

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem ersten Halbjahr 2021

Marco Greter / Marc Dietschi



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



*M.A. HSG, dipl. Steuerexperte,
ADB Altorfer Duss & Beilstein AG,
Zürich*

Inhalt

1	Einleitung	339
2	Steuerbefreiung und Ausnahmen von der Steuerpflicht	339
3	Gewinnsteuerobjekt und Bemessung	343
3.1	Geldwerte Vorteile zwischen Schwestergesellschaften	343
3.2	Fusionsgoodwill und unechter Fusionsverlust	347
3.3	Fahrzeugkosten als privater Aufwand	349
3.4	Geschäftsmässig begründeter Aufwand	350
4	Wertberichtigungen, Abschreibungen und Rückstellungen	352

1. Einleitung

Vorliegender Beitrag befasst sich mit ausgewählten Urteilen des Bundesgerichts, welche im ersten Halbjahr 2021 zur Gewinn- und Kapitalbesteuerung juristischer Personen ergangen sind. Für Urteile zum interkantonalen und internationalen Steuerrecht sowie für solche mit hauptsächlich steuerverfahrensrechtlichen Aspekten wird auf die separaten ASA Rechtsprechungsübersichten verwiesen.

2. Steuerbefreiung und Ausnahmen von der Steuerpflicht

BGer 2C_166/2020 vom 10. Mai 2021 i.S. Steuerverwaltung des Kantons Waadt gegen A. (Stiftung) betreffend Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern, Steuerbefreiung.

a) Sachverhalt

Die Stiftung mit Sitz im Kanton Waadt war im Jahr 1919 als Nachfolgeorganisation für die im ersten Weltkrieg betriebenen Soldatenstuben (foyers du soldat) gegründet worden. Sie hatte seit Jahrzehnten von einer Steuerbefreiung profitiert. Im Jahr 1998 hatte die

kantonale Steuerverwaltung entschieden, dass ihr für die Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Betrieb von Restaurants keine Steuerbefreiung mehr gewährt werde.

In der Absicht, die kommerziellen von ideellen Aktivitäten zu trennen, übertrug die Stiftung die Aktiven und Passiven der Restaurantbetriebe und die zugehörigen operativen Funktionen per 1. Januar 2015 auf die D. SA, eine Tochtergesellschaft der DH. SA, deren Aktien vollumfänglich von der Stiftung gehalten wurden. Der statutarische Zweck der Stiftung wurde entsprechend angepasst mit dem (hier zusammengefassten) Hauptzweck, menschliche und soziale Beziehungen zu fördern, zur Gesundheit und zum Wohlergehen der Menschen beizutragen und Aktionen zu unterstützen, welche diesen Zielen gerecht werden. Weiter wurde vorgesehen, dass die Stiftung ihre Tätigkeit durch den Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen an Unternehmen, insbesondere im Bereich der Gastronomie, ausüben kann. Im Dezember 2016 gewährte die Stiftung der D. SA ein langfristiges Darlehen über Fr. 25,47 Mio., nachdem sie eine Sonderdividende der Schuldnerin in gleicher Höhe erhalten hatte.

Ein Gesuch und ein analoges Einsprachebegehren auf subjektive Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit ab Steuerperiode 2015 wurden von der kantonalen Steuerverwaltung abgewiesen. Der Verwaltungsgerichtshof des Kantonsgerichts hiess demgegenüber die von der Stiftung erhobene Beschwerde gut und gewährte die Steuerbefreiung. Die von der kantonalen Steuerverwaltung dagegen erhobene Beschwerde wurde vom Bundesgericht gutgeheissen und die Steuerbefreiung definitiv verweigert.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht bestätigte einmal mehr seine bisherige Rechtsprechung bezüglich der allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbefreiung (E. 5.1 f.). Dass der verfolgte Stiftungszweck im Allgemeininteresse liegt und die Tätigkeit zugunsten eines offenen Destinatärkreises erbracht wurde, war unbestritten (E. 5.3). Fraglich war die Bedeutung der Tätigkeit der operativen Gesellschaften. Die Verfolgung von unternehmerischen Zielen liegt grundsätzlich nicht im öffentlichen Interesse, ebenso wenig die Förderung eines gewinnorientierten Unternehmens (E. 6.1). Um mit einer Steuerbefreiung vereinbar zu sein, müssen wirtschaftliche Ziele dem gemeinnützigen Hauptzweck untergeordnet sein. Wenn die juristische Person Erwerbszwecke verfolgt, die über ein gewisses Mass hinausgehen, ist auch eine teilweise Steuerbefreiung ausgeschlossen (E. 6.1).

Im vorliegenden Fall ging es um die Bedeutung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft DH. SA, welche wiederum sämtliche Aktien der im Restaurantbereich tätigen D. SA hält. Juristische Personen, die Erwerbszwecke bzw. ein wirtschaftliches Ziel verfolgen, sollen nicht durch Steuerbefreiung einen Wettbewerbsvorteil erhalten (E. 6.1). Dies schliesst Unternehmensbeteiligungen nicht völlig aus. Das Halten von grösseren Beteiligungen an Unternehmen ist mit den gemeinnützigen Zielen vereinbar, wenn das Interes-

se am Erhalt des Unternehmens in Bezug auf die gemeinnützige Zielsetzung nachrangig ist und wenn die gemeinnützige Institution keine Leitungsfunktionen im Unternehmen ausübt (E. 6.2).

Gemäss Bundesgericht ist bei gemeinnützigen Institutionen die Kapitalanlage in grössere Beteiligungen oder die Gewährung von Darlehen an Unternehmen grundsätzlich zulässig (E. 8.1). Allerdings dürfen bei dieser Art von Geldanlagen keine Interessenskonflikte entstehen, welche die dauerhafte Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks gefährden könnten. Das Bundesgericht bezeichnet sein Urteil vom 25. Juni 2020 (2C_385/2020) diesbezüglich als Präzisierung der bisherigen Rechtsprechung (E. 6.3).¹ Im vorliegenden Fall erweist es sich als nachteilig, dass die Tochtergesellschaft DH. SA eine Unternehmensgruppe hält, die mit einem Umsatz von mehreren Hundert Millionen Franken eine der Hauptakteurinnen im Markt der Gemeinschaftsverpflegung ist. Der Aktienbesitz ist historisch bedingt. Bis zur Ausgliederung hatte die Stiftung selbst die gewerbliche Tätigkeit ausgeübt. Im Jahr 2017 waren 87,14% des Vermögens der Stiftung in irgendeiner Form in die DH. SA investiert und 94,14% der Finanzerträge der Stiftung stammten aus diesem Unternehmen. Daraus schloss das Bundesgericht, dass sich die Situation der Stiftung seit der Umstrukturierung im Jahr 2015 in wirtschaftlicher und finanzieller Hinsicht nicht grundlegend geändert hatte. Die Fähigkeit, ein langfristiges ideales Ziel zu verfolgen, hänge fast ausschliesslich von der Entwicklung und vom Fortbestand des früheren operativen Geschäfts ab, obwohl es formal zur D-Gruppe gehöre (E. 8.5 f.). Die wechselseitige finanzielle Abhängigkeit führe dazu, dass das Interesse am Erhalt der DH. SA nicht als dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet erscheine und die Geschäftsführung das Erfordernis der Uneigennützigkeit (*condition du désintéressement*) nicht erfülle. Die Stiftung könne daher nicht von der Ausnahmeregel in Art. 56 lit. g letzter Satz DBG für gemeinnützige Holdingstiftungen profitieren. Anders wäre es gewesen, wenn die Stiftung nach der Übertragung der Gastronomiebetriebe ihr Vermögen nach den gebotenen Grundsätzen der Sicherheit, Liquidität und Risikoteilung angelegt und so in verschiedene Gesellschaften investiert hätte (E. 8.6). Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung waren deshalb gemäss Bundesgericht infolge überwiegender Verfolgung von Erwerbszwecken nicht erfüllt.

c) Kommentar

Es fragt sich, weshalb das Bundesgericht das zitierte Urteil vom 25. Juni 2020 als Präzisierung der Rechtsprechung im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit bezeichnet, denn in diesem früheren Fall wurde weder direkt noch indirekt eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet. Vielmehr ging es damals um einen potentiellen Inter-

¹ Vgl. dazu MARCO GRETER/MARC DIETSCHI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem ersten Halbjahr 2020, ASA 89, 360 ff.

essenkonflikt zwischen Stiftungsrat und gemeinnütziger Zweckverfolgung der Stiftung. Die beiden Sachverhalte sind sich jedoch insoweit ähnlich, als sich aufgrund des grossen Anteils der Darlehens- bzw. Beteiligungsinvestitionen an den Gesamtaktiven ein Interessenkonflikt ergeben könnte. Im vorliegenden Fall besteht aufgrund der fast vollständigen Abhängigkeit der Stiftung von den Erträgen ihrer Tochtergesellschaft die Gefahr, dass das Interesse am Unternehmenserfolg höher gewichtet wird als das gemeinnützige Ziel. Diese Feststellung ist durchaus berechtigt. Das Bundesgericht verweist deshalb auch auf sein Urteil i.S. EWD Elektrizitätswerk Davos AG (BGE 131 II 1), wo es die Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke verweigerte, weil die Tätigkeit der Steuerpflichtigen letztlich in erster Linie auf Gewinnerzielung ausgerichtet war.

Das Bundesgericht führte u.a. auch den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ins Feld. Die Stiftung vertrat zwar die Auffassung, der Grundsatz werde nicht verletzt, weil die operativ tätigen Gesellschaften der ordentlichen Besteuerung unterliegen. Dies ist ein an sich zutreffendes Argument. Es war wohl die Absicht, durch die Ausgliederung ein mit einer teilweisen Steuerbefreiung der Stiftung vergleichbares Resultat zu erreichen. Mit der Betriebsübertragung wurde jedoch das Grundproblem nicht beseitigt: infolge der gegenseitigen weitgehenden finanziellen Abhängigkeiten verblieb die Stiftung in einem latenten Konflikt zwischen Verfolgung ihrer gemeinnützigen Zielsetzung und dem Interesse am wirtschaftlichen Erfolg der Unternehmungen. Eine steuerbefreite Stiftung könnte als Aktionärin und Darlehensgeberin ihren Tochtergesellschaften durchaus einen Wettbewerbsvorteil verschaffen, wenn die Finanzierungsverhältnisse nicht drittvergleichskonform ausgestaltet werden. Drittvergleichskonforme Verhältnisse sprechen allerdings gegen einen Wettbewerbsvorteil. Im vorliegenden Fall hatte die Stiftung die ausgeschüttete Substanzdividende sogleich als Aktionärsdarlehen in die Unternehmensgruppe reinvestiert. Wie die Stiftung ansonsten ihre Einkünfte verwendete und ob bzw. in welchem Ausmass sie durch Stiftungsleistungen an Destinatäre gemeinnützige Aktivitäten entfaltete, ergibt sich aus dem Urteil leider nicht. Die Mittelverwendung könnte allerdings für die Steuerbefreiung relevant sein.

Trotz personeller Trennung der Aufgaben erliess die Stiftung Regelungen zu Governance, Human Resources, Finanzziele, Nachhaltigkeit etc., die auch für die Gruppengesellschaften anwendbar waren. Das Bundesgericht kam deshalb u.E. zu Recht zum Schluss, dass die Stiftung einen zu weitgehenden Einfluss auf die Tätigkeiten der Unternehmensgruppe genommen hatte. Wie das Bundesgericht ausdrücklich feststellte, schliesst die Stellung als Alleinaktionär eine Steuerbefreiung nicht von vornherein aus. Entscheidend ist dabei aber, dass die gemeinnützige Institution gleichwohl uneigennützig handelt und keinen Selbstzweck verfolgt, das heisst, dass das Interesse an der Erhaltung des Unternehmens dem Nutzungszweck untergeordnet sein muss (E. 8.3). Dieses Kriterium, das

bisher im Lichte der Ausschüttungspolitik der Beteiligung beurteilt wurde, erhält mit dem Urteil auch eine Diversifikationskomponente.²

Es liegt auf der Hand, dass diese Voraussetzung eher erfüllt werden kann, wenn eine einzelne Unternehmensbeteiligung keinen wesentlichen Anteil an den Gesamtaktiven ausmacht und die Aktionärin nicht überwiegend vom Ergebnis dieser Beteiligung abhängig ist. Das Halten von Beteiligungen an operativen Gesellschaften als Ertragsquelle für die Verfolgung des gemeinnützigen Hauptzwecks ist somit eine Frage des Masses, der Diversifikation der Kapitalanlagen und des Einflusses.³ Im vorliegenden Fall stand – infolge der fast vollständigen gegenseitigen Abhängigkeit – für die Stiftung der wirtschaftliche Erfolg der gewinnstrebigem Unternehmungen im Vordergrund, weshalb das Bundesgericht die Steuerbefreiung u.E. zu Recht verweigerte.

3. Gewinnsteuerobjekt und Bemessung

3.1. Geldwerte Vorteile zwischen Schwestergesellschaften

BGer 2C_548/2020, 2C_551/2020 vom 3. Mai 2021 i.S. A. AG gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2014–2015.

a) Sachverhalt

Die steuerpflichtige Gesellschaft betreibt ein privatrechtliches Belegarztspital. Sie hatte diverse nichtärztliche Leistungen ausgelagert (Outsourcing) und bezog diese hauptsächlich von ihrer in einem anderen Kanton domizilierten Schwestergesellschaft. Letztere verfügte über kein eigenes Personal und kaufte die Dienstleistungen wiederum bei einer dritten Leistungserbringerin ein.

Die kantonale Steuerverwaltung vertrat den Standpunkt, die A. AG habe ihrer Schwestergesellschaft überhöhte Entschädigungen für die von dieser eingekauften Dienstleistungen ausgerichtet und erhöhte den steuerbaren Reingewinn im Umfang der angenommenen verdeckten Gewinnausschüttung. Die Einsprachen wurden abgewiesen und die gegen die Einspracheentscheide erhobenen Rechtsmittel blieben vor kantonalem Steuergericht ebenfalls erfolglos. Die von der Steuerpflichtigen erhobenen Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern wurden vom Kantonsgericht am 29. Januar 2020 abgewiesen. Das Bundesgericht vereinigte die beiden Verfahren und wies die Beschwerden der Steuerpflichtigen ab.

² ANDREA OPEL, Steuerbefreiung von Holdingstiftungen, IFF Forum für Steuerrecht, 2021 S. 341 ff., insb. S. 350.

³ Vgl. aber die differenzierte Kritik von ANDREA OPEL, a.a.O. S. 355.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht legte zunächst die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung i.S.v. Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG entsprechend seiner ständigen Rechtsprechung dar und bestätigte weiter die Anwendung der Dreieckstheorie bei geldwerten Vorteilen zwischen Schwestergesellschaften (E. 2.2 f.). Grundsätzlich hat die Steuerbehörde nachzuweisen, dass der Leistung einer Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (E. 2.4).

Die Frage der Angemessenheit des Leistungsaustausches ist aufgrund eines Drittvergleichs zu beantworten (E. 3.2). Vorliegend ging es um die Anwendung der schweizerischen Steuergesetze. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien sind gemäss Bundesgericht jedoch dogmatisch als subsidiäre Auslegungsmittel einzubeziehen. Sie sind für die Gerichte nicht verbindlich, können aber als Interpretationshilfe herangezogen werden (E. 3.2.1 mit Verweisung auf BGE 143 II 185 E. 4.1). In temporaler Hinsicht sind «die Leitlinien – zumindest grundsätzlich – in der für das betreffende Steuerjahr geltenden Version heranzuziehen» (E. 3.2.1). Weil Art. 58 Abs. 3 DBG (der gemischtwirtschaftliche Unternehmen betrifft) keine Hierarchie für die Anwendung der dort erwähnten Standardmethoden vorsieht, verfügen die Steuerbehörden gemäss Bundesgericht über einen gewissen Beurteilungsspielraum, welche Methoden sie anwenden wollen (E. 3.2.3).⁴ In diesem Sinne kam das Bundesgericht zum Schluss, die Steuerverwaltung habe sich mit der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode im Rahmen des ihr zustehenden Beurteilungsspielraums gehalten (E. 5.3).

Die Steuerpflichtige, welche die Anwendung der Preisvergleichsmethode favorisierte, drang damit nicht durch. Dies lag einerseits daran, dass sich der Preisvergleich nur auf Offerten stützte und diese zudem erst Jahre später eingeholt worden waren. Offenbar waren die Kosten, welcher der Steuerpflichtigen bei einem direkten Leistungsbezug beim konzernexternen Dienstleister angefallen wären, der Steuerverwaltung bekannt, weshalb sie darauf abstellen konnte und für die Schwestergesellschaft eine Gewinnmarge von 10 Prozent berücksichtigte. Gemäss Bundesgericht hatte es sich bei den bezogenen Leistungen um Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (sog. «low value-adding services») gehandelt, weshalb eine höhere Marge von vornherein nicht gerechtfertigt sei (E. 5.2.3). Die gesamten Umstände wie die in einem Kanton mit tieferer Steuerbelastung angesiedelte Schwestergesellschaft ohne Personal und die Rolle des Präsidenten des Verwaltungsrats, der gleichzeitig im Verwaltungsrat der Schwestergesellschaft sass und die

⁴ Vgl. dazu MARCO GRETER/MARC DIETSCHI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem ersten Halbjahr 2019, ASA 88, 466 ff.

infrage stehenden Leistungen vermittelt hatte, weisen gemäss Bundesgericht auf eine beteiligungsinduzierte Preisgestaltung hin (E. 5.2.4). Weil der von der Steuerverwaltung vorgenommene Drittvergleich nach der Kostenaufschlagsmethode zulässig war, wurde die Beschwerde abgewiesen.

c) Kommentar

Verbundene Unternehmen, die Geschäftsbeziehungen unterhalten, haben die Konditionen drittvergleichskonform auszugestalten. Dieser Grundsatz ist soweit bekannt, aber seine Anwendung ist oft schwierig. Wie das Bundesgericht zutreffend feststellte, lassen sich dem DBG weder methodische Hinweise noch Präferenzen hinsichtlich des Drittvergleichs entnehmen. Nach der früheren verrechnungssteuerlichen Praxis der ESTV – die sich auf multinationale Unternehmen bezog – sollte die Honorierung bei Dienstleistungsgesellschaften so ausgestaltet sein, dass sie einen Reingewinn von fünf Prozent der gesamten Selbstkosten erwirtschaften.⁵ Allerdings bezog sich diese Praxis nicht – wie hier – auf die Steuersituation des Auftraggebers, sondern auf diejenige der leistungserbringenden Gesellschaft. Mit dem inhaltlich wenig aussagekräftigen Kreisschreiben Nr. 4 der ESTV vom 19. März 2004 zur Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften (wie schon im früheren Kreisschreiben vom 4. März 1997) wurde die Berücksichtigung der OECD-Verrechnungspreisleitlinie für multinationale Unternehmen vorgesehen.⁶

Das Bundesgericht zeigt nun schon länger die Tendenz, die OECD-Leitlinien auch bei den Gewinnsteuern für reine Inlandsachverhalte zu berücksichtigen. Der frühere Vorbehalt, der internrechtliche Kontext sei dabei nicht aus den Augen zu verlieren, fehlt im aktuellen Urteil.⁷ Schwerer wiegt, dass das bisherige Abstellen auf diejenige Version der Leitlinien, die im betreffenden Steuerjahr anwendbar waren, mit dem Wort «grundsätzlich» offenbar relativiert werden soll. Dies zeigt sich darin, dass sich das Bundesgericht im vorliegenden Fall aus den Jahren 2014–2015 auf die OECD-Verrechnungspreispraxis im Zusammenhang mit konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (low value-adding services) bezieht (E. 5.2.3). In den Leitlinien in der hier anwendbaren Fassung von 2010 war diese Praxis jedoch noch nicht enthalten. Erst in den Leitlinien von 2017 wurde das Kapitel VII mit einem Teil D zu «Low value-adding intra-group services» ergänzt. Was gemäss OECD als Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung gilt und die sich daraus ergebenden Konsequenzen wurde von der OECD somit erstmals im Jahr 2017 in Kapitel VII, Abschnitt D.1 (Ziff. 7.44 ff.) beschrieben.

⁵ Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. September 1997 betreffend Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften.

⁶ Vgl. zur damaligen Praxis: RAOUL STOCKER/CHRISTOPH STUDER, Die Bestimmung von Verrechnungspreisen, Schweizer Treuhänder/ExpertFocus 2009 S. 386, Ziff. 4 S. 388.

⁷ So noch in BGER 2C_495/2017, 2C_512/2017, vom 27. Mai 2019, E. 11.1.

Verbundene Unternehmen müssen die Konditionen ihres Leistungsaustausches aus vertragsrechtlichen Gründen in den entsprechenden Geschäftsjahren regeln. Um die Steuerkonformität zu überprüfen, stehen ihnen die in diesem Zeitpunkt geltenden Gesetze, Ausführungsvorschriften, Auslegungshilfen und veröffentlichten Gerichtsurteile zur Verfügung, nicht aber spätere Publikationen. Es ist für ein Unternehmen objektiv unmöglich, den Inhalt von späteren Veröffentlichungen zu berücksichtigen. Faktisch haben sich die Leitlinien u.E. in der Rechtsprechung bereits etwas von der Funktion als blosser Interpretationshilfe entfernt und – zumindest in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – einen Status erlangt, der von Ausführungsvorschriften der ESTV nicht mehr weit entfernt ist (vgl. etwa E. 3.2.2, 5.2.1 und 5.2.3). Die dynamische Anwendung der OECD-Leitlinien und deren Rückwirkung auf bereits abgeschlossene Geschäftsjahre ist u.E. aus Gründen der Rechtssicherheit strikt abzulehnen. Dies gilt insbesondere bei der Einführung neuer Konzepte (nicht bei der Präzisierung bestehender Konzepte).

Diverse entscheidungsrelevante Informationen sind im Urteil ohne Detailangaben aufgeführt, was die Interpretation des Urteils erschwert. Der Beschwerdeführerin scheint es nicht gelungen zu sein, den Drittvergleich aufgrund der von ihr favorisierten Preisvergleichsmethode rechtsgenügend nachzuweisen. Der gemäss Bundesgericht bezüglich Methodenwahl bestehende Beurteilungsspielraum der Steuerbehörde muss auch für die Steuerpflichtigen gelten. Weil die Steuergesetze diesbezüglich keine Hierarchie vorsehen, muss u.E. eine Beweisleistung aufgrund der Preisvergleichsmethode auch für konzerninterne Dienstleistungen grundsätzlich möglich sein. Dies auch vor dem Hintergrund, dass die OECD-Leitlinien aus dem Jahr 2010 noch eine gewisse Hierarchie der Verrechnungsmethoden vorsahen, mit der Preisvergleichsmethode als bevorzugte Methode, wenn verschiedene Methoden gleichermaßen verlässlich angewendet werden können. Nachdem allerdings in casu kein Nachweis vergleichbarer Transaktionen der Schwestergesellschaft mit unabhängigen Dritten geleistet worden war und die Beschwerdeführerin offenbar die behaupteten Vergleichspreise nicht rechtsgenügend dokumentieren konnte, ist ihr Unterliegen nachvollziehbar. Auch weitere Umstände wie die festgestellten Gewinnmargen der Schwestergesellschaft von über 740 Prozent und die personellen Verflechtungen bilden Indizien für eine Gewinnverschiebung. Insgesamt kommt aber der Eindruck auf, es habe sich kaum um ein derart komplexes Verrechnungspreisproblem gehandelt, dass die ausführliche Auseinandersetzung mit den OECD-Leitlinien erforderlich gewesen wäre. Vielmehr war es der Steuerpflichtigen nicht gelungen, das ungewöhnliche, konzerninterne Leistungsaustausch-Konstrukt rechtsgenügend zu begründen und die Drittvergleichskonformität des Leistungsbezugs bei einer Schwestergesellschaft (ohne eigenes Personal) nachzuweisen. Aufgrund der geltenden Beweislastverteilung konnte die Beschwerdeführerin deshalb mit ihrem Standpunkt nicht durchdringen. Im Ergebnis ist dem Urteil zuzustimmen.

3.2. Fusionsgoodwill und unechter Fusionsverlust

BGer 2C_684/2020 vom 12. April 2021 i.S. A. SA gegen Steuerverwaltung des Kantons Neuchâtel betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015.

a) Sachverhalt

Die steuerpflichtige Gesellschaft hatte mit Fusionsvertrag vom 12. Dezember 2013 rückwirkend per 1. Juli 2013 sämtliche Aktiven und Passiven von drei Genfer Tochtergesellschaften übernommen. Die absorbierten Gesellschaften hielten Immobilien mit einem Buchwert von insgesamt rund Fr. 8'540'000.-. Der Buchwert der Beteiligungen betrug Fr. 25'650'562.-. Als Folge der Fusion aktivierte die Pflichtige einen Fusionsgoodwill von Fr. 26'943'476.-. Im Anhang zur Jahresrechnung für das am 30. September 2014 abgeschlossene Geschäftsjahr wurde diesbezüglich festgehalten, dass es sich beim Goodwill um die Differenz zwischen den Beteiligungsbuchwerten und dem Eigenkapital der absorbierten Tochtergesellschaften handle, wobei dieser Betrag im Wesentlichen die stillen Reserven auf den Immobilien repräsentiere. Im Jahr 2015 verkaufte die Gesellschaft die übernommenen Immobilien und erzielte einen Buchgewinn von rund Fr. 42,2 Mio.; den aktivierten Fusionsgoodwill schrieb sie im gleichen Geschäftsjahr vollständig ab.

Die kantonale Steuerverwaltung verweigerte die steuerwirksame Abschreibung des Fusionsgoodwills. Die gegen die Gewinnaufrechnung erhobene Einsprache wurde abgewiesen, ebenso die dagegen beim Gerichtshof für öffentliches Recht des Kantonsgerichts erhobene Beschwerde. Die Pflichtige erhob dagegen erfolglos Beschwerde beim Bundesgericht.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Es war unbestritten, dass die Absorption der Tochtergesellschaften zu einem Fusionsverlust geführt hatte, weil die Beteiligungsbuchwerte die übernommenen Nettoaktiven (zu Buchwerten) überstiegen hatten (E. 5.1.2). Allerdings wurde der buchmässige Fusionsverlust nicht sogleich ausgewiesen, sondern durch Aktivierung eines Fusionsgoodwills über das Fusionsjahr hinaus vorgetragen.

Das Bundesgericht befasste sich zunächst mit der Auslegung von Art. 61 Abs. 1 DBG, wonach Buchverluste, die aus der fusionsweisen Übernahme einer Tochtergesellschaft resultieren, nicht vom steuerbaren Gewinn abgezogen werden können. Entsprechend seiner bisherigen Praxis beschränkte das Gericht diese Konsequenz auf rein buchhalterische Verluste, die sog. unechten Fusionsverluste («pertes de fusion improprement dites»). Ein solcher liegt vor, wenn die mit den Aktiven und Passiven übertragenen stillen Reserven den Fusionsverlust ausgleichen und der Verlust somit nur als buchhalterische Übernahmedifferenz erscheint (E. 5.2.1). Abzugsfähig bleibt ein sog. echter Fusi-

onsverlust, der aus einer Überbewertung der Beteiligung – zu Marktwerten bewertet – resultiert. Diesbezüglich verwies das Bundesgericht u.a. auf frühere Urteile sowie die Botschaft zum Fusionsgesetz (E. 5.2.1). Die Abzugsfähigkeit des echten Fusionsverlusts ist gerechtfertigt, weil es sich um einen effektiven Verlust handelt, der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft vermindert (E. 5.2.2).

Wird die buchmässige Realisierung eines Fusionsverlusts durch Aktivierung eines Goodwills aufgeschoben, geht die Steuerpraxis davon aus, dass dieses Aktivum in der Steuerbilanz einen Wert von Null aufweist, weshalb eine steuerwirksame Abschreibung verweigert wird (E. 5.2.2.). Im vorliegenden Fall hatte die Vorinstanz willkürfrei festgestellt, dass die Beteiligungen nicht überbewertet gewesen waren. Dies ergab sich überdies auch aus dem Anhang zur Jahresrechnung 2014, wo die Beschwerdeführerin selbst vermerkt hatte, dass der Fusionsverlust der Höhe der stillen Reserven entsprach (E. 5.3). Der aktivierte Fusionsgoodwill entsprach somit einem nicht abzugsfähigen unechten Fusionsverlust. Demzufolge war die Abschreibung zu Recht dem Gewinn hinzugerechnet worden. Die Beschwerde wurde abgewiesen.

c) Kommentar

Dass ein unechter Fusionsverlust nicht steuermindernd in Abzug gebracht werden kann, entspricht geltender Lehre und Rechtsprechung. Anlässlich einer steuerneutralen Fusion werden die stillen Reserven nicht realisiert, sondern steuerfrei auf die Muttergesellschaft übertragen. Ökonomisch betrachtet ist der unechte Fusionsverlust kein Verlust, sondern bloss eine buchmässige Übernahmedifferenz. Weil die stillen Reserven, die zuvor im Beteiligungsbuchwert enthalten waren, nach der Fusion als stille Reserven weiterhin vorhanden sind, wäre eine steuerwirksame Berücksichtigung des Fusionsverlusts geschäftsmässig nicht begründet, genauso wie auch eine Wertberichtigung der Beteiligung vor der Fusion steuerrechtlich nicht zulässig gewesen wäre. Weil die Besteuerungsmöglichkeit der stillen Reserven erhalten bleiben muss, ist die Verweigerung des Abzugs eines unechten Fusionsverlusts begründet.

Die Aktivierung und planmässige Abschreibung eines Fusionsgoodwills sind handelsrechtlich zulässig. Wie das Bundesgericht zu Recht feststellte, beträgt der Gewinnsteuerwert dieses Goodwills Null Franken.⁸ Ob in der Steuerbilanz per 30. September 2014 für die Bemessung des steuerpflichtigen Kapitals nach kantonalem Recht eine entsprechende Negativreserve veranlagt wurde, lässt sich dem Urteil nicht entnehmen. Die Nichtabzugsfähigkeit der Abschreibung ist allerdings nur dann steuersystematisch gerechtfertigt, wenn die stillen Reserven im Zeitpunkt der Goodwillabschreibung noch vorhanden sind. Eine allfällige zwischenzeitliche Verflüchtigung von stillen Reserven infolge Wert-

⁸ So auch ESTV, Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 zu Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.5.2.3.

verlusts könnte u.U. eine entsprechende Abschreibung begründen.⁹ Im vorliegenden Fall waren die stillen Reserven jedoch noch vorhanden, was durch ihre Realisation durch den Immobilienverkauf im Jahr 2015 bestätigt wurde. Die Verweigerung des Abzugs war deshalb gesetzmässig, weshalb dem Urteil zuzustimmen ist.

3.3. Fahrzeugkosten als privater Aufwand

BGer 2C_948/2020 vom 19. Februar 2021 i.S. A. AG gegen Kantonales Steueramt St. Gallen betreffend direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2009.

a) Sachverhalt

Die steuerpflichtige Gesellschaft, die offenbar u.a. mit Fahrzeugen handelte, hatte im Jahr 2009 für Fr. 6'507.50 einen Motorroller der Marke Piaggio erworben. Der Kauf wurde über das Konto Wareneinkauf aufwandwirksam verbucht. Mit den Abschlussbuchungen wurden Fr. 50'000 vom Konto Wareneinkauf in den Warenbestand umgebucht und ein entsprechender Pauschalbetrag der eingekauften Waren aktiviert. Im Geschäftsjahr 2018 wurde der Motorroller für Fr. 3'900 verkauft, wobei der Erlös erfolgswirksam verbucht wurde.

Während die Gesellschaft geltend machte, der Motorroller sei als Handelsware erworben worden, vermutete die Steuerbehörde eine private Nutzung und rechnete die Erwerbskosten in der Steuerperiode 2009 als geschäftsmässig unbegründet auf. Die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung blieb erfolglos und im Rekursverfahren hiess die Verwaltungsrekurskommission die Aufrechnung im Umfang von Fr. 6'320 gut, was vom kantonalen Verwaltungsgericht geschützt wurde. Das Bundesgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde ab.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Weil die Steuerpflichtige kein Wareninventar vorweisen konnte und sich lediglich auf eine pauschale Aktivierung im Geschäftsjahr 2009 berief, war nicht nachgewiesen, dass der Motorroller im Erwerbszeitpunkt aktiviert worden war. Gemäss Bundesgericht war die Argumentation der Beschwerdeführerin widersprüchlich, indem sie einerseits vorbrachte, den Roller aktiviert zu haben, und andererseits den Veräusserungserlös erfolgswirksam verbuchte (E. 2.3.2).

⁹ MARKUS WEIDMANN, Keine Umdeutung des aktivierten Fusionsverlusts in eine Aufwertung übernommener Aktiven, StR 64 (2009) S. 9. Siehe auch MARKUS REICH/PASCAL TADDEI/STEFAN OESTERHELT, in: Martin Zweifel/Michael Beusch, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 61 DBG N 282.

Die Beschwerdeführerin hatte im kantonalen Verfahren nie geltend gemacht, das Fahrzeug für betriebliche Zwecke genutzt zu haben. Sie behauptete zwar, den Roller als Handelsware erworben zu haben, was jedoch im Widerspruch zur festgestellten Fahrzeugbenützung während neun Jahren steht. Nachdem die Steuerverwaltung von einer privaten Benützung ausging, hätte es spätestens vor Verwaltungsrekurskommission einer Klärung der diesbezüglichen Sachlage bedurft. Das Bundesgericht kam deshalb zum Schluss, die Vorinstanz habe willkürfrei erwogen, die Anschaffung des Motorrollers sei erfolgswirksam verbucht und die geschäftliche Nutzung nicht nachgewiesen worden (E. 2.4), weshalb die Beschwerde abgewiesen wurde. Eher aussergewöhnlich ist der abschliessende Hinweis, dass es der Pflichtigen unbenommen sei, die Veräusserung des Fahrzeugs im Geschäftsjahr 2018 als ausserbetrieblichen (privaten) Vorgang zu behandeln, sofern die Sachumstände bis dahin unverändert geblieben seien (E. 2.5).

c) Kommentar

Das Ergebnis erstaunt nicht, sondern eher der Umstand, dass in Anbetracht der ungenügenden Aktenlage überhaupt Beschwerde geführt wurde. Der Fall zeigt einmal mehr, dass sich auch kleinere Unternehmen an die Buchführungsgrundsätze halten sollten. Mit einem Wareninventar hätte die Aktivierung bewiesen werden können und dementsprechend hätte der Verkauf über den Warenbestand verbucht werden sollen. Es macht den Anschein, als sei die Beschwerdeführerin bereits im kantonalen Verfahren unzulänglich beraten worden. Dies mag das Bundesgericht zu seinem obiter dictum bezüglich Geschäftsjahr 2018 veranlasst haben. Dem Urteil ist zuzustimmen.

3.4. Geschäftsmässig begründeter Aufwand

BGer 2C_987/2020 vom 22. Juni 2021 i.S. A. AG gegen Kantonales Steueramt Nidwalden betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2013.

a) Sachverhalt

Am 8. Oktober 2018 veranlagte das Kantonale Steueramt Nidwalden die A. AG für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2013 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 2'015'200. Dabei rechnete sie Warenaufwand von insgesamt Fr. 2'480'858 auf. Der aufgerechnete Warenaufwand bezog sich auf Zahlungen zugunsten der B. Inc.

Sowohl die Einsprache an das Kantonale Steueramt als auch die Beschwerde ans Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden wurden abgewiesen. Die Beschwerde ans Bundesgericht, das Urteil des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben und der steuerbare Gewinn sei auf minus Fr. 173'556 festzulegen, wurde ebenfalls abgewiesen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Die hier streitige Aufrechnung betrifft Aufwendungen, welche in der Jahresrechnung unter dem Titel «Warenaufwand (Aufwand Drittleistungen)» verbucht waren. Der zugrundeliegende Vertrag der Buchung und auch die Jahresrechnung der B. Inc. blieben im Rahmen des Verfahrens «unauffindbar». Infolgedessen blieb der Nachweis aus, für welche Gegenleistung der Aufwand verbucht worden war (E. 3.3.1).

Das Fehlen einer Gegenleistung für den verbuchten Warenaufwand in Form eines Zahlungs- oder Materialflusses der B. Inc. bestritt die A. AG nicht. Hingegen argumentierte sie, sie habe als Vehikel zur Verschleierung von Erlösen aus illegalen Verkäufen fungiert, wofür sie eine Kommission für ihre Durchleitungsfunktion in Höhe von 3% vereinnahmt habe. Die Beschwerdeführerin behauptete, sie habe lediglich die Funktion einer Treuhänderin innegehabt, weshalb die Zu- und Abflüsse nicht ihr selbst zuzurechnen seien. Diese Sachdarstellung war bereits vorinstanzlich geprüft worden, mit dem Schluss, der Nachweis der treuhänderischen Funktion sei nicht erbracht worden (E. 4).

Unter Verweisung auf die ständige Rechtsprechung führte das Bundesgericht aus, dass Rechtsverhältnisse ohne entsprechenden Gegenbeweis demjenigen zuzuschreiben sind, auf dessen Namen sie lauten. Zudem obliegt der Nachweis als steuermindernde Tatsache nach den allgemeinen Beweislastregeln dem Steuerpflichtigen. Sofern das Treuhandverhältnis nicht einwandfrei nachgewiesen werden kann, darf es praxisgemäss ausser Acht gelassen werden.¹⁰ Die formellen Voraussetzungen sind überdies im Merkblatt Treuhandverhältnisse der ESTV¹¹ festgehalten, wobei diese nicht unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Treuhandverhältnisses sind. Ein eindeutiger Nachweis ist jedoch unbedingt notwendig (E. 4.1).

Nach der Überprüfung der zentralen formellen Erfordernisse für den Nachweis eines Treuhandverhältnisses durch die Vorinstanz kommt das Bundesgericht zum Schluss, es fehle im konkreten Fall im Übrigen an einem anderweitigen vollständigen Nachweis des behaupteten Sachverhalts. Konkret fehle es – entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin – hier am lückenlosen Nachweis des behaupteten Geldflusses über alle Stufen. Zudem habe die Steuerpflichtige sich Versäumnisse selbst zuzurechnen, soweit die Verschleierung der Herkunft von Geldern durch Massnahmen bewirkt wird, welche den Nachweis eines behaupteten Treuhandverhältnisses verunmögliche (E. 4.3.2). Aufgrund dessen wurde die Beschwerde abgewiesen.

¹⁰ Vgl. BGer 2C_864/2020 vom 8. März 2021 E. 5.2.

¹¹ Merkblatt: Treuhandverhältnisse vom Oktober 1967, Nachdruck 1993.

c) Kommentar

Vor dem Hintergrund des Sachverhalts erstaunt es nicht weiter, dass das Bundesgericht zur Auffassung gelangte, der Nachweis des Vorliegens eines Treuhandverhältnisses sei nicht erfüllt. Die Zahlung kann konsequenterweise keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Zudem hat die Steuerpflichtige steuerliche Nachteile zu tragen, wenn durch ein Treuhandverhältnis die Herkunft des Treuguts verschleiert werden soll.

Die Wichtigkeit der formellen Voraussetzungen des Merkblatts der ESTV für die steuerliche Berücksichtigung eines Treuhandverhältnisses zeigt sich einmal mehr, dies insbesondere dann, wenn der nachträgliche lückenlose Nachweis eines Geldflusses aufgrund der Verschleierungsstrategie nicht mehr gelingen kann.

4. Wertberichtigungen, Abschreibungen und Rückstellungen

BGer 2C_712/2020 vom 4. März 2021 i.S. A. SA gegen Steuerverwaltung des Kantons Genf betreffend Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2015.

a) Sachverhalt

Die CD. SA bezweckt die Herstellung, den An- und Verkauf von Lebensmitteln. Im Juli 2014 hat CD. SA ihre Geschäftsliegenschaft an die Stiftung E. verkauft, wobei der Verkauf mit einem am gleichen Tag unterzeichneten Mietvertrag zwischen den beiden Parteien für eine Laufzeit von 20 Jahren verbunden war. Ferner wurde ein unwiderrufliches Kauf- und Verkaufsversprechen vereinbart, nach dessen Ablauf sich die CD. SA verpflichtete, die Liegenschaft zu einem festgesetzten Preis (inkl. Teuerungsausgleich) zurückzukaufen. Die Erfüllung dieses Versprechens konnte dabei innert 20 Jahren von beiden Parteien jederzeit verlangt werden.

Die CD. SA erzielte aus der Veräusserung der Liegenschaft einen Kapitalgewinn von rund Fr. 10 Mio. Im Januar 2015 reichte die CD. SA bei der Steuerverwaltung des Kantons Genf ein Vorentscheidsgesuch ein, mit dem Antrag, der Verkauf der Liegenschaft sei nicht als effektive Veräusserung zu betrachten, da sie die wirtschaftliche Eigentümerin der Liegenschaft bleibe. Sollte die kantonale Steuerverwaltung dennoch von einer Veräusserung ausgehen, wollte sie in Höhe des Verkaufspreises eine Rückstellung bilden können und so die Besteuerung des Verkaufsgewinns aufschieben. Der Antrag wurde im April 2015 von der Steuerverwaltung in seiner Gesamtheit abgelehnt. Obwohl das Urteil keine weiteren Informationen hierzu enthält, erstaunt dies zumindest in zeitlicher Hinsicht nicht, da das Vorentscheidsgesuch erst ein halbes Jahr nach der Veräusserung der Liegenschaft eingereicht worden war.

Im Juni 2015 wurde CD. SA rückwirkend zum 1. Januar 2015 in drei Gesellschaften CD. SA (später A. SA), die B. SA (später fusioniert mit A. SA) und die C. SA aufgespalten.

Im Rahmen dieser Spaltung übernahm B. SA das Kauf- und Verkaufsversprechen sowie die erwähnte Rückstellung zur Neutralisierung des Verkaufsgewinns.

In der Steuererklärungen 2014 hatte die CD. SA eine Rückstellung in Höhe des Verkaufsgewinns von rund Fr. 9.5 Mio. deklariert, welche von der Steuerverwaltung im Rahmen der Veranlagung nicht hinterfragt wurde. Nach der Spaltung deklarierte B. SA die Rückstellung in der Steuererklärung 2015.

Im Februar 2018 veranlagte die Steuerverwaltung die B. SA für die Steuerperiode 2015 und rechnete die Rückstellung in Höhe von Fr. 9.5 Mio. dem steuerbaren Gewinn zu. Die anschliessende Einsprache der Steuerpflichtigen wurde abgewiesen. Sowohl die Beschwerde beim erstinstanzlichen Verwaltungsgericht des Kantons Genf als auch diejenige bei der verwaltungsrechtlichen Kammer des Gerichtshofs des Kantons Genf wurden abgelehnt. Das Bundesgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde ebenfalls ab.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Strittig ist vorliegend die Zulässigkeit der Rückstellung in Höhe von rund Fr. 9.5 Mio., welche bei der Veräusserung der Liegenschaft gebildet worden war. Der weitere Sachverhalt hinsichtlich der Sale & Lease Back Transaktion sowie der durchgeführten Reorganisationen war hingegen unbestritten.

Die Vorinstanzen waren zur Auffassung gelangt, dass die Rückstellung gegen das Periodizitätsprinzip verstosse, da sie lediglich der Neutralisierung des Kapitalgewinns diene (E. 3.3). Die Steuerpflichtige hingegen vertrat den Standpunkt, dass Swiss GAAP FER die Rückstellung vorschreibe und diese infolgedessen geschäftsmässig begründet sei (E. 4).

Einleitend verweist das Bundesgericht auf die ständige Rechtsprechung zum Massgeblichkeitsprinzip, wonach die Handelsbilanz Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung ist.¹² Zudem hält es fest, dass die Einhaltung des Buchführungsrechts, eine notwendige aber nicht hinreichende Bedingung für die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen sei (E. 4.2), weil in einem weiteren Schritt noch steuerliche Korrekturvorschriften zu prüfen seien. In diesem Zusammenhang verweist das Bundesgericht auf die Vorgaben von Art. 960e OR, bei deren Erfüllung eine Rückstellung steuerlich anzuerkennen sei.

Im vorliegenden Urteil kommt das Bundesgericht zum Schluss, die Rückstellung decke – unter Verweisung auf das Periodizitätsprinzip – einen zukünftigen Aufwand und gelte als Rücklage (E. 5.1). Der Nachweis der drohenden Risiken oder Verpflichtungen in unbestimmter Höhe konnte durch die Steuerpflichtige nicht erbracht werden. Infolge-

¹² BGE 137 II 353.

dessen sei die Rückstellung unbegründet und dem steuerbaren Gewinn gemäss Art. 63 Abs. 2 DBG hinzuzurechnen. Weiter erfolge die Auflösung in dem Zeitpunkt, in dem die fehlende wirtschaftliche Rechtfertigung der Rücklage festgestellt werde.¹³

c) Kommentar

In den letzten Jahren kann – vor dem Hintergrund der Liquiditätsbeschaffung und Weiternutzung von Liegenschaften – eine Zunahme von Sale-and-Leaseback-Transaktionen beobachtet werden. Oftmals wird im Zusammenhang mit der Veräusserung von Liegenschaften ein Kapitalgewinn erzielt. Das Bundesgericht hat in diesem Urteil befunden, dass keine steuerlich zulässige Rückstellung gebildet werden könne, um solche Kapitalgewinne zu neutralisieren.

Für die steuerliche Zulässigkeit der Rückstellung im Sinne von Art. 63 DBG müsste diese wirtschaftlich begründet sein, und sich auf Tatsachen beziehen, die im Bemessungszeitraum entstanden sind. Dieser Nachweis konnte vorliegend nicht erbracht werden. Vor diesem Hintergrund erstaunt das Urteil des Bundesgerichts nicht. Da der Einzelabschluss nach OR für eine steuerliche Anerkennung der Rückstellung massgeblich ist, wurde die Begründung der Steuerpflichtigen, die Rückstellung sei im Einklang mit SWISS GAAP FER, nicht akzeptiert. Dies überrascht zwar nicht, ist aber insofern interessant, als sich das Bundesgericht auch schon an anderen Rechnungslegungsstandards orientiert hatte (z.B. an IFRS im Rahmen der buchmässigen Erfassung von Umrechnungsdifferenzen¹⁴).

¹³ Vgl. dazu auch BGer 2C_1059/2019 vom 1. Dezember 2020 und BGer 2C_581/2010 vom 28. März 2011, E 3.1, E 4.1.1 mit weiteren Hinweisen.

¹⁴ Vgl. bspw. BGE 136 II 88.