachten eines unabhängigen Liegenschaftsverwalters eingeholt worden, hätten die Steuerbehörden die völlige Unangemessenheit der Entschädigung beweisen müssen.⁶²⁾ Der blosser Rückgriff auf die Empfehlungen der UNPI hätte hierzu kaum ausgereicht.

Mit der Einführung des Teilbesteuerungsverfahrens dürften Streitigkeiten infolge übersetzter Gehaltszahlungen an Aktionäre mit Wohnsitz im Inland wohl seltener werden. Je nach konkreter Konstellation dürften sich vielmehr die Fälle häufen, in denen die Aktionäre Arbeitsleistungen an von ihnen kontrollierte Kapitalgesellschaften aus AHV-rechtlichen Gründen unterpreislich erbringen. Wie BGE 134 V 297 aufgezeigt hat, besteht in solchen Fällen das Risiko, dass die Sozialversicherungsbehörden einen Teil der Gewinnausschüttungen in Lohn umqualifizieren.

3. Verdeckte Gewinnausschüttung an eine Offshore-Gesellschaft

Urteil des Bundesgerichts 2C_199/2009 vom 14. September 2009 i.S. kantonale Steuerverwaltung Wallis gegen X AG = StE 2010 B 72.13.22 Nr. 52 = StR 2009, 915 = RDAF 65 (2009) II, S. 560.

3.1 Sachverhalt

Die im Immobilienhandel tätige X AG mit Sitz in Sion (VS), welche von A, einem Investor mit schweizerischem und britischem Pass, am 9. September 1999 gegründet wurde und zu 99% beherrscht wird, hat vier Tage nach ihrer Gründung ein in Bau befindliches Apartmenthaus in Montana (VS) erworben, in der

⁶¹⁾ BGE vom 4. Februar 2005 (2A.171/2004), E. 2.

⁶²⁾ Vgl. hierzu *Martin Zweifel/Silvia Hunziker*, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs («dealing at arm's length»), ASA 77 (2008/09), S. 675 f. (zit. *Zweifel/Hunziker*, Beweis und Beweislast) sowie BGE vom 4. Februar 2005 (2A.171/2004), E. 2.

Folge fertig erstellt und die Wohneinheiten separat weiterveräussert. Die kantonale Steuerbehörde rechnete der Gesellschaft einen Betrag von ca. Fr. 1.9 Mio. zum steuerbaren Gewinn des Jahres 2003 hinzu mit der Begründung, der ZA Ltd. mit Sitz in England seien Kommissionszahlungen von 7,05% des Verkaufsumsatzes geleistet worden, welche geschäftsmässig nicht begründet seien (Art. 58 al. 1 lit. b DBG). Effektiv wurden die Kommissionsgebühren nicht direkt an die ZA Ltd., sondern an die ZB Ltd. mit Sitz in Guernsey ausgezahlt.

In ihrer Einsprache hielt die X AG dagegen, die ZA Ltd. habe das Bauprojekt angestossen und anschliessend geleitet, wofür sie ihrer Leistung entsprechend mit 7% des Verkaufserlöses entschädigt wurde, was im Übrigen auch aus der am 28. Oktober 1999 zwischen der ZA Ltd. und der X AG abgeschlossenen Leistungsvereinbarung hervorgehe. Ferner reichte sie eine Zusicherung der ZA Ltd. ein, woraus hervorging, dass zwischen der ZA Ltd. und A, dem Hauptaktionär und Verwaltungsratspräsident der X AG, keinerlei wirtschaftliche Beziehung bestand. Die Rekurskommission hiess die Einsprache gegen den Entscheid der Veranlagungsbehörde gut: Die Anhörung habe die Beweiskraft der von der X AG vorgelegten Dokumente bestärkt. Die ZB Ltd. sei von der ZA Ltd. für die Ausführung des Bauprojektes in Montana gegründet worden. Die vertraglich vereinbarten Leistungen seien durch die ZA Ltd. ausgeführt worden, wobei D als Angestellter der ZA Ltd. 80% seiner Arbeitszeit hierfür aufgewendet habe; ohne ihn wäre die Vermarktung der Liegenschaft nicht möglich gewesen, zumal A als Investor keinerlei Erfahrung im Bereich des Liegenschaftshandels gehabt habe. Die Vergütung an die ZA Ltd. sei daher geschäftsmässig begründet. Die Tatsache, dass die Zahlung an die ZB Ltd. ausgeführt wurde, entspreche lediglich den zwischen diesen beiden Gesellschaften vereinbarten Zahlungsmodalitäten.

Die kantonale Steuerverwaltung rügte vor Bundesgericht, die kantonale Steuerrekurskommission hätte den Sachverhalt offensichtlich falsch festgestellt, indem es ignoriert habe, dass durch die X AG keine Beweise vorgelegt wurden, welche es erlaubt hätten, die geschäftsmässige Begründetheit der Kommissionszahlungen aufzuzeigen. Das Bundesgericht hatte sich demzufolge mit der verfahrensrechtlichen Frage auseinanderzusetzen, ob die Vorinstanz den Sachverhalt zutreffend festgestellt hatte.

3.2 Sachverhaltsfeststellung und Beweislastverteilung

Das Bundesgericht hielt zunächst fest, dass der Einwand der unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung gemäss Art. 97 Abs. 1 BBG nur erhoben werden kann, wenn die Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann. «Offensichtlich unrichtig» bedeute in diesem Zusammenhang «willkürlich», wobei die Beweiswürdigung in Willkür ver falle, wenn sie offensichtlich un haltbar ist, zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft oder einseitig einzelne Beweise berücksichtigt werden. Weiter führte es aus, dass nach Art. 123 Abs. 1 DBG die Veranla-

gungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellen. Nach der allgemeinen Beweislastregel seien die Steuerbehörden verpflichtet, die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen zu tragen, während die steuerpflichtige Person die Beweislast für Tatsachen treffe, welche die Steuer-schuld aufheben oder mindern. Sofern die gesammelten Beweise der Steuerbehörden ausreichend Indizien für steuerbegründende Tatsachen zu liefern vermögen, obliege es erneut dem Steuerpflichtigen, die Richtigkeit seiner Behauptungen darzutun und die Beweislast zu tragen für Tatsachen, die die Befreiung oder Minderung rechtfertigen. Gleich verhalte es sich bei einer geldwerten Leistung, die sich als ungewöhnlich erweist; in diesen Fällen sei der Steuerpflichtige zum Nachweis angehalten, dass die fragliche Leistung geschäftsmässig begründet ist. Die Steuerbehörden müssten sich vergewissern können, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren.

Die Ausführungen des Bundesgerichts zur Beweislastverteilung sind im Ergebnis richtig. Sie bedürfen aber einer Präzisierung, da nicht bei jeder vermuteten geldwerten Leistung dem Steuerpflichtigen die Last auferlegt werden darf, die geschäftliche Begründetheit einer bestimmten Leistung nachzuweisen. Wird ein Aufwand auf seine Geschäftsmässigkeit hinterfragt, geht es um eine steuermindernde Tatsache, deren Vorliegen stets vom Steuerpflichtigen zu beweisen ist.⁶³⁾ Misslingt ihm der Beweis, kann die Steuerbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen eine Aufrechnung vornehmen.⁶⁴⁾ Vermutet die Steuerbehörde hingegen eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgrund einer unterpreislichen Leistung der Kapitalgesellschaft an den Aktionär oder an eine nahestehende Person, geht es um eine steuererhöhende Tatsache, weswegen sie grundsätzlich den Nachweis zu erbringen hat, dass die Verrechnungspreise nicht dem Drittvergleich standhalten.⁶⁵⁾ Bieten die von den Steuerbehörden gesammelten Beweise hinreichende Indizien für das Vorliegen eines steuerbegründenden Tatbestands, hat der Steuerpflichtige den Beweis des Gegenteils zu erbringen.⁶⁶⁾ Da auch ein Indizienbeweis möglich ist, kann die Steuerbehörde in einem Fall, in dem sie für das

⁶³⁾ *Zweifel/Casanova*, Steuerverfahrensrecht, § 19 N. 8; *Zweifel/Hunziker*, Beweis und Beweislast, S. 668 f., 678; *Ernst Blumentstein/Peter Locher*, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 416; BGE 133 II 153 E. 4.3 158 f.; BGE vom 12. Dezember 2008 (2C_681/2008) E. 3.5; BGE vom 16. Dezember 2008 (2C_566/2008) E. 3.1; BGE vom 14. April 2008 (2C_722/2007) E. 3.2.

⁶⁴⁾ *Zweifel/Hunziker*, Beweis und Beweislast, S. 670.

⁶⁵⁾ BGE vom 21. Juni 1985, ZBl 87 (1986) S. 375 ff., E. 8b = StE 1986 B 72.13.22 Nr. 5 = StR 41/1986 S. 488 ff.; siehe auch *Daniel Schär*, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, unter besonderer Berücksichtigung des gemischten Veranlagungsverfahrens sowie des Steuerjustizverfahrens, Diss. St.Gallen 1998, S. 165.

⁶⁶⁾ BGE 121 II 257 E. 4c)aa) 266; BGE vom 26. Mai 2009 (2C_47/2009) E. 5.4; BGE vom 3. September 2007 (2A.105/2007) E. 4.4, RDAF 2007 II p. 299; *Daniel Schär*, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerverfahren, ASA 67 (1998/99), S. 433 ff., insb. S. 448.

Vorliegen einer geldwerten Leistung beweispflichtig ist, auch indirekt den Nachweis erbringen, dass die begünstigte Person der Aktionär oder eine ihm nahestehende Person ist. Es genügt, wenn für den ungewöhnlichen Vorgang keine andere Erklärung gefunden werden kann.⁶⁷⁾ Im vorliegenden Fall stand eine geldwerte Leistung in Form eines Aufwandes zur Debatte, weswegen die Beweislast zu Recht dem Steuerpflichtigen auferlegt wurde. Dieser hatte die Aufgabe, die Zweifel der Steuerbehörden an der geschäftsmässigen Begründetheit der Kommissionszahlungen an die englische ZA Ltd. bzw. ZB Ltd. zu entkräften.

Nach Ansicht des Bundesgerichts bestanden im konkreten Fall hinsichtlich der geschäftsmässigen Begründetheit der Zahlungen berechnete Zweifel. Auch wenn nach den Zeugenaussagen A nicht der wirtschaftlich Begünstigte der ZA Ltd. sei, habe die Beweisaufnahme nicht offengelegt, wer sich hinter dieser Gesellschaft befinde und weshalb eine Offshore-Gesellschaft, namentlich die ZB Ltd., nur kurz vor der X AG gegründet wurde. Auch sei weder geklärt, wie die ZB Ltd. und die ZA Ltd. zueinander stünden, noch, wer die wirtschaftlich Begünstigten der ZB Ltd. seien. Aus den Unterlagen gehe ausserdem hervor, dass die ZB Ltd. keinerlei Aufgaben, die in der Leistungsvereinbarung festgehalten seien, selber ausgeführt habe; vielmehr habe D diese Tätigkeiten lediglich überwacht, wofür er nach seinen Angaben 80% seiner Arbeitstätigkeit aufgewendet und sich ein- bis zweimal pro Monat in Montana aufgehalten habe. Zudem sei dem Dossier zu entnehmen, dass die X AG sämtliche Architekturarbeiten durch E. bzw. durch die F AG habe ausführen lassen und auch weitere über die blossen Umbau- und Renovationsarbeiten hinausgehende Leistungen von diesem Architekturbüro übernommen worden seien. Ferner seien noch Verkaufskommissionen an Dritte von 5.75% des Verkaufserlöses gezahlt worden. Darüber hinaus habe D zugegeben, dass die Verkaufsunterlagen und der Internetauftritt durch Dritte angefertigt worden seien. Zu Recht werde zudem darauf hingewiesen, dass die ZA Ltd. keinerlei Infrastruktur in der Region aufrecht erhalten habe, obwohl die Immobilienvermarktung eine solche notwendig gemacht hätte. D habe sich anlässlich der Anhörung ausserdem in Widersprüche verstrickt, zumal er nicht bestätigen konnte, dass zwei ausländische Gesellschaften bestünden. Hingegen habe er zugegeben, dass die Zahlungen auf Verlangen der ZA Ltd. auf das Konto der ZB Ltd. gezahlt worden seien. Schliesslich werde D auch in der abgeschlossenen Leistungsvereinbarung nur in der Funktion als Berater erwähnt. Vor diesem Hintergrund ergebe sich, dass die vorgelegte Leistungsvereinbarung vom 28. Oktober 1999, die ausgestellten Rechnungen und die Aussagen der Betroffenen nicht nachzuweisen vermögen, woraus die Leistung der ZA Ltd. tatsächlich bestanden habe. Vielmehr zeige sich, dass der überwiegende Teil der Leistungen durch Dritte erbracht worden sei. Da auch keinerlei Erklärung vorgebracht worden sei, weshalb die ZB Ltd. kurz vor dem Kauf der Liegenschaft gegründet wurde, könne nicht ausgeschlossen werden, dass die ZB Ltd. einzig mit dem Zweck errichtet worden sei, Gewinne aus steuerlichen Gründen ins Ausland zu verlagern.

⁶⁷⁾ BGE 119 Ib 431 E. 3b 436 m.w.H.

3.3 Geldwerte Leistung aufgrund einer fehlenden eigenen Geschäftstätigkeit der Offshore-Gesellschaft infolge Outsourcing?

Die bundesgerichtlichen Erwägungen sind von grosser praktischer Bedeutung: Werden einer in der Schweiz steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft Aufwendungen belastet, hat diese bei Nachforschungen der Steuerbehörden den Nachweis dafür zu erbringen, dass die abgegoltenen Leistungen tatsächlich erbracht wurden. Der Vertrag, auf den sich die Entschädigung abstützt, darf mit anderen Worten nicht simuliert sein. Obliegt dem Steuerpflichtigen, den Gewinnungskostencharakter bestimmter Aufwendungen zu beweisen, ist gegen diesen harten Massstab des Bundesgerichts grundsätzlich nichts einzuwenden. Anders wäre die Situation jedoch zu beurteilen, wenn die Steuerbehörden den Nachweis für das Vorliegen einer geldwerten Leistung zu erbringen hätten. In einem solchen Fall hätten diese zumindest Indizien vorzulegen, aus denen der Schluss gezogen werden könnte, dass die von der Kapitalgesellschaft erbrachten Leistungen unterpreislich erfolgten.

Die bundesgerichtlichen Erwägungen werfen indes die Frage auf, ob eine geldwerte Leistung auch vorliegt, wenn der Empfänger die Durchführung der von ihm vertraglich übernommenen Leistungen auf einen Dritten überträgt. Aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht ist die Frage ohne weiteres zu verneinen: Besteht obligationenrechtlich keine Pflicht zur persönlichen Leistungserbringung, darf das Steuerrecht die Abzugsfähigkeit einer Aufwendung nicht davon abhängig machen, dass der Empfänger die Leistung persönlich erbringt. Für die Bejahung der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung genügt es, wenn dieser rechtlich gegenüber dem Auftraggeber für die vertragskonforme Erfüllung der geschuldeten Leistung haftet und die Entschädigung für die versprochene Leistung dem Drittvergleich standhält. Der Umstand, dass die ZA Ltd. bzw. die ZB Ltd. die in der Leistungsvereinbarung aufgeführten Leistungen nicht selber erbrachte und im Wallis keine Infrastruktur aufgebaut wurde, wäre demnach grundsätzlich für die Anerkennung der geschäftsmässigen Begründetheit nicht schädlich gewesen. Für den vorliegenden Fall – diesbezüglich könnte das Urteil des Bundesgerichts leider zu Verwirrung Anlass geben – war jedoch entscheidend, dass die X AG nicht aufzeigen konnte, dass das Architekturbüro E und die F AG durch die ZA Ltd. bzw. ZB Ltd. entschädigt wurden. Diese Zweifel waren berechtigt. So wurde vom Steuerpflichtigen nicht dargelegt, an welche Drittpersonen die in der Geschäftsbuchhaltung aufgeführten Kommissionszahlungen von 5.75% entrichtet wurden. Ausserdem stellte sich heraus, dass die gemäss Leistungsvereinbarung von der ZB Ltd. übernommene Produktion der Werbroschüren und der Internetseiten von einer Gesellschaft mit Sitz in Verbier ausgeführt wurde, welche ihre Leistungen ihrerseits der X AG in Rechnung stellte. Aus dem Sachverhalt, wie er sich dem Bundesgericht präsentierte, war somit offensichtlich unklar, ob mit den umstrittenen Kommissionszahlungen tatsächlich Leistungen abgegolten wurden, welche von der ZB Ltd. gemäss Leistungsvereinbarung geschuldet waren und von ihr selber oder auf ihre Rechnung von Substituten erbracht wurden. Indem die Vorinstanz aufgrund der vorliegenden

Beweislage der Darstellung der X AG Glauben schenkte, stellte sie den Sachverhalt willkürlich fest.

Bei einer solchen Ausgangslage hätte es genügt, wenn das Bundesgericht festgestellt hätte, dass die geschäftsmässige Begründetheit der Kommissionszahlungen von der steuerpflichtigen Gesellschaft nicht bewiesen wurde und die Aufrechnung durch die Steuerbehörden somit infolge Beweislosigkeit rechtmässig erfolgte. Es ging jedoch bedauerlicherweise ohne Zwang einen Schritt weiter, womit das Urteil eine in prozessrechtlicher Hinsicht problematische Dimension erhält. Obwohl es die Beweislast für die geschäftsmässige Begründetheit zu Recht – wenn auch mit unpräziser Begründung – dem Steuerpflichtigen auferlegte und die Zulässigkeit der von den Steuerbehörden vorgenommenen Aufrechnung bereits infolge Fehlens eines schlüssigen Beweises für die geschäftsmässige Begründetheit der Kommissionszahlungen hätte bejahen können, wagte es sich aufs Glatteis und stellte fest, dass die bekannten Umstände hinreichende Indizien darstellten, aus denen der Schluss gezogen werden dürfe, dass zwischen der X AG, der ZA Ltd. und der ZB Ltd. «spezielle Verbindungen» bestünden. Wenn man bedenkt, dass die ZA Ltd. und die ZB Ltd. die Ausführung der von ihr vertraglich übernommenen Leistungen unter Umständen bloss auf Dritte übertragen haben, ist der vom Bundesgericht aus den Indizien gezogene Schluss in keiner Art und Weise zwingend. Dass die ZB Ltd. nur kurz nach der X AG gegründet wurde, lässt zwar zugegebenermassen aufhorchen. Dieser Umstand muss aber nicht unbedingt mit einer Steuerverkürzungsabsicht der X AG (betreffend Verrechnungssteuer) bzw. des A zusammenhängen. Von einem Indizienbeweis für das Vorliegen einer geldwerten Leistung kann unter den gegebenen Umständen nicht die Rede sein. Wäre die Beweislast für das Vorliegen einer geldwerten Leistung der Steuerbehörde zugefallen, hätte das Bundesgericht den Fall daher richtigerweise zur weiteren Abklärung des Sachverhalts an die Vorinstanz zurückweisen müssen. Erst wenn die steuerpflichtige Gesellschaft bzw. die ZA Ltd. über allfällige Substitutionsverhältnisse in Verletzung von Art. 127 DBG nicht Auskunft gegeben hätte bzw. die schweizerischen Behörden die entsprechenden Informationen auch auf dem Amtshilfeweg nicht hätten erhalten können, wären die Indizien stark genug gewesen, um die ZB Ltd. bzw. ZA Ltd. als nahestehende Personen der X AG zu betrachten.

Die eher weitschweifigen Erwägungen des Bundesgerichtes lassen befürchten, dass das höchste Gericht das Beweismass für die Steuerbehörden im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen an Offshore-Gesellschaften reduzieren will. Mit aller Klarheit ist aber festzuhalten, dass eine gesetzliche Grundlage hierfür in der schweizerischen Steuerrechtsordnung fehlen würde.⁶⁸⁾ Für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Leistungen an Empfänger in Offshore-Destinationen gelten daher dieselben beweisrechtlichen Anforderungen wie für Zahlungen an inländische Vertragspartner.

⁶⁸⁾ Zutreffend BGE vom 9.9.2009, 2C_377/2009, E. 3.3.3.

3.4 Erfordernis umfassender Dokumentationen bei Leistungsbeziehungen mit Offshore-Gesellschaften

Das Urteil des Bundesgerichts vom 14. September 2009 offenbart mit aller Deutlichkeit, dass Steuerplanungen mit Auslandsgesellschaften eine besonders grosse Sorgfalt erfordern. Aus beweisrechtlichen Gründen ist es von grösster Wichtigkeit, dass Leistungsbeziehungen zwischen schweizerischen und Offshore-Gesellschaften schriftlich fixiert und die Erfüllung der Leistungen mit einer umfassenden Dokumentation belegt werden. Blosses «Paperwork» genügt nicht, will der Steuerpflichtige nicht das Risiko laufen, dass die gesamte gesellschafts- und vertragsrechtliche Offshore-Struktur von den Steuerbehörden als Scheingebilde ignoriert wird. Verträge müssen mit anderen Worten gelebt werden. Besonderes Augenmerk ist auch auf die Übertragung von vertraglichen Leistungspflichten einer Offshore-Gesellschaft auf andere Gesellschaften zu legen: Der vorliegende gewinnsteuerrechtliche Entscheid lässt offen, ob und – falls ja – unter welchen Voraussetzungen Zahlungen einer schweizerischen Gesellschaft an eine Offshore-Gesellschaft für Leistungen, welche diese durch Drittpersonen erbringen lässt, als geschäftsmässig unbegründet qualifiziert werden. Trotz der ambivalenten bundesgerichtlichen Erwägungen zu diesem Punkt ist festzuhalten, dass aus steuersystematischen Gründen kein Anlass besteht, einen Aufwand in eine geldwerte Leistung umzuqualifizieren, bloss weil der Leistungsempfänger die geschuldete Leistung durch eine Drittperson erfüllen lässt. Aus Sicht der zahlenden Gesellschaft liegt mit oder ohne Substitutionsverhältnis ein geschäftsmässig begründeter Aufwand vor, wenn der vereinbarte Preis dem Drittvergleich standhält. Es ist zu hoffen, dass sich auch die Verwaltung dieser Betrachtungsweise anschliessen wird.

IV. Beteiligungsermässigung im Rahmen der Minimalsteuer

Urteil des Bundesgerichts 2C_272/2009 vom 28. Oktober 2009 i.S. Coop Genossenschaft gegen kantonale Steuerverwaltung des Kantons Waadt = StR 65 (2010), S. 146.

1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen

Die Steuerverwaltung des Kantons Waadt veranlagte in den Jahren 2001 und 2002 zu Lasten der Coop Genossenschaft eine Minimalsteuer von Fr. 1.16 Mio. bzw. Fr. 1.09 Mio. Die kantonale Vorinstanz wies eine gegen den Entscheid der Steuerverwaltung gerichtete Beschwerde ab; bei der Ermittlung der Minimalsteuer könne der Beteiligungsabzug nicht geltend gemacht werden. Vor Bundesgericht beantragte die Beschwerdeführerin, der Entscheid sei aufzuheben, mit der Begründung, es liege ein Verstoß gegen Art. 28 Abs. 1 StHG vor, da dasselbe Steuersubstrat auf Stufe der Beteiligungsinhaberin erneut der Besteuerung unterworfen werde, was gegen den Zweck der erwähnten Norm verstosse. Auch sei die Anwendung des Beteiligungsabzugs aus Gründen der Gesetzessystematik

geboten, zumal sich Art. 28 Abs. 1 StHG und Art. 27 Abs. 2 StHG im gleichen Abschnitt befinden. Letzterer bestimmt, dass allfällige Minimalsteuern auf Ersatzfaktoren an die Gewinn- und Kapitalsteuern angerechnet werden.

Minimalsteuern sind Objektsteuern, welche von derzeit elf Kantonen anstelle der ordentlichen Steuern erhoben werden. Als Bemessungsgrundlage dienen in der Regel die Bruttoeinnahmen oder das Grundeigentum. Der Kanton Waadt bemisst die Steuer nach den Bruttoeinnahmen und dem investierten Kapital. Das Bundesgericht führte aus, dass die Minimalsteuer zwar in Art. 27 Abs. 2 StHG erwähnt werde, sie selber bilde jedoch nicht Objekt der Steuerharmonisierung. Absatz 2 von Art. 27 des Steuerharmonisierungsgesetzes beschlage einzig die Frage, inwiefern die Minimalsteuer bei der Bemessung der ordentlichen Steuern zu berücksichtigen sei. Vor diesem Hintergrund ergebe sich, dass Art. 28 Abs. 1 StHG lediglich auf die ordentliche Gewinnsteuer im Sinne von Art. 2 Abs 1 lit. b StHG und Art. 24 ff. StHG ziele und daher nicht auf die in Frage stehende Minimalsteuer anwendbar sei. Entsprechend fehle es dem Begehren der Beschwerdeführerin, den Beteiligungsabzug auch unter dem Regime der Minimalsteuer geltend zu machen, an der rechtlichen Begründung.

2. Würdigung

In der Sache wird in dieser Entscheidung das Verhältnis der Minimalsteuer zur Gewinnsteuer angesprochen bzw. die Frage der Anwendung einer gewinnsteuerrechtlichen Bestimmung im Rahmen der Minimalsteuer aufgeworfen. Wenngleich diesbezüglich zwar rechtlich eine klare Trennung besteht und dem Bundesgericht hinsichtlich der Verweigerung des Beteiligungsabzugs im Rahmen der Minimalsteuer kommentarlos zuzustimmen ist, besteht materiell ein enger Konnex zur Gewinnsteuer, soll mit der Minimalsteuer auf dem Umsatz doch letztlich ein Sollertrag bzw. ein fiktiver Gewinn besteuert werden. Faktisch trifft eine solche Minimalsteuer jene Unternehmen, die branchentypisch über hohe Umsätze bei vergleichsweise tiefen Bruttomargen verfügen, ungleich stärker. Die in der Literatur vor allem in den 60er und 70er Jahren gegen die Abkopplung der Besteuerung von einem zuverlässigen Renditemassstab angeführte verfassungsrechtliche Kritik hat vor dem Hintergrund der nach wie vor bestehenden umsatzabhängigen Minimalsteuern nicht an Bedeutung verloren. Während das Bundesgericht in seinem Erstentscheid zur Minimalsteuer auf dem Umsatz aus dem Jahre 1935 noch ausgeführt hatte, dass es *«auf der Hand [liege], dass eine Besteuerung nach Massgabe des Umsatzes unmöglich eine Belastung des Pflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sein [könne]»*⁶⁹⁾, ist es von dieser Beurteilung später mit Blick auf nichtgewinnstrebige Unternehmen wieder abgerückt.⁷⁰⁾ So führte es aus, dass eine Unternehmung, die zur Verfolgung anderer Zwecke bewusst auf die Erzielung desjenigen Gewinnes verzichtet, den sie mit den eingesetzten Mitteln und insbesondere durch ihren bedeutenden und

⁶⁹⁾ BGE 61 I 326 f.

⁷⁰⁾ BGE 96 I 560.

in der Regel ständig wachsenden Umsatz ohne weiteres erzielen könnte, sich in einer grundsätzlich anderen Lage befinde und eine höhere wirtschaftliche und steuerliche Leistungsfähigkeit aufweise als ein Unternehmen, dessen Gewinne wegen ungünstiger Konkurrenzverhältnisse oder wegen Unfähigkeit der Unternehmensleitung niedrig bleiben.⁷¹⁾ Sofern man die «nichtgewinnstrebig» Unternehmungen zu einem ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Beitrag an die öffentlichen Ausgaben heranziehen wolle, müsse ihre steuerliche Leistungsfähigkeit daher nach einem andern Kriterium als nach den ihnen gegenüber versagenden Faktoren Reingewinn und Reinvermögen bestimmt werden. Es verstosse daher nicht gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die minimale Leistungsfähigkeit dieser Unternehmen aufgrund ihres Umsatzes zu besteuern, sofern durch geeignete Massnahmen dafür gesorgt werde, dass diese Steuer nicht von *notleidenden* Unternehmungen erhoben werde. Das Bundesgericht schloss folglich bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit einer Unternehmung neben dem ausgewiesenen Gewinn auch den Gewinn, den eine Unternehmung erzielen sollte (Sollgewinn) mit ein. Diese Betrachtung stösst unweigerlich dort an ihre Grenzen, wo *gewinnstrebige* Unternehmen ebenfalls mit der gleichen Minimalsteuer erfasst werden. In einem Folgeentscheid⁷²⁾ zog sich das Bundesgericht diesbezüglich mit dem Argument aus der Schlinge, dass es nicht immer einfach zu bestimmen sei, wann eine Unternehmung nichtgewinnstrebig ist; erhebt deshalb ein Kanton eine Minimalsteuer sowohl von nichtgewinnstrebigen als auch von gewinnstrebigen Unternehmungen, womit er Abgrenzungsschwierigkeiten ausschliesse, so sei dies unter dem beschränkten Gesichtspunkt der Willkür nicht zu beanstanden. Dass eine solche Argumentation unter Rechtsgleichheitsüberlegungen unweigerlich fehlläuft, konnte bereits *Vallender* überzeugend nachweisen.⁷³⁾ Wo es steuerlich an Unterscheidung mangelt, wenn Differenzierung aufgrund der wesentlich unterschiedlichen Verhältnisse angezeigt ist, besteht eine Rechtsungleichheit bzw. eine ungleichmässige Besteuerung.⁷⁴⁾ Das Bundesgericht hat nun wiederholt festgestellt, dass eine Verletzung verfassungsrechtlicher Prinzipien aus Praktikabilitätsüberlegungen nur dann zulässig ist, wenn eine absolute Gleichbehandlung nicht erzielt werden kann und nur soweit dies nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt.⁷⁵⁾ Selbst wenn man die Soll-Leistungsfähigkeit nichtgewinnstrebiger Unternehmen steuerlich mit der Minimalsteuer auf dem Umsatz erfassen wollte, führt dies zu einer rechtsungleichen Behandlung gewinnstrebiger Unternehmen, bei welchen sich die Leistungs-

71) BGE 96 I 570.

72) BGE vom 23. September 1983, ASA 54 (1964/65), S. 165 ff.

73) *Klaus Vallender*, Die Minimalsteuer auf dem Umsatz der juristischen Personen im Lichte der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtes – dargestellt am Beispiel der sanktgallischen Minimalsteuer auf den Bruttoeinnahmen, ASA 45 (1976/77), 170 f.

74) BGE 136 I 49 E. 5.2 60 m.w.H.

75) BGE 126 I 76 E. 2a 78 f.; BGE 128 I 240 E. 2.3 243.

higkeit im erzielten Gewinn zutreffend widerspiegelt. Praktikabilitätsüberlegungen dürfen hier keine Beachtung finden, zumal dies ansonsten zu einer systematischen Benachteiligung dieser Gruppe an Steuerpflichtigen führt.

Wenngleich der in diesem Entscheid relevante Art. 27 Abs. 2 StHG die Minimalsteuer nur erwähnt und diese nicht Gegenstand der Harmonisierung war, wird in der Lehre teilweise angeführt, dass der Gesetzgeber mit jener Erwähnung letztlich implizit auch die Erhebung der Minimalsteuer als zulässig anerkannt habe und diese entsprechend durch das Anwendungsgebot gemäss Art. 190 BV geschützt sei.⁷⁶⁾ Aus den Materialien ist ein solcher Schluss allerdings nicht zu ziehen. Der Botschaft über die Steuerharmonisierung ist lediglich zu entnehmen, dass damit die in der Rechtsprechung des Bundesgerichts bereits vorgezeichnete Subsidiarität der Minimalsteuer gesetzlich normiert wurde.⁷⁷⁾ Auch eine allfällige Folgerung, die Anrechnung der Minimalsteuern an die Gewinn- und Kapitalsteuer hätte nicht im Steuerharmonisierungsgesetz geregelt werden müssen, sofern der Bundesgesetzgeber nicht von der Zulässigkeit der Erhebung überzeugt war, ist unbegründet. Der Gesetzgeber hat mit Art. 27 Abs. 2 StHG einzig festgelegt, dass – sofern die bundesgerichtliche Praxis fortgesetzt und von einem Kanton eine Minimalsteuer erhoben wird – die Minimalsteuern an die Gewinn- und Kapitalsteuern angerechnet werden. Er hat sich indes mit dieser Bestimmung weder implizit noch explizit zur Zulässigkeit der Minimalsteuern auf dem Umsatz geäußert. Die Minimalsteuer ist daher nach wie vor nicht durch das Anwendungsgebot gemäss Art. 190 BV geschützt.

⁷⁶⁾ *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 16 N. 11.

⁷⁷⁾ Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 115.