

**Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung
unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht**

DISSERTATION
der Universität St. Gallen,
Hochschule für Wirtschafts-,
Rechts- und Sozialwissenschaften
sowie Internationale Beziehungen (HSG)
zur Erlangung der Würde eines
Doktors der Wirtschaftswissenschaften

vorgelegt von

Michael Bertschinger

von

Wetzikon (Zürich)

Genehmigt auf Antrag der Herren

Prof. Dr. Robert Waldburger

und

Prof. Dr. Thomas Berndt

Dissertation Nr. 4872



Stämpfli Verlag Bern · 2020

Die Universität St. Gallen, Hochschule für Wirtschafts-, Rechts- und Sozialwissenschaften sowie Internationale Beziehungen (HSG), gestattet hiermit die Drucklegung der vorliegenden Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

St. Gallen, den 27. Mai 2019

Der Rektor:

Prof. Dr. Thomas Bieger

Das gleiche Werk ist im Stämpfli Verlag AG erschienen als Heft 117 der Reihe
Schriftenreihe Finanzwissenschaft und Finanzrecht iFF

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, der Verbreitung und der Übersetzung. Das Werk oder Teile davon dürfen ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen ohne schriftliche Genehmigung des Verlags weder in irgendeiner Form reproduziert (z. B. fotokopiert) noch elektronisch gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

© Stämpfli Verlag AG Bern · 2020

Printed in Switzerland

Dank und Vorwort

Die vorliegende Dissertation entstand während meiner Assistenzzeit am Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics (IFF) an der Universität St. Gallen. Der Weg zum Ziel wäre dabei ohne die wertvolle Unterstützung, die ich von verschiedener Seite erfahren durfte, nicht möglich gewesen. Es ist mir deshalb ein Anliegen, den folgenden Personen meine Dankbarkeit auszusprechen:

Zunächst gilt mein herzlicher Dank Prof. Dr. Robert Waldburger für die Begleitung, Förderung und Unterstützung während meiner Assistenzzeit und der Dissertationsphase sowie Prof. Dr. Thomas Berndt für die wertvollen Anregungen im Rahmen des Korreferats.

Bei meinen Assistentenkollegen Dr. Stefan Fuchs, Dr. David Waldmeier und M.A. HSG Fabian Mauche möchte ich mich für die angenehme Assistenzzeit sowie die bleibenden Freundschaften bedanken. Mein Dank gilt ebenfalls Dr. Oliver Bartholet und lic. oec. HSG Marco Mühlemann für die Korrektur des Manuskripts und die wertvollen Hinweise sowie meinem Arbeitsgeber Ernst & Young AG für den Beitrag zum Gelingen dieser Arbeit.

Für die bedingungslose Unterstützung sowie dafür, mich in dieser Zeit ge- und ertragen zu haben, möchte ich mich an dieser Stelle ebenfalls bei meinen Eltern, Heidi und Peter, sowie meinen Schwestern, Cornelia und Martina, von ganzem Herzen bedanken.

Zuletzt gilt mein Dank meiner Freundin Stephanie Schneider, ohne deren Unterstützung, Zuneigung und Liebe dieses Projekt nie möglich gewesen wäre. Ihr Beitrag lässt sich nicht in Worte fassen.

Die Arbeit wurde im August 2018 abgeschlossen. Gesetzgebung, Judikatur und Literatur sind bis zu diesem Datum berücksichtigt. Vereinzelt wurde jüngeren Entwicklungen Rechnung getragen.

Bülach, im November 2019

Michael Bertschinger

Zusammenfassung

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit dem Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung für das am 1. Januar 2015 in Kraft getretene revidierte Rechnungslegungsrecht nach Obligationenrecht. Durch die Anwendung des steuerrechtlichen Massgeblichkeitsprinzips auf die konkreten Rechnungslegungsnormen wird die Konformität der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung untersucht und kritisch gewürdigt.

Zu diesem Zweck wird in einem Grundlagenteil einerseits aufgezeigt, dass für das revidierte Rechnungslegungsrecht nur eine vorsichtige, kapitalerhaltende Auslegung der Rechnungslegungsnormen mit ergänzenden Informationsabgaben in Gliederung, Anhang sowie einem allfälligen Lagebericht und Konzernabschluss im Sinne einer Abkoppelungsthese massgebend sein kann und Willkürreserven gemäss Art. 960a Abs. 4 und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR handelsrechtswidrig sind und keine Bildungen von zusätzlichen Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen zu begründen vermögen. Andererseits zeigt sich, dass die steuerliche Gewinnermittlung primär nach einer verfassungsmässigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit strebt, die aus wirtschafts-, sozial- und standortpolitischen Zielsetzungen teilweise durchbrochen wird.

Auf dieser Basis werden im zweiten Teil die Voraussetzungen, die Funktionsweise und die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Massgeblichkeitsprinzips dargestellt und gewürdigt. Die Untersuchung zeigt, dass die konkreten Werte der Handelsbilanz für die Steuerbilanz massgebend werden, sofern sie mit den Rechnungslegungsnormen nach Art. 957 ff. OR vereinbar sind und keine abweichenden steuerrechtlichen Vorschriften vorliegen. Da zur Steuerrechtskonformität zwecks einer periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit oder ausserfiskalischen Zielsetzungen von der handelsrechtlichen Bilanzierung abgewichen werden kann und die umgekehrte Massgeblichkeit als Nachvollzug steuerlicher Wertansätze in der Handelsbilanz nur im Rahmen des handelsrechtlichen Ermessensspielraums wirkt, bedarf die Konformität zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung einer Prüfung im Einzelnen auf Ebene der konkreten Bilanzierung.

Diese Anwendung findet im dritten Teil statt. Anhand der Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen, des Ansatzes und der Bewertung von Vermögenswerten sowie Verbindlichkeiten, Rückstellungen und eigenen Kapitalanteilen werden die handels- und steuerrechtliche Bilanzierung einander gegenübergestellt und auf ihre Übereinstimmung besprochen. Es lässt sich dabei erkennen, dass die handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen bei gewissen gesetzgeberischen Korrekturen durch die Anwendung des geltenden Massgeblichkeitsprinzips einer gesetzesmässigen, periodengerechten Besteuerung

nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit weitgehend gerecht zu werden vermögen, weshalb das Massgeblichkeitsprinzip zukunftssträchtig ist. Gleichzeitig verdeutlicht sich, dass ausserfiskalische Zielsetzungen wie die Sofortabschreibung, das Warendrittel oder spezifische steuerliche Rückstellungen infolge Handelsrechtswidrigkeit nur in der Steuerbilanz nachvollzogen werden können. Diese Ergebnisse werden im vierten Teil im Rahmen eines Ausblicks und eines Überblicks zusammengefasst.

Summary

This thesis deals with the relationship of profit determination between commercial law and tax law under the new Swiss financial reporting law as amendment of the Swiss Code of Obligations (CO) which came into force on 1 January 2015. Through the application of the authoritative tax principle (Massgeblichkeitsprinzip), the conformity of commercial and tax-based profit determination is examined and critically assessed for the relevant accounting standards.

For this purpose, it is shown in a basic section, that in the sense of the separation thesis (Abkoppelungsthese) only a prudent, capital (equity) preserving interpretation of the accounting principles can be decisive for the revised financial reporting law, while the information function of the financial reporting is assigned to the structure, the notes and possible annual report and consolidated financial reporting. Furthermore, the analysis examines that hidden reserves according to article 960a paragraph 4 and article 960e paragraph 3 number 4 and paragraph 4 CO are conflicting with commercial law and are no legal basis for additional write-offs, allowances and provisions. In addition, it is demonstrated that the tax-based profit determination tries primarily to achieve constitutional principle of taxation according to ability to pay (Leistungsfähigkeitsprinzip), which is partially disrupted by non-fiscal economic goals relating to economic, social and regional development policies.

On that basis the functioning and the structure of the authoritative tax principle (Massgeblichkeitsprinzip) are discussed and assessed in the second part. The thesis reveals that the specific values of the commercial accounting are authoritative for tax purposes, if they are in accordance with the accounting standards according to article 957 et seq. CO and there are no derogating tax rules. The examination of the conformity between the commercial and tax-based profit determination requires an individual assessment on the object level. This is because the accrual and matching principle can differ between commercial and tax purposes because of non-fiscal goals and the authoritative principle only functions within the commercial room for judgement.

This examination is presented in part three. The commercial and tax-based profit determination is compared and the compliance discussed regarding the periodization of expenses and income (accrual principle) and the recognition and measurement of assets, liabilities, provisions and treasury stock (own shares). The results show, that the commercial accounting rules – given certain technical adjustments – fulfil the requirements of a constitutional accrual based profit determination according to the principle of taxation according to ability to pay. The authoritative principle is therefore appropriate also in future. Simultaneously, the study illustrates, that non-fiscal goals like an immediate write-off of fixed assets, excessive inventory reserves (Warendrittel)

and specific favourable tax provisions cannot be recognized in the commercial balance sheet, but only in the tax balance sheet. In part four, these findings are summarized within an outlook and a summary.

Inhaltsübersicht

§ 1	Einleitung	1
	A. Ausgangslage und Hintergrund.....	1
	B. Zweck und Gegenstand der Untersuchung.....	4
	C. Gang der Arbeit	6
1. Teil:	Grundlagen zur handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung	9
§ 2	Zwecke und Grundzüge der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	9
	A. Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung und ihr Zielkonflikt	9
	B. Aufbau und Auslegung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen..	34
	C. Stille Reserven im revidierten Rechnungslegungsrecht	41
	D. Erkenntnisse und Fortsetzung	62
§ 3	Verfassungsrechtliche Vorgaben, Gewinnbegriff und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung	65
	A. Ausgewählte verfassungsrechtliche Vorgaben.....	65
	B. Gewinnbegriff im geltenden Unternehmenssteuerrecht	79
	C. Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung	89
	D. Erkenntnisse und Fortsetzung.....	94
2. Teil:	Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung – das steuerrechtliche Massgeblichkeitsprinzip	97
§ 4	Begrifflichkeiten, Funktionsweise und Ausgestaltung des Massgeblichkeitsprinzips nach geltendem Recht	97
	A. Begrifflichkeiten und Funktionsweise des Massgeblichkeitsprinzips	97
	B. Ausgestaltung des Massgeblichkeitsgrundsatzes nach geltendem Recht	105
	C. Erkenntnisse und Fortsetzung	124
§ 5	Handelsrechtskonformität und Steuerrechtskonformität als Voraussetzungen des steuerrechtlichen Massgeblichkeitsprinzips	127
	A. Handelsrechtskonformität	127
	B. Steuerrechtskonformität.....	136
	C. Erkenntnisse und Fortsetzung.....	172
3. Teil:	Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht	175
§ 6	Realisations- und Imparitätsprinzip in der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung	175
	A. Abkoppelungsthese als Massgabe für die steuerliche Gewinnermittlung ...	175
	B. Realisationsprinzip aus Blickwinkel der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung	177

	C.	Imparitätsprinzip aus Blickwinkel der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung	190
	D.	Erkenntnisse und Fortsetzung	198
§ 7		Konformität der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung betreffend Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten	201
	A.	Aktivierungsfähigkeit von Vermögenswerten in der Handels- und Steuerbilanz	201
	B.	Erstbewertung von Vermögenswerten in der Handels- und Steuerbilanz ...	217
	C.	Folgebewertung von Vermögenswerten in der Handels- und Steuerbilanz.	230
	D.	Erkenntnisse und Fortsetzung	284
§ 8		Konformität der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung betreffend Ansatz und Bewertung von Verbindlichkeiten, Rückstellungen und eigenen Kapitalanteilen.....	289
	A.	Passivierungsfähigkeit von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz	289
	B.	Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz	330
	C.	Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von eigenen Kapitalanteilen ..	342
	D.	Erkenntnisse und Fortsetzung	384
4. Teil:		Schlussbetrachtung	389
§ 9		Ausblick	389
	A.	Die Zukunft des Massgeblichkeitsprinzips	389
	B.	Alternative Modelle der steuerlichen Gewinnermittlung	395
§ 10		Zusammenfassende Übersicht	403

Inhaltsverzeichnis

Dank und Vorwort	V
Zusammenfassung	VI
Summary	VIII
Inhaltsübersicht	XI
Abbildungsverzeichnis	XXVII
Abkürzungsverzeichnis	XXIX
Quellenverzeichnis	XXXIX
A. Literatur	XXXIX
B. Vortrags- und Präsentationsunterlagen	LXXII
C. Materialien	LXXIII
D. Berichte und Dokumente	LXXVII
§ 1 Einleitung	1
A. Ausgangslage und Hintergrund	1
B. Zweck und Gegenstand der Untersuchung	4
C. Gang der Arbeit	6
1. Teil: Grundlagen zur handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung	9
§ 2 Zwecke und Grundzüge der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	9
A. Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung und ihr Zielkonflikt	9
1. Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung	9
1.1. Allgemeines	9
1.2. Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion	12
1.2.1. Allgemeines	12
1.2.2. Vorsichtsprinzip als Dogma der kapitalerhaltenden Rechnungslegung	13
1.3. Informations- und Rechenschaftsfunktion	15
1.3.1. Allgemeines	15
1.3.2. Ausprägungen der Informationsfunktion in den konkreten handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen	17
2. Zielkonflikt der Kapitalerhaltungs- und Informationsfunktion	20
2.1. Notwendigkeit eines bilanztheoretischen Lösungsansatzes	20
2.2. Vorrangthese	21
2.2.1. Funktionsweise	21
2.2.2. Vorrang der Informationsfunktion	22
2.2.3. Vorrang der Kapitalerhaltungsfunktion	23
2.2.4. Zwischenergebnis	24
2.3. Abkoppelungsthese	24
2.3.1. Funktionsweise	24

	2.3.2.	Anwendbarkeit auf das Obligationenrecht	26
	2.4.	Verschmelzungsthese	28
	2.4.1.	Funktionsweise	28
	2.4.2.	Anwendbarkeit der Verschmelzungsthese im schweizerischen Rechnungslegungsrecht	29
	2.5.	Zwischenergebnis.....	32
B.		Aufbau und Auslegung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen..	34
	1.	Methodik.....	34
	1.1.	Bedeutung und Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung	34
	1.2.	Rechnungslegungsnormen als in sich geschlossenes Bilanzierungssystem	36
	2.	Berücksichtigung anerkannter Rechnungslegungsstandards für die Auslegung der handelsrechtlichen Normen.....	38
C.		Stille Reserven im revidierten Rechnungslegungsrecht	41
	1.	Begrifflichkeiten	41
	1.1.	Vorbemerkung	41
	1.2.	Zwangsreserven	41
	1.3.	Willkürreserven.....	43
	2.	Willkürreserven im revidierten Rechnungslegungsrecht.....	44
	2.1.	Gesetzliche Normierung der Willkürreserven	44
	2.1.1.	Formelle Voraussetzungen	44
	2.1.2.	Materielle Voraussetzungen	45
	2.1.2.1.	<i>Begriff der Wiederbeschaffungsreserven.....</i>	45
	2.1.2.2.	<i>Begriff der Sicherung des dauernden Gedeihens</i>	47
	2.2.	Vereinbarkeit der Willkürreserven mit der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption	48
	2.2.1.	Verhältnis zu den Rechnungslegungszwecken	48
	2.2.1.1.	<i>Informations- und Rechenschaftszweck.....</i>	48
	2.2.1.2.	<i>Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungszweck</i>	50
	2.2.2.	Verhältnis zu den Rechnungslegungsnormen im Einzelnen.....	52
	2.2.2.1.	<i>Widerspruch zu einzelnen Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung</i>	52
	2.2.2.2.	<i>Ansatz von fiktiven Rückstellungen?.....</i>	53
	2.2.2.3.	<i>Abschreibungen und Wertberichtigungen von Vermögenswerten.....</i>	54
	2.2.3.	Zwischenergebnis.....	55
	2.3.	Kritische Würdigung der Rechtmässigkeit von Willkürreserven zur Wiederbeschaffung und Sicherung des dauernden Gedeihens	57
	2.3.1.	Wiederbeschaffungsreserven.....	57
	2.3.2.	Reserven zur Sicherung des dauernden Gedeihens	59
	2.3.2.1.	<i>Beitrag zur Sicherung des dauernden Gedeihens?.....</i>	59
	2.3.2.2.	<i>Liquiditätseffekt.....</i>	60
	2.3.2.3.	<i>Steuerbemessung als ultima ratio.....</i>	61
	2.3.2.4.	<i>Zwischenergebnis.....</i>	62
D.		Erkenntnisse und Fortsetzung.....	62

§ 3	Verfassungsrechtliche Vorgaben, Gewinnbegriff und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung.....	65
A.	Ausgewählte verfassungsrechtliche Vorgaben.....	65
1.	Legalitätsprinzip.....	65
2.	Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung	66
2.1.	Allgemeinheit der Steuer.....	66
2.2.	Gleichmässigkeit der Besteuerung	67
3.	Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	68
3.1.	Allgemeines	68
3.2.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit juristischer Personen.....	70
3.3.	Konkretisierung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für das Unternehmenssteuerrecht	71
3.3.1.	Bilanzieller Vermögensstandgewinn als Ausdruck des objektiven Nettoprinzips	71
3.3.2.	Totalgewinnprinzip	73
3.3.3.	Periodizitätsprinzip.....	75
3.4.	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Praktikabilität	76
4.	Treu und Glauben.....	77
5.	Zwischenergebnis.....	78
B.	Gewinnbegriff im geltenden Unternehmenssteuerrecht	79
1.	Unternehmensträger als Steuersubjekte im Unternehmenssteuerrecht.....	79
2.	Einheitlichkeit des Gewinnbegriffs und dessen Ermittlung	80
3.	Gewinnbegriff der Kapitalunternehmen	82
3.1.	Verweis auf die kaufmännische Rechnungslegung als Ausgangspunkt.....	82
3.2.	Steuerrechtliche Korrektornormen	85
4.	Gewinnbegriff der Personenunternehmen	86
4.1.	Vermögensstandgewinn für das Einkommenssteuerrecht	86
4.2.	Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips durch den Verweis auf die handelsrechtliche Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht	87
C.	Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung	89
1.	Periodengerechte Gewinnermittlung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Fiskalzweck der steuerlichen Gewinnermittlung....	89
2.	Wirtschaft-, sozial- und standortpolitische Ziele als ausserfiskalische Nebenzwecke der steuerlichen Gewinnermittlung	92
D.	Erkenntnisse und Fortsetzung.....	94
2. Teil:	Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung – das steuerrechtliche Massgeblichkeitsprinzip.....	97
§ 4	Begrifflichkeiten, Funktionsweise und Ausgestaltung des Massgeblichkeitsprinzips nach geltendem Recht.....	97
A.	Begrifflichkeiten und Funktionsweise des Massgeblichkeitsprinzips	97
1.	Materielle Massgeblichkeit	97
2.	Formelle Massgeblichkeit	99
2.1.	Funktionsweise.....	99
2.2.	Verhältnis zur materiellen Massgeblichkeit	100
3.	Umgekehrte Massgeblichkeit.....	101

3.1.	Funktionsweise.....	101
3.2.	Die umgekehrte Massgeblichkeit in der handelsrechtlichen Rechnungslegung	103
3.2.1.	Faktische umgekehrte Massgeblichkeit.....	103
3.2.2.	Rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit	104
3.3.	Verhältnis der umgekehrten zur materiellen und formellen Massgeblichkeit	104
B.	Ausgestaltung des Massgeblichkeitsgrundsatzes nach geltendem Recht	105
1.	Steuergesetzlicher Gewinnbegriff als Ausdruck der formellen Massgeblichkeit	105
1.1.	Allgemeines	105
1.2.	Das Verbuchungsprinzip und seine Einschränkung durch die Steuerrechtskonformität	107
2.	Form der umgekehrten Massgeblichkeit	109
2.1.	Vorbemerkung	109
2.2.	Faktische umgekehrte Massgeblichkeit.....	109
2.3.	Rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit.....	110
2.3.1.	Art. 960a Abs. 4 OR und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR als Ausprägungen der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit?	110
2.3.2.	Argumente wider einer rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit nach Art. 960a Abs. 4 OR und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR	112
2.3.2.1.	<i>Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung</i>	112
2.3.2.2.	<i>Faktische Unmöglichkeit der Modernisierung des Rechnungslegungsrechts</i>	113
2.3.2.3.	<i>Widerspruch zur Besteuerung nach einer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.....</i>	114
2.3.2.4.	<i>Unverhältnismässige und ungleiche Behandlung der Steuerpflichtigen</i>	115
2.4.	Zwischenergebnis.....	116
2.4.1.	Ersatzlose Streichung der Normen zu den Willkürreserven.....	116
2.4.2.	Prüfung der steuerbilanziellen Wertansätze unter der faktischen Umkehrmassgeblichkeit.....	117
3.	Schutzwirkung der formellen Massgeblichkeit	118
3.1.	Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen.....	118
3.2.	Schutzwirkung zugunsten der Steuerbehörden.....	119
4.	Bilanztechnische Wirkungsweise der formellen Massgeblichkeit.....	120
4.1.	Allgemeines	120
4.2.	Modell der Einheitsbilanz	121
4.3.	Modell der eigenständigen Handels- und Steuerbilanz	122
4.3.1.	Grundsatz	122
4.3.2.	Ablehnung der «nachträglichen umgekehrten Massgeblichkeit».....	123
C.	Erkenntnisse und Fortsetzung	124

§ 5	Handelsrechtskonformität und Steuerrechtskonformität als Voraussetzungen des steuerrechtlichen Massgeblichkeitsprinzips	127
A.	Handelsrechtskonformität	127
1.	Formelle Voraussetzungen	127
1.1.	Allfällige Prüfung durch die Revisionsstelle	127
1.2.	Genehmigung der Jahresrechnung	127
2.	Materielle Voraussetzungen	128
2.1.	Grundsatz	128
2.2.	Steuerrechtliche Bilanzberichtigung	129
2.2.1.	Allgemeines	129
2.2.2.	Interventionsschwelle der Steuerbehörden zur Bilanzberichtigung	130
2.2.3.	Geltendmachung der Bilanzberichtigung in der Handelsbilanz	133
2.3.	Abgrenzung zur Bilanzänderung	134
2.3.1.	Begriff der Bilanzänderung	134
2.3.2.	Handelsrechtliche Zulässigkeit einer Bilanzänderung ...	134
B.	Steuerrechtskonformität	136
1.	Bilanzkorrekturen als Ersatz steuerrechtswidriger Werte	136
2.	Erfordernis der steuerlichen Korrektornormen infolge Zweckdivergenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung ...	137
3.	Beurteilung der Zweckkongruenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung anhand der unmittelbaren steuerlichen Korrektornormen	140
3.1.	Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen	140
3.1.1.	Allgemeines	140
3.1.2.	Enge Anlehnung an die handelsrechtliche Rechnungslegung im Grundsatz	142
3.1.3.	Ausserfiskalische Zielsetzungen als Ausnahmen	144
3.1.4.	Einzelfallbetrachtung in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung	147
3.1.4.1.	<i>Vorbemerkung</i>	147
3.1.4.2.	<i>Behandlung von aus Fremdwährungsumrechnungen resultierenden Verlusten</i>	147
3.1.4.3.	<i>Bilanzkorrektur von periodenfremden Aufwendungen</i>	149
3.1.5.	Zwischenergebnis	152
3.2.	Nicht gutgeschriebene Erträge, Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne	153
3.2.1.	Allgemeines	153
3.2.2.	Konformität mit dem Rechnungslegungsrecht	155
3.3.	Zwischenergebnis	157
4.	Legitimierung des Massgeblichkeitsprinzips	158
4.1.	Vereinfachungs- und Praktikabilitätsaspekte	158
4.2.	Fiskus als stiller Teilhaber	161
4.2.1.	Funktionsweise	161
4.2.2.	Teilhabertese in der Schweizer Steuerrechtsordnung	162

4.2.3.	Kritik an der Teilhaberthese	164
4.3.	Einheit der Rechtsordnung	165
5.	Massgeblichkeitsprinzip als zentrales Subsystem einer verfassungsmässigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	167
5.1.	Allgemeines	167
5.2.	Konsequenzen für die Auslegung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung	169
5.2.1.	Einzelfallbetrachtung der handelsrechtlichen Verbuchung	169
5.2.2.	Herbeiziehung von anerkannten Rechnungslegungsstandards als Auslegungshilfe	170
C.	Erkenntnisse und Fortsetzung	172

3. Teil: Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht 175

§ 6 Realisations- und Imparitätsprinzip in der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung.....175

A.	Abkoppelungsthese als Massgabe für die steuerliche Gewinnermittlung ...	175
1.	Allgemeines	175
2.	Das allgemeine Vorsichtsprinzip aus steuerrechtlicher Perspektive...	176
B.	Realisationsprinzip aus Blickwinkel der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung	177
1.	Handelsrechtliches Realisationsprinzip.....	177
1.1.	Bestimmung des Realisationszeitpunkts für Erträge	177
1.1.1.	Grundsatz	177
1.1.2.	Ertragsrealisation bei langfristigen Fertigungsaufträgen als Sonderfall.....	179
1.2.	Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip.....	182
1.2.1.	Grundsatz	182
1.2.2.	Art. 960b OR für Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis als Sonderfall	183
1.2.2.1.	Allgemeines	183
1.2.2.2.	Anwendungsbereich der Norm	184
2.	Zweckmässigkeit des handelsrechtlichen Realisationsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung	186
2.1.	Vorbemerkung	186
2.2.	Objektivierungsproblematik.....	186
2.3.	Fehlender Liquiditätszufluss	188
2.4.	Substanzgefährdung	189
C.	Imparitätsprinzip aus Blickwinkel der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung	190
1.	Handelsrechtliches Imparitätsprinzip	190
2.	Zweckmässigkeit des handelsrechtlichen Imparitätsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung	191
2.1.	Kritik am Imparitätsprinzip in der steuerrechtlichen Lehre.....	191
2.2.	Argumente für die Berücksichtigung des Imparitätsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung.....	194
2.3.	Zwischenergebnis.....	197
D.	Erkenntnisse und Fortsetzung	198

§ 7	Konformität der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung betreffend Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten	201
A.	Aktivierungsfähigkeit von Vermögenswerten in der Handels- und Steuerbilanz	201
1.	Aktivierung in der Handelsbilanz	201
1.1.	Auslegung der Ansatzkriterien nach Art. 959 Abs. 2 OR.....	201
1.1.1.	Vermögenswert	201
1.1.2.	Verfügungsmacht	202
1.1.3.	Vergangenes Ereignis.....	204
1.1.4.	Wahrscheinlicher Mittelzufluss.....	204
1.1.5.	Verlässlich schätzbarer Wert.....	205
1.2.	Bilanzierungsfähigkeit von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten im Besonderen.....	206
1.2.1.	Zulässigkeit nach Ansicht der Lehre	206
1.2.2.	Eigene Stellungnahme	208
1.3.	Aktivierungspflicht, -wahlrecht und -verbot	210
2.	Aktivierung in der Steuerbilanz	211
2.1.	Fehlende kodifizierte Ansatzkriterien	211
2.2.	Aktivierungsfähigkeit für die steuerrechtliche Gewinnermittlung	212
2.3.	Aktivierungspflicht, -wahlrecht und -verbot	214
2.3.1.	Aktivierungspflicht.....	214
2.3.2.	Aktivierungswahlrecht	214
2.3.2.1.	<i>Allgemeines</i>	214
2.3.2.2.	<i>Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte im Besonderen</i>	216
2.3.3.	Aktivierungsverbot.....	217
B.	Erstbewertung von Vermögenswerten in der Handels- und Steuerbilanz ...	217
1.	Vorbemerkung	217
2.	Einzelbewertungsprinzip in Handels- und Steuerbilanz.....	218
2.1.	Allgemeines	218
2.2.	Gleichartigkeit und Üblichkeit als Voraussetzungen der Gruppenbewertung.....	220
2.3.	Anwendungsumfang von Einzelbewertung und Gruppenbewertung in der konkreten Bilanzierung.....	221
2.3.1.	Einzelbewertung als Ausfluss der Rechnungslegungszwecke.....	221
2.3.2.	Gruppenbewertung im Umlaufvermögen.....	222
2.3.3.	Gruppenbewertung im Anlagevermögen.....	222
2.3.3.1.	<i>Zulässigkeit nach Ansicht der Lehre</i>	222
2.3.3.2.	<i>Eigene Stellungnahme</i>	224
2.4.	Massgebende Höhe der Verrechnung von Mehr- und Minderwerten innerhalb der Gruppenbewertung.....	225
2.5.	Konformität mit der Steuerbilanz.....	226
2.5.1.	Allgemeines	226
2.5.2.	Liegenschaften und Beteiligungen im Besonderen....	227
2.5.3.	Zwischenergebnis.....	229
3.	Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip.....	230
C.	Folgebewertung von Vermögenswerten in der Handels- und Steuerbilanz	230

1.	Begrifflichkeiten der Abschreibungen und Wertberichtigungen	230
1.1.	Begriff der Abschreibungen und Wertberichtigungen in der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	230
1.1.1.	Abschreibungen	230
1.1.2.	Wertberichtigungen	232
1.2.	Begriff der Abschreibungen und Wertberichtigungen in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	233
1.2.1.	Abschreibungen	233
1.2.2.	Wertberichtigungen	235
1.3.	Folgen für den Fortgang der Untersuchung	236
1.3.1.	Begriffliche Uneinheitlichkeit	236
1.3.2.	Terminologie für den Fortgang der Untersuchung	237
2.	Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz	238
2.1.	Grundzüge der planmässigen Abschreibungen	238
2.2.	Nachholung und Aufwertung von planmässigen Abschreibungen	242
2.2.1.	Nachholen von Abschreibungen	242
2.2.1.1.	<i>Nachholen von Abschreibungen infolge veränderter wirtschaftlicher Kriterien</i>	<i>242</i>
2.2.1.2.	<i>Nachholen von Abschreibungen als Ergebnis bewusster Unterlassung in früheren Perioden</i>	<i>242</i>
2.2.2.	Aufwertungsverbot für Abschreibungen	244
2.3.	Steuerrechtliche Sofortabschreibung im Besonderen	245
2.3.1.	Allgemeines	245
2.3.2.	Sofortabschreibungen als ausserfiskalische Zielsetzung	246
2.3.3.	Sofortabschreibung in der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption	249
2.3.3.1.	<i>Konformität mit den Rechnungslegungsnormen</i>	<i>249</i>
2.3.3.2.	<i>Zulässigkeit nach geltendem Rechnungslegungsrecht</i>	<i>251</i>
2.3.4.	Erhalt der Steuerneutralität durch steuergesetzliche Verankerung	252
3.	Wertberichtigungen in der Handels- und Steuerbilanz	253
3.1.	Werthaltigkeitsprüfung der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten	253
3.1.1.	Allgemeines	253
3.1.2.	Steuerliche Konformität mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung	256
3.2.	Wertaufholungsgebot	256
3.2.1.	Allgemeines	256
3.2.2.	Vereinbarkeit mit den Zwecken der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung	257
3.2.2.1.	<i>Handelsrechtliche Gewinnermittlung</i>	<i>257</i>
3.2.2.2.	<i>Steuerliche Gewinnermittlung</i>	<i>258</i>
3.2.3.	Wertaufholungsgebot im revidierten Rechnungslegungsrecht	259
3.2.4.	Wertaufholungsgebot im Steuerrecht	259
3.2.4.1.	<i>Allgemeines</i>	<i>259</i>

3.2.4.2.	<i>Auswirkungen infolge begrifflicher Uneinheitlichkeit zwischen Handels- und Steuerbilanz</i>	260
3.2.5.	Gesetzgeberischer Handlungsbedarf	262
3.2.5.1.	<i>Allgemeines</i>	262
3.2.5.2.	<i>Mögliche Ausgestaltung eines handels- und steuerrechtlichen Wertaufholungsgebots</i>	263
3.3.	Nachholen von Wertberichtigungen in späteren Perioden.....	265
3.3.1.	Handelsrechtskonformität	265
3.3.2.	Steuerrechtskonformität	266
3.4.	Steuerrechtliche Wertberichtigungen auf dem Umlaufvermögen und ihre Handelsrechtskonformität	268
3.4.1.	Warendrittel	268
3.4.1.1.	<i>Allgemeines</i>	268
3.4.1.2.	<i>Warendrittel als ausserfiskalische Zielsetzung</i>	269
3.4.1.3.	<i>Handelsrechtskonformität des Warendrittels</i>	271
3.4.1.4.	<i>Konsequenz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung</i>	272
3.4.2.	Pauschaldekredere.....	273
3.4.2.1.	<i>Allgemeines</i>	273
3.4.2.2.	<i>Pauschaldekredere als ausserfiskalische Zielsetzung</i>	274
3.4.2.3.	<i>Handelsrechtskonformität des Pauschaldekredere</i>	276
4.	Schwankungsreserven infolge Bewertung nach Art. 960b OR	277
4.1.	Funktionsweise der Schwankungsreserve	277
4.2.	Übereinstimmung mit den Rechnungslegungszwecken	280
4.3.	Konformität mit der steuerlichen Gewinnermittlung.....	281
D.	Erkenntnisse und Fortsetzung.....	284

§ 8 Konformität der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung betreffend Ansatz und Bewertung von Verbindlichkeiten, Rückstellungen und eigenen Kapitalanteilen.....289

A.	Passivierungsfähigkeit von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz.....	289
1.	Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Handelsbilanz.....	289
1.1.	Begrifflichkeiten und Systematik der Fremdkapitalpositionen.....	289
1.1.1.	Verbindlichkeit.....	289
1.1.2.	Rückstellung.....	290
1.1.3.	Eventualverbindlichkeit	292
1.1.4.	Vierstufigensystem der Verbindlichkeiten als Fremdkapital	292
1.2.	Auslegung der Ansatzkriterien für Verbindlichkeiten und Rückstellungen im engeren Sinne nach Art. 959 Abs. 5 OR i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR.....	293
1.2.1.	Aus vergangenem Ereignis resultierende Verpflichtung	293
1.2.2.	Mittelabfluss in künftigen Jahren	294
1.2.3.	Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses	295

1.2.4.	Verlässliche Schätzung der Höhe.....	298
1.3.	Rückstellungen im weiteren Sinne nach Art. 960e Abs. 3 OR.....	299
1.3.1.	Allgemeines	299
1.3.2.	Garantierückstellungen.....	300
1.3.3.	Rückstellungen für Sanierungen von Sachanlagen....	301
1.3.4.	Rückstellungen für Restrukturierungen.....	302
1.3.5.	Zwischenergebnis.....	303
1.4.	Passivierungspflicht, -wahrrecht und -verbot	304
2.	Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Steuerbilanz.....	305
2.1.	Rückstellungen als ausschliessliche gesetzliche Grundlage für den Ansatz von Verbindlichkeiten.....	305
2.2.	Voraussetzungen der steuerlichen Rückstellungen.....	306
2.2.1.	Buchmässigkeit	306
2.2.2.	Geschäftsmässige Begründetheit.....	307
2.3.	Rückstellungen für Verpflichtungen und andere unmittelbar drohende Verlustrisiken	309
2.3.1.	Gesetzlicher Anwendungsumfang.....	309
2.3.1.1.	<i>Allgemeines</i>	309
2.3.1.2.	<i>Unbestimmte Verpflichtungen</i>	310
2.3.1.3.	<i>Andere unmittelbar drohende Verlustrisiken</i>	311
2.3.2.	Konformität mit den handelsrechtlichen Ansatzkriterien	312
2.3.2.1.	<i>Allgemeines</i>	312
2.3.2.2.	<i>Ansatzkriterien im Einzelnen</i>	313
2.3.2.3.	<i>Zwischenergebnis</i>	315
2.4.	Ausgewählte steuergesetzliche Rückstellungen und ihre Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption.....	316
2.4.1.	Vorbemerkung.....	316
2.4.2.	Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge.....	316
2.4.2.1.	<i>Allgemeines</i>	316
2.4.2.2.	<i>Konformität mit dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff</i>	317
2.4.2.3.	<i>Konsequenz für die steuerliche Gewinnermittlung</i>	318
2.4.3.	Steuerliche Ersatzbeschaffungsrückstellung	319
2.4.3.1.	<i>Allgemeines</i>	319
2.4.3.2.	<i>Konformität mit dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff</i>	322
2.4.3.3.	<i>Konsequenz für die steuerliche Gewinnermittlung</i>	324
2.4.4.	Rückstellungen für Grossreparaturen	325
2.4.4.1.	<i>Allgemeines</i>	325
2.4.4.2.	<i>Konformität mit dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff</i>	326
2.4.4.3.	<i>Konsequenz für die steuerliche Gewinnermittlung</i>	327
2.4.5.	Rückstellungen für Restrukturierungen.....	327
2.4.5.1.	<i>Allgemeines</i>	327

	2.4.5.2. <i>Konformität mit dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff</i>	328
	2.4.6. <i>Zwischenergebnis</i>	329
B.	Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz	330
1.	Erstbewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen	330
1.1.	Einzelbewertungsprinzip	330
1.2.	Höhe der Verbindlichkeit	332
1.2.1.	Nennwertprinzip für Verbindlichkeiten.....	332
1.2.2.	Rückstellungen als Schätzungen	333
1.3.	Konformität mit der steuerlichen Gewinnermittlung.....	334
2.	Folgebewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen.....	335
2.1.	Werthaltigkeitsprüfung für Rückstellungen in der Handelsbilanz.....	335
2.1.1.	Allgemeines	335
2.1.2.	Korrektur von Rückstellungen in der Folgebewertung.....	336
2.1.3.	Verwendung der Rückstellung	337
2.2.	Werthaltigkeitsprüfung von Rückstellungen in der Steuerbilanz.....	337
2.2.1.	Allgemeines	337
2.2.2.	Konformität mit der Handelsbilanz	339
2.3.	Nachholung von Rückstellungen.....	340
2.3.1.	Handelsrechtliche Zulässigkeit.....	340
2.3.2.	Steuerrechtliche Zulässigkeit	341
C.	Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von eigenen Kapitalanteilen ..	342
1.	Handelsrechtliche Bilanzierung von eigenen Kapitalanteilen	342
1.1.	Vorbemerkung	342
1.2.	Bilanzierung eigener Kapitalanteile nach altem Recht.....	343
1.2.1.	Erwerb.....	343
1.2.2.	Folgebewertung beim Halten der eigenen Kapitalanteile	346
1.2.3.	Veräußerung.....	348
1.2.4.	Kapitalherabsetzung	349
1.3.	Gesetzliche Grundlage im revidierten Rechnungslegungsrecht.....	350
1.4.	Bilanzierung von eigenen Kapitalanteilen im revidierten Rechnungslegungsrecht.....	352
1.4.1.	Erwerb.....	352
1.4.1.1.	<i>Bilanzierung</i>	352
1.4.1.2.	<i>Hintergrund</i>	353
1.4.1.3.	<i>Vereinbarkeit mit der Abkoppelungsthese</i>	355
1.4.2.	Folgebewertung beim Halten der eigenen Kapitalanteile	356
1.4.3.	Veräußerung.....	356
1.4.4.	Kapitalherabsetzung	359
2.	Eigene Kapitalanteile in der steuerlichen Gewinnermittlung	360
2.1.	Grundlagen.....	360
2.1.1.	Rückkauf eigener Kapitalanteile als steuerrechtliche Teilliquidation	360
2.1.2.	Gesetzliche Grundlage	362

2.2.	Steuerfolgen und steuerbilanzielle Behandlung beim Erwerb, Halten und Veräussern eigener Kapitalanteile unter dem alten Rechnungslegungsrecht	364
2.2.1.	Erwerb eigener Kapitalanteile	364
2.2.1.1.	<i>Erwerb im Zusammenhang mit einer Kapitalherabsetzung</i>	364
2.2.1.2.	<i>Erwerb mit Überschreitung der handelsrechtlichen Prozentgrenzen</i>	365
2.2.1.3.	<i>Erwerb mit Überschreiten der Haltefristen gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG</i>	366
2.2.1.4.	<i>Erwerb bei fehlender Teilliquidation</i>	368
2.2.2.	Folgebewertung beim Halten der eigenen Kapitalanteile	369
2.2.2.1.	<i>Steuerrechtlich nicht amortisierte Kapitalanteile</i>	369
2.2.2.2.	<i>Steuerrechtlich amortisierte Kapitalanteile</i>	369
2.2.3.	Veräusserung der eigenen Kapitalanteile	370
2.2.3.1.	<i>Steuerrechtlich nicht amortisierte Kapitalanteile</i>	370
2.2.3.2.	<i>Steuerrechtlich amortisierte Kapitalanteile</i>	371
2.2.4.	Bemessung des steuerlichen Eigenkapitals	371
2.3.	Steuerliche Auswirkungen der Bilanzierung von direkt erworbenen eigenen Kapitalanteilen nach dem revidierten Rechnungslegungsrecht bei Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips	372
2.3.1.	Erwerb eigener Kapitalanteile	372
2.3.2.	Folgebewertung eigener Kapitalanteile	374
2.3.3.	Veräusserung eigener Kapitalanteile	375
2.3.4.	Bemessung des steuerlich massgebenden Eigenkapitals	376
2.4.	Konformität mit den steuergesetzlichen Vorschriften	377
2.4.1.	Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips.....	377
2.4.2.	Art. 4a VStG als Korrektornorm für die Bilanzierung eigener Kapitalanteile	378
2.4.3.	Steuergesetzliche Gewinnermittlungsregeln als Anknüpfungspunkte zur Bilanzkorrektur	380
2.4.3.1.	<i>Allgemeines</i>	380
2.4.3.2.	<i>Aufgabe des handelsrechtlichen Aktivierungsverbots für die Steuerbilanz?</i>	381
2.4.3.3.	<i>Erfassung von Wertsteigerungen und Veräusserungserlösen über die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne</i>	382
2.4.4.	Steuerbares Eigenkapital im Besonderen	383
2.4.5.	Zwischenergebnis.....	383
D.	Erkenntnisse und Fortsetzung	384

4. Teil: Schlussbetrachtung 389

§ 9 Ausblick 389

A.	Die Zukunft des Massgeblichkeitsprinzips	389
1.	Fortführung der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit	389

2.	Anpassungsbedarf der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung de lege ferenda zur Fortführung der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit.....	392
B.	Alternative Modelle der steuerlichen Gewinnermittlung.....	395
1.	Vorbemerkung	395
2.	Materielle Massgeblichkeit	395
3.	Aufgabe des Massgeblichkeitsprinzips	396
3.1.	Eigenständiges Steuerbilanzrecht.....	396
3.2.	Konzernbesteuerung.....	397
3.3.	Cashflow Steuer	399
4.	Zwischenergebnis.....	400
§ 10 Zusammenfassende Übersicht		403
Sachregister		409

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Gang der Arbeit	8
Abbildung 2:	GoR-Systematik nach revidiertem Rechnungslegungsrecht	38
Abbildung 3:	Bilanzierung des Erwerbs eigener Kapitalanteile nach altem Rechnungslegungsrecht	345
Abbildung 4:	Folgebewertung eigener Kapitalanteile bei Wertverlust nach altem Rechnungslegungsrecht	346
Abbildung 5:	Folgebewertung eigener Kapitalanteile zum Kurswert nach altem Rechnungslegungsrecht	348
Abbildung 6:	Veräusserung eigener Kapitalanteile mit Gewinn oder Verlust nach altem Rechnungslegungsrecht	349
Abbildung 7:	Erwerb eigener Kapitalanteile nach revidiertem Rechnungslegungsrecht	353
Abbildung 8:	Erfolgsneutrale Veräusserung eigener Kapitalanteile nach revidiertem Rechnungslegungsrecht	358
Abbildung 9:	Handels- und Steuerbilanz mit eigenen Kapitalanteilen nach Ablauf der steuerlichen Haltefrist gemäss altem Rechnungslegungsrecht	368

Abkürzungsverzeichnis

4. EG-Bilanzrichtlinie	Vierte Richtlinie des Rates aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrags über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (vom 25.7.1978), 78/660/EWG
AbV BE	Abschreibungsverordnung (AbV) (vom 18.10.2000) Kanton Bern, BSG 661.312.59
AG	Aktiengesellschaft
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AJP	Aktuelle Juristische Praxis
a.M.	anderer Meinung
Amtl. Bull.	Amtliches Bulletin
aOR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) in der Fassung vom 1.10.2012
AR	Kanton Appenzell-Ausserrhoden
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht
ASC	Accounting Standards Codification
Aufl.	Auflage
BankG	Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG) (vom 8.11.1934), SR 952.0
BankV	Verordnung über die Banken und Sparkassen (Bankenverordnung, BankV) (vom 30.4.2014), SR 952.02
BB	Betriebs-Berater
BBl	Bundesblatt der schweizerischen Eidgenossenschaft
BdBSt	Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer

	(BdBSt) (bis 31.12.1982 WStB; in Kraft bis 31.12.1994, aufgehoben mit Art. 201 DBG)
BFH	(deutscher) Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des (deutschen) Bundesfinanzhofs
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGE	Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts
BGer	Bundesgericht
BilMoG	(deutsches) Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzmodernisierungsgesetz – BilMoG) (vom 25.5.2009)
BL	Kanton Basel-Land
BMF	(deutsches) Bundesministerium für Finanzen
BR ZH	Bundessteuer-Rekurskommission Zürich
BS	Kanton Basel-Stadt
bspw.	beispielsweise
Bst.	Buchstabe
BstBl.	(deutsches) Bundessteuerblatt
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
BVerfG	(deutsches) Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
DCF	Discounted Cash Flow
d.h.	das heisst
Diss.	Dissertation
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
E-	Entwurf
XXX	

E.	Erwägung(en)
EF	Expert Focus
EJPD	Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement
ESTG	(deutsches) Einkommenssteuergesetz (ESTG) (vom 8.10.2009)
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
EuZ	Zeitschrift für Europarecht
F.	Folie
f./ff.	folgend(e)
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIFO	first in – first out
FINMA	Eidgenössische Finanzmarktaufsicht
Fn.	Fussnote(n)
FR	Finanz-Rundschau
FStR	IFF Forum für Steuerrecht
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GesKR	Gesellschafts- und Kapitalmarktrecht
GKB	gemeinschaftliche Körperschaftsteuer- Bemessungsgrundlage
GKKB	gemeinschaftliche konsolidierte Körperschafts- steuer-Bemessungsgrundlage
gl.M.	gleicher Meinung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung
GoR	Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungsle- gung
GR	Kanton Graubünden
Habil.	Habilitation
HGB	(deutsches) Handelsgesetzbuch (HGB) (vom 10.5.1897)

HIFO	highest in – first out
Hrsg.	Herausgeber
HWP	Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
i.d.R.	in der Regel
IFF	Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics (der Universität St. Gallen)
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFRS for SME	International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards
IStR	Internationales Steuerrecht
i.V.m.	in Verbindung mit
JU	Kanton Jura
KMU	Klein- und Mittelunternehmen
KommanditAG	Kommanditaktiengesellschaft
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarkt- orientierte Rechnungslegung
KS	Kreisschreiben
LIFO	last in – first out
LIPM	Loi sur l'imposition des personnes morales (LIPM) (du 23 septembre 1994) Kanton Genf, rs/GE D 3 15
LIPP	Loi sur l'imposition des personnes physiques (LIPP) (du 27 septembre 2009) Kanton Genf, rs/GE D 3 08
LU	Kanton Luzern
Mio.	Million
m.w.H.	mit weiteren Hinweisen
Nr.	Nummer

OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
OTC	Over the counter
Pra	Die Praxis
RAG	Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG) (vom 16.12.2005), SR 221.302
RK	Rahmenkonzept
Rz.	Randziffer(n)
S.	Seite(n)
SG	Kanton St. Gallen
SO	Kanton Solothurn
sog.	sogenannt
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
ST	Schweizer Treuhänder
STATNET	Statistik der Unternehmensstruktur
StB	Steuerbuch
StE	Der Steuerentscheid
StG AG	Steuergesetz (StG) (vom 15.12.1998) Kanton Aargau, SAR 651.00
StG AI	Steuergesetz (StG) (vom 25.4.1999) Kanton Appenzell-Innerrhoden, GS 640.000
StG AR	Steuergesetz (vom 21.5.2000) Kanton Appenzell-Ausserrhoden, bGS 621.11
StG BE	Steuergesetz (StG) (vom 21.5.2000) Kanton Bern, BSG 661.11
StG BL	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) (vom 7.2.1974) Kanton Basel-Land, GS 331
StG BS	Gesetz über die direkten Steuern (Steuergesetz) (vom 12.4.2000) Kanton Basel-Stadt, SG 640.100

StG FR	Steuergesetz über die direkten Kantonssteuern (DStG) (vom 6.6.2000) Kanton Fribourg, SGF 631.1
StG GL	Steuergesetz (StG) (vom 7.5.2000) Kanton Glarus, GS VI C/1/1
StG GR	Steuergesetz für den Kanton Graubünden (vom 8.6.1986), BR 720.000
StG JU	Loi d'impôt (du 26 mai 1988) Kanton Jura, RSJU 641.11
StG LU	Steuergesetz (StG) (vom 22.11.1999) Kanton Luzern, SRL 620
StG NE	Loi sur les contributions directes (LCdir) (vom 21.3.2000) Kanton Neuenburg, RSN 631.0
StG NW	Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (Steuergesetz, StG) (vom 22.3.2000) Kanton Nidwalden, NR 521.1
StG OW	Steuergesetz (vom 30.10.1994) Kanton Obwalden, GDB 641.1
StG SG	Steuergesetz (vom 9.4.1998) Kanton St. Gallen, SGS 811.1
StG SH	Gesetz über die direkten Steuern (vom 20.3.2000) Kanton Schaffhausen, SHR 641.100
StG SO	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) (vom 1.12.1985) Kanton Solothurn, BGS 614.11
StG SZ	Steuergesetz (vom 9.2.2000) Kanton Schwyz, SRSZ 21.10
StG TG	Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) (vom 14.9.1992) Kanton Thurgau, RB 640.1
StG TI	Legge tributaria (del 21 giugno 1994) Kanton Tessin, RL 640.100
StG UR	Gesetz über die direkten Steuern im Kanton Uri (vom 26.9.2010), RB 3.2211
StG VD	Loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI) Kanton Waadt, RSV 642.11

StG VS	Steuergesetz (vom 10.3.1976) Kanton Wallis, SGS 642.1
StG ZG	Steuergesetz (vom 25.5.2000) Kanton Zug, BGS 632.1
StG ZH	Steuergesetz (StG) (vom 8.6.1997) Kanton Zürich, LS 631.1
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch (vom 21.12.1937), SR 311.0
StGV AG	Verordnung zum Steuergesetz (StGV) (vom 11.9.2000) Kanton Aargau, SAR 651.111
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
StP TG	Steuerpraxis Kanton Thurgau
StR	Steuer Revue
StRK FR	Steuerrekurskommission Fribourg
StRK ZH	Steuerrekurskommission Zürich
StuW	Steuer und Wirtschaft
StV Nr. 19 SO	Steuerverordnung Nr. 19: Steuerfreie Rücklagen für Forschung, Betriebsumstellungen und Betriebsumstrukturierungen, (vom 28.1.1986) Kanton Solothurn, BGS 614.159.19.
StV NW	Vollzugsverordnung zum Gesetz über die Steuern des Kantons und die Gemeinden (Steuerverordnung) (vom 19.12.2000) Kanton Nidwalden, NR 521.11
StV OW	Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz (vom 18.11.1994) Kanton Obwalden, GDB 641.41
StV SH	Verordnung über die direkten Steuern (vom 26.1.2001) Kanton Schaffhausen, SHR 641.111
Swiss GAAP FER	Schweizerische Fachempfehlungen für Rechnungslegung
SZ	Kanton Schwyz

SZW	Schweizerische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzmarktrecht
TG	Kanton Thurgau
TI	Kanton Tessin
TREX	Der Treuhandexperte
u.a.	unter anderem
UR	Kanton Uri
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
UStR I/II	Unternehmenssteuerreform I/II
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
v.	vom
VASR	Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) (vom 21.11.2012), SR 221.432
VD	Kanton Waadt
VE	Vorentwurf/Vernehmlassungsentwurf
VE-RRG	Vorentwurf für ein Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision
VGer AG	Verwaltungsgericht Aargau
VGer FR	Verwaltungsgericht Fribourg
VGer ZH	Verwaltungsgericht Zürich
vgl.	vergleiche
VStG	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG) (vom 13.10.1965), SR 642.21
VStV	Verordnung über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV) (vom 19.12.1966), SR 642.211
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel

ZG	Kanton Zug
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZH	Kanton Zürich
Ziff.	Ziffer(n)
zit.	zitiert
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik
zsis)	Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht
ZStP	Zürcher Steuerpraxis
zugl.	zugleich

Quellenverzeichnis

A. Literatur

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995.
- ALTORFER JÜRIG, Abschreibungen auf Aktiven des Anlagevermögens aus steuerlicher Sicht, Zürich 1992. (zugl. Diss. Zürich)
- ALTORFER JÜRIG/ALTORFER JÜRIG B., Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen (Teil 1), ST 2009, 270 ff.
- ALTORFER JÜRIG/DUSS FABIAN/FELBER MICHAEL, Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, Zürich 2014. (zit.: ALTORFER/DUSS/FELBER, Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts)
- ALTORFER JÜRIG/DUSS FABIAN/FELBER MICHAEL, Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, ASA 2014/2015, 521 ff. (zit.: ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung)
- ALTORFER JÜRIG/DUSS FABIAN/FELBER MICHAEL, Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, Zürich 2014. (zit.: ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz)
- ALTORFER JÜRIG/DUSS FABIAN/FELBER MICHAEL, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, StR 2015, 724 ff. (zit.: ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen)
- ALTORFER JÜRIG/GRETER MARCO, Kommentar zu Art. 5 VStG Rz. 116–195, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Bauer-Balmelli Maja (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012.
- ACHLEITNER ANN-KRISTIN, Die Normierung der Rechnungslegung. Eine vergleichende Untersuchung unterschiedlicher institutioneller Ausgestaltungen des nationalen und internationalen Standardsetzungsprozesses, Winterthur 1995. (zugl. Habil. St. Gallen)

- ACHLEITNER ANN-KRISTIN/BEHR GIORGIO/SCHÄFER DIRK, Internationale Rechnungslegung. Grundlagen, Einzelfragen und Praxisanwendungen, 4. Aufl., München 2011.
- ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Nochmals Plädoyer für eine Abschaffung der «umgekehrten Massgeblichkeit»!, BB 2008, 1057 ff. (zit.: ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFTEN, Plädoyer)
- ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFTEN, Stellungnahme zu dem Entwurf eines BilMoG: Grundkonzept und Aktivierungsfragen, BB 2008, 152 ff. (zit.: ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFTEN, Stellungnahme)
- ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFTEN, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, BB 2002, 2372 ff. (zit.: ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFTEN, Zur Fortentwicklung)
- ARBEITSKREIS «EXTERNE UNTERNEHMENSRECHNUNG» DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT, Behandlung «eigener Aktien» nach deutschem Recht und US GAAP unter besonderer Berücksichtigung der Änderungen des KonTraG, Der Betrieb 1998, 1673 ff.
- ARNOLD ARND, Die Zukunft des Verhältnisses von Handelsbilanz und steuerlicher Gewinnermittlung, StuW 2005, 148 ff.
- BACH STEFAN, Der Cash-flow als Bemessungsgrundlage der Unternehmensbesteuerung, in: Smekal Christian/Sendlhofer Rupert/Winner Hannes (Hrsg.), Einkommen versus Konsum. Ansatzpunkte zur Steuerreformdiskussion, Heidelberg 1999, 85 ff.
- BAETGE JÖRG/KIRSCH HANS-JÜRGEN/THIELE STEFAN, Bilanzen, 14. Aufl., Düsseldorf 2017.
- BAETGE JÖRG/THIELE STEFAN, Gesellschafterschutz versus Gläubigerschutz – Rechenschaft versus Kapitalerhaltung, in: Budde Wolfgang Dieter/Moxter Adolf/Offerhaus Klaus (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h.c. Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 11 ff.
- BALLWIESER WOLFGANG, Chancen und Gefahren einer Übernahme amerikanischer Rechnungslegung, in: Budde Wolfgang Dieter/Moxter Adolf/Offerhaus Klaus (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h.c. Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 25 ff. (zit.: BALLWIESER, Chancen und Gefahren)

- BALLWIESER WOLFGANG, IFRS Rechnungslegung. Konzept, Regeln und Wirkungen, 3. Aufl., München 2013. (zit.: BALLWIESER, IFRS Rechnungslegung)
- BALLWIESER WOLFGANG, Informations-GoB – auch im Lichte von IAS und US GAAP, KoR 2002, 115 ff. (zit.: BALLWIESER, Informations-GoB)
- BALLWIESER WOLFGANG, Ist das Massgeblichkeitsprinzip überholt?, BFuP 1990, 477 ff. (zit.: BALLWIESER, Massgeblichkeitsprinzip)
- BALLWIESER WOLFGANG, Kommentar zu § 249, 250, 252 und 253 HGB, in: Schmidt Karsten (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., München 2013. (zit.: BALLWIESER, § ... HGB Rz. ...)
- BALLWIESER WOLFGANG, Möglichkeiten und Grenzen der Erstellung einer Einheitsbilanz – Zur Rolle und Entwicklung des Massgeblichkeitsprinzips, in: Mellinshoff Rudolf/Schön Wolfgang/Viskorf Hermann-Ulrich (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat. Festschrift für Wolfgang Spindler zum 65. Geburtstag, Köln 2011, 577 ff. (zit.: BALLWIESER, Möglichkeiten und Grenzen der Erstellung einer Einheitsbilanz)
- BALLWIESER WOLFGANG, Rechnungslegung im Umbruch – Entwicklungen, Ziele, Missverständnisse, ST 2002, 295 ff. (zit.: BALLWIESER, Rechnungslegung im Umbruch)
- BALLWIESER WOLFGANG, Zum Nutzen handelsrechtlicher Rechnungslegung, in: Ballwieser Wolfgang/Moxter Adolf/Nonnenmacher Rolf (Hrsg.), Rechnungslegung – Warum und wie. Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag, München 1996, 1 ff. (zit.: BALLWIESER, Nutzen handelsrechtlicher Rechnungslegung)
- BARTHOLET OLIVER, Transferpreisberichtigung und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung deutsch-schweizerischer Konzernbeziehungen, Basel 1995. (zugl. Diss. Basel)
- BAUEN MARC, Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen aus steuerrechtlicher Sicht unter besonderer Berücksichtigung des Massgeblichkeitsprinzips, der steuerlichen Verlustverrechnung und der aktienrechtlichen Grundlagen, Zürich 1998. (zugl. Diss. Basel)
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Zürich 2001. (zugl. Diss. Zürich)
- BAUER-BALMELLI MAJA/FISLER THOMAS, Art. 4a VStG in: Bauer-Balmelli Maja/Fisler Thomas (Hrsg.), Die Praxis der Bundessteuern II. Teil.

Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Loseblattsammlung, Basel 2017.

- BAUMANN HANSPETER/SPICHIGER STEPHAN, Die Erfolgsrechnung im neuen Rechnungslegungsrecht. Die wichtigsten Änderungen bei der Darstellung und Gliederung, ST 2012, 875 ff.
- BEHNISCH URS R., Kommentar zu Art. 127 BV, in: Waldmann Bernhard/Belser Eva Maria/Epiney Astrid (Hrsg.), Schweizerische Bundesverfassung, Basler Kommentar, Basel 2015. (zit.: BEHNISCH, Art. 127 BV)
- BEHNISCH URS R., Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: von Büren Roland (Hrsg.), Aktienrecht 1992–1997: Versuch einer Bilanz. Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Bern 1998, 21 ff.
- BEHR GIORGIO, Bewertung – ein neues Konzept, ST 1999, 443 ff. (zit.: BEHR, Bewertung)
- BEHR GIORGIO, Die Schweiz steht mit der neuen Rechnungslegung gut da, ST 2012, 796 ff. (zit.: BEHR, Schweiz)
- BEHR GIORGIO, Rechtliche oder wirtschaftliche Betrachtungsweise – die Antwort der Rechnungslegung, in: Schweizer Rainer J./Burkert Herbert/Gasser Urs (Hrsg.), Festschrift für Nicolas Druey, Zürich 2002, 31 ff. (zit.: BEHR, Rechtliche oder wirtschaftliche Betrachtungsweise)
- BEHR GIORGIO, Stille Reserven gemäss Aktienrecht – Illusion oder Realität, in: von der Crone Hans Caspar/Weber Rolf H./Zäch Roger/Zobl Dieter, Neuere Tendenzen im Gesellschaftsrecht. Festschrift für Peter Forstmoser, Zürich 2003. (zit.: BEHR, Stille Reserven)
- BEHR GIORGIO/LEIBFRIED PETER, Rechnungslegung, 4. Aufl., Zürich 2014.
- BEISSE HEINRICH, Die Generalnorm des neuen Bilanzrechts, in: Knobbe-Keuk Brigitte/Klein Franz/Moxter Adolf (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h.c. Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 25 ff. (zit.: BEISSE, Generalnorm)
- BEISSE HEINRICH, Zehn Jahre «True and fair view», in: Ballwieser Wolfgang/Moxter Adolf/Nonnenmacher Rolf (Hrsg.), Rechnungslegung – Warum und wie. Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag, München 1996, 27 ff. (zit.: BEISSE, True and fair view)
- BEISSE HEINRICH, Zum neuen Bild des Bilanzrechtssystems, in: Ballwieser Wolfgang/Böcking Hans-Joachim/Drukarczyk Jochen/Schmidt Reinhard H. (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 3 ff. (zit.: BEISSE, Bilanzrechtssystem)

- BENZ ROLF, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000. (zugl. Diss. Zürich)
- BERNDT THOMAS, Das neue Rechnungslegungsrecht – Regelungskonzeption im Dilemma zwischen Informationsfunktion und Zahlungsbemessungsfunktion, in: Waldburger Robert/Sester Peter/Peter Christoph/Baer Charlotte M. (Hrsg.), Law & Economics. Festschrift für Peter Nobel zum 70. Geburtstag, Bern 2015, 135 ff.
- BERGER MARKUS, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 2001/2002, 539 ff.
- BEUSCH MICHAEL, Kommentar zu Art. 102 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Bern 2016.
- BIAGGINI GIOVANNI (Hrsg.), BV Kommentar Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft und Auszüge aus der EMRK, den UNO-Pakten sowie dem BGG, Zürich 2007.
- BLUMENSTEIN ERNST, System des Steuerrechts, 3. Aufl., Zürich 1971. (zit.: BLUMENSTEIN, System)
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016.
- BLUMENSTEIN IRENE, Die allgemeine eidgenössische Wehrsteuer unter Berücksichtigung der gesamten Rechtsprechung betreffend die direkten Bundessteuern, Zürich 1943. (zit.: BLUMENSTEIN, Allgemeine eidgenössische Wehrsteuer)
- BLUMER KARL/GRAF ADOLF, Kaufmännische Bilanz und Steuerbilanz, 8. Aufl., Zürich 1983.
- BÖCKING HANS-JOACHIM/GROS MARIUS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, DStR 2007, 2339 ff. (zit.: BÖCKING/GROS, IFRS)
- BÖCKING HANS-JOACHIM/GROS MARIUS, Kommentar zu § 264 HGB Pflicht zur Aufstellung, in: Joost Detlev/Strohn Lutz (Hrsg.), Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., München 2014.
- BÖCKLI PETER, Auswirkungen der neuen Rechnungslegung auf die Gewinnsteuer – Ungereimtheiten, Widersprüche und ungelöste Fragen?, ST 2011, 234 ff. (zit.: BÖCKLI, Auswirkungen auf die Gewinnsteuer)
- BÖCKLI PETER, Das neue OR-Rechnungslegungsrecht – Die Fassung des Ständerates unter der kritischen Lupe, ST 2010, 160 ff. (zit.: BÖCKLI, Fassung des Ständerates)

- BÖCKLI PETER, Einführung in die IFRS/IAS. International Financial Reporting Standards – knapp und deutsch, 2. Aufl., Zürich 2005. (zit.: BÖCKLI, Einführung in die IFRS/IAS).
- BÖCKLI PETER, Gemisch von Neuerungen und Altgewohntem in der OR-Rechnungslegung Modell 2011, ST 2011, 696 ff. (zit.: BÖCKLI, Gemisch)
- BÖCKLI PETER, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich 2014. (zit.: BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung)
- BÖCKLI PETER, Neue OR-Rechnungslegung. Herausgegriffene Probleme und Lösungsansätze, ST 2012, 821 ff. (zit.: BÖCKLI, Probleme und Lösungsansätze)
- BÖCKLI PETER, OR-Fremdwährungsabschluss als Grundlage für die Bemessung der Schweizer Gewinnsteuer, in: Uttinger Laurence/Rentzsch Daniel P./Luzi Conradin (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht. Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, 185 ff. (zit.: BÖCKLI, OR-Fremdwährungsabschluss)
- BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich 2009. (zit.: BÖCKLI, Aktienrecht)
- BÖCKLI PETER, Zum Vorentwurf für eine Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts – Eine kritische Übersicht, GesKR 2006, 4 ff. (zit.: BÖCKLI, Vorentwurf Aktien- und Rechnungslegungsrecht)
- BOEMLE MAX/FRANK HANSPETER, Die eigenen Aktien in der schweizerischen Rechnungslegung. Wachsende Bedeutung der Transaktionen mit eigenen Aktien, ST 2001, 939 ff.
- BOEMLE MAX/LUTZ RALF, Der Jahresabschluss, 5. Aufl., Zürich 2008.
- BÖHI ROLAND, Das verdeckte Eigenkapital im Steuerrecht, Zürich 2014. (zugl. Diss. Zürich)
- BOOG MARKUS, Kommentar zu Art. 251 StGB, in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar. Strafrecht II Art. 111–392 StGB, 3. Aufl., Basel 2013.
- BRÜLISAUER PETER/KRUMMENACHER OLIVER, Kommentar zu Art. 24 StHG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern und Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Bern 2016.

- BRÜLISAUER PETER/MÜHLEMANN MARCO, Kommentar zu Art. 58 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Bern 2016.
- BUCHELER RÉMY, Réserve pour propres actions: une analyse juridique, EF 2015, 197 ff.
- BUCHMANN RENÉ/DUSS FABIAN/HANDSCHIN LUKAS, Rechnungslegung in Fremdwährung – Ein Paradigmenwechsel im neuen Rechnungslegungsrecht?, ST 2013, 821 ff.
- BUCHMANN RENÉ/HAAG STEFAN/HAAAS SUSANNE, Erfahrungen mit der Einzel- und Gruppenbewertung im Rechnungslegungsrecht, EF 2015, 661 ff.
- BUCHMANN RENÉ/NEUHAUS MARKUS R., Ausweis eigener Kapitalanteile aus Sicht des Rechnungslegungs- und des Steuerrechts, EF 2016, 29 f.
- BUCHSER MICHAEL/JAUSSI THOMAS, Zivil- und steuerrechtliche Probleme beim direkten und indirekten Rückkauf eigener Aktien, ASA 2001/2002, 619 ff.
- BUCHSER MICHAEL/DZAMKO DANIEL, Von einem Etappenziel, sich scheidenden Geistern und einem blassen Stern am Steuerhimmel. Zwischenstand aus der Sicht des Steuerrechts bei der Revision der Rechnungslegungsvorschriften, StR 2007, 336 ff.
- BÜHLER OTTMAR/SCHERPF PETER, Bilanz und Steuer, 7. Aufl., München 1971.
- BÜHLMANN ANDREAS, Die Bedeutung der stillen Reserven nach dem revidierten Aktienrecht, Zürich 1996. (zugl. Diss. Fribourg)
- BURKHALTER ROLAND, Massgeblichkeitsgrundsatz. Der steuerliche Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Bern 2003. (zugl. Diss. St. Gallen)
- CAGIANUT FRANCIS, Bedeutung der Kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht mit besonderer Berücksichtigung der Bilanzkorrekturen, ASA 1968/1969, 137 ff.
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993.
- CLEMM HERMANN, § 264 HGB und Wahlrechte, in: Förtschle Gerhart/Kaiser Klaus/Moxter Adolf (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel. Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 135 ff.

- COTTING RENÉ/BOEMLE MAX, True and fair View-Konzept versus Fair Presentation, ST 2000, 788 ff.
- DAEPP MARTIN/SCHALTEGGER CHRISTOPH A., Moderne Steuersysteme. Grundfragen und Reformvorschläge vom 10. September 2004, abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/allgemein/steuerpolitik/fachinformationen/gutachten-und-berichte.html>> (22.5.2018).
- DELL'ANNA FABIO/DE HALLER THIBAUT/SCHNEIDER LAURENZ, Funktionelle Währung und Darstellungswährung aus steuerlicher Sicht. Ein den verschiedenen Herausforderungen Rechnung tragender Lösungsansatz, EF 2015, 619 ff.
- DIETERLE ROBERT, Stille Reserven bei der Jahresrechnung aus buchungs-technischer und aktienrechtlicher Sicht, Bern 1996.
- DIGERONIMO ANGELO, Das Konzept von Art. 34 RRG (Verhältnis zum Steuerrecht), ASA 2000/2001, 45 ff.
- DÖLLERER GEORG, Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, deren Entstehung und Ermittlung, BB 1959, 1217 ff. (zit.: DÖLLERER, GoB)
- DÖLLERER GEORG, Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, BB 1971, 1333 ff. (zit.: DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz)
- DORALT WERNER, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, Der Betrieb 1998, 1357 f.
- DRESCHER SEBASTIAN, Zur Zukunft des deutschen Massgeblichkeitsgrundsatzes. US-GAAP orientierte Reform des handelsrechtlichen Bilanzsystems, Düsseldorf 2002. (zugl. Diss. Berlin)
- DRUEY JEAN NICOLAS, Die Rechnungslegung, GesKR Sondernummer 2008, 55 ff.
- DRUEY JEAN NICOLAS/DRUEY JUST EVA/GLANZMANN LUKAS, Gesellschafts- und Handelsrecht, 11. Aufl., Zürich 2015.
- EBERHARTINGER EVA, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, Wien 2000. (zugl. Habil. Wien)
- EBERLE RETO, Analyse der neuen Vorschriften zur Rechnungslegung, in: Rudolphi Corinne/Meyer Ronny/Eicher Daniel (Hrsg.), Boemle Max, Festschrift zum 80. Geburtstag, Zürich 2008, 213 ff. (zit.: EBERLE, Analyse)
- EBERLE RETO, Neuregelung der Rechnungslegung – Erste Eindrücke, ST 2008, 395 ff. (zit.: EBERLE, Neuregelung)

- EICHENBERGER OLIVIER, Individualbesteuerung der natürlichen Personen für die Schweiz. Modelle, Vor- und Nachteile sowie Alternativen, Bern 2008. (zugl. Diss. St. Gallen)
- EICHENBERGER RENÉ/GEHRIGER PIERRE-OLIVIER, Erwerb eigener Aktien – Aktien- contra Steuerrecht, ST 1997, 469 ff.
- EICHHORN KLAUS THOMAS, Das Massgeblichkeitsprinzip bei Rechnungslegung nach International Accounting Standards, Köln 2000. (zugl. Diss. Mannheim)
- ESTERER FRIEDRICH, Auswirkungen des Bilanzmodernisierungsgesetzes (BilMoG) auf die steuerliche Gewinnermittlung, in: Kessler Wolfgang/Förster Guido/Watrin Christoph (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung. Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, München 2010, 627 ff.
- EULER ROLAND, Das System der Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Stuttgart 1996. (zugl. Habil. Frankfurt am Main)
- EULER ROLAND, Steuerbilanzielle Konsequenzen in der internationalisierten Rechnungslegung, StuW 1998, 15 ff. (zit.: EULER, Steuerbilanzielle Konsequenzen)
- FELLER CHRISTIAN, Das neue Rechnungslegungsrecht – Praxisfragen und Umsetzung, TREX 2016, 216 f. (zit.: FELLER, Praxisfragen und Umsetzung)
- FELLER CHRISTIAN, Neues Rechnungslegungsrecht – Erstmalige Anwendung, TREX 2015, 206 ff. (zit.: FELLER, Neues Rechnungslegungsrecht)
- FONTANA MARCO/HANDSCHIN LUKAS, Ausweis stiller Reserven in der Erfolgsrechnung. Neuerungen im allgemeinen Rechnungslegungsrecht, ST 2014, 650 ff.
- FREI WALTER, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, ZStP 1994, 231 ff.
- FREIDANK CARL-CHRISTIAN/VELTE PATRICK, Quo vadis Massgeblichkeit? Eine Analyse aus rechtshistorischer, steuersystematischer und betriebswirtschaftlicher Sicht, StuW 2010, 185 ff.
- FRIAUF KARL HEINRICH, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gesetzgebung über die Steuern vom Einkommen und vom Ertrag, in: Friauf Karl Heinrich (Hrsg.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, DStJG Band Nr. 12, Köln 1989, 3 ff.
- FRITZ-SCHMIED GUDRUN, Die steuerbilanzielle Gewinnermittlung. Prinzipien und Folgerungen einer periodengerechten und entscheidungsneutralen Konzeption, Wien 2005. (zugl. Diss. Klagenfurt)

- FUCHS STEFAN, Die Steuergeldwäscherei im Schweizer Recht. Darstellung und Würdigung des Bundesgesetzes zur Umsetzung der 2012 revidierten Empfehlungen der GAFI/FATF im Steuerbereich, Bern 2017. (zugl. Diss. St. Gallen)
- FUNK PHILIPP, Kommentar zu § 36 StG AG, in: Klöti-Weber Marianne/Siegrist Dave/Weber Dieter (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri-Bern, 2015.
- GIGER ERNST, Der Erwerb eigener Aktien aus aktienrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, Bern 1995. (zugl. Diss. Bern) (zit.: GIGER, Erwerb eigener Aktien)
- GIGER ERNST, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, ST 2009, 324 ff. (zit.: GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit)
- GLANZMANN LUKAS, Das neue Rechnungslegungsrecht, in: Kunz Peter V./Arter Oliver/Jörg Florian S. (Hrsg.), Entwicklungen im Gesellschaftsrecht, Bern 2013, 251 ff.
- GLANZMANN LUKAS, Die Bilanzierung des Eigenkapitals im Einzelabschluss von Kapitalgesellschaften, SZW 2017, 274 ff. (zit.: GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals)
- GLASER ANDREAS, Auf dem Weg zu einer sachgerechten Konzernbesteuerung – die GKKB als Leitbild?, DStR 2011, 2317 ff.
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genf 2005. (zugl. Diss. Genf) (zit.: GLAUSER, Apports)
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Fiscalité et nouveau droit comptable, StR 1999, 457 ff. (zit.: GLAUSER, Fiscalité)
- GLAUSER PIERRE-MARIE, IFRS et droit fiscal. Les normes true and fair view et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel, ASA 2005/2006, 529 ff. (zit.: GLAUSER, IFRS)
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Steueraspekte der Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts – Im Besonderen der Revision des Rechnungslegungsrechts, in: Watter Rolf (Hrsg.), Die «grosse» Aktienrechtsrevision. Eine Standortbestimmung per Ende 2010, Zürich 2010, 337 ff. (zit.: GLAUSER, Steueraspekte)
- GNOS URS P./HOHLER DOMINIK, Gesellschaftsrecht – Entwicklungen 2016, Bern 2017.

- GRAF HELMUT/BISLE MICHAEL, Kommentar zu HGB § 264 Pflicht zur Aufstellung, in: Hennrichs Joachim/Kleindiek Detlef/Watrin Christoph (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Bilanzrecht, Band 2, München 2013.
- GRETER MARCO, Abschied vom Milchbüchlein, ST 2014, 172 ff. (zit.: GRETER, Abschied vom Milchbüchlein)
- GRETER MARCO, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Zürich 2000. (zugl. Diss. Zürich)
- GROH MANFRED, Der Fall Tomberger – Nachlese und Ausblick, DStR 1998, 813 ff. (zit.: GROH, Fall Tomberger)
- GROH MANFRED, Der Kampf um das Massgeblichkeitsprinzip, in: Meffert Heribert/Krawitz Norbert (Hrsg.), Unternehmensrechnung und Besteuerung. Grundfragen und Entwicklungen. Festschrift für Dietrich Börner zum 65. Geburtstag, 177 ff. (zit.: GROH, Kampf um das Massgeblichkeitsprinzip)
- GROH MANFRED, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Imparitätsprinzip und Teilwertabschreibung, Der Betrieb 1999, 978 ff. (zit.: GROH, Imparitätsprinzip)
- GRÜNBLATT DIETER, Nichtfiskalische Zielsetzungen bei Fiskalsteuern, Basel 1994. (zugl. Diss. Basel)
- GRÜTTER ALFRED, Die Eidgenössische Wehrsteuer, ihre Entwicklung und Bedeutung, Zürich 1968. (zugl. Diss. Zürich)
- GÜNKEL MANFRED, Die Massgeblichkeit nach der Bilanzrechtsreform (BilMoG), in: Kessler Wolfgang/Förster Guido/Watrin Christoph (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung. Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, München 2010, 509 ff.
- GURTNER PETER, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, ASA 1992/1993, 355 ff. (zit.: GURTNER, Steuerobjekt)
- GURTNER PETER, Die Steuerbilanz als wirtschaftspolitisches Lenkungsinstrument – Würdigung der wehrsteuerlichen Erleichterungen zur Milderung der wirtschaftlichen Schwierigkeiten, ASA 1978/1979, 561 ff. (zit.: GURTNER, Steuerbilanz als wirtschaftspolitisches Lenkungsinstrument)
- GURTNER PETER, Inflation, Nominalwertprinzip und Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des Gewinnsteuerrechts, Bern 1980. (zugl. Diss. Bern) (zit.: GURTNER, Inflation)
- GURTNER PETER, Kalte Progression, Besteuerung von Scheineinkommen und «Inflationssteuer», ASA 1981/1982, 112 ff. (zit.: GURTNER, Kalte Progression)

- GURTNER PETER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, ASA 2000/2001, 63 ff. (zit.: GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit)
- GURTNER PETER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR – Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, ST 2010, 385 ff. (zit.: GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR)
- GURTNER PETER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, in: Kunz Peter V./Herren Dorothea/Cottier Thomas/Matteotti René (Hrsg.), Wirtschaftsrecht in Theorie und Praxis. Festschrift für Roland von Büren, Basel 2009, 847 ff. (zit.: GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit)
- GURTNER PETER, Verdeckte Kapitaleinlagen als Objekt der Gewinnsteuer, StR 2002, 547 ff. (zit.: GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlagen)
- GUTSCHE ROBERT, Kommentar zu Art. 959a OR in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, Zürich 2014.
- HAAG STEFAN, Ermessensentscheide im neuen Rechnungslegungsrecht, ST 2014, 874 ff.
- HAAS CHRISTIAN, Eigene Aktien und Kapitalverlust, ST 2013, 921 ff. (zit.: HAAS, Eigene Aktien)
- HAAS SUSANNE, Diskrepanzen zwischen neuem Rechnungslegungsrecht und bestehendem Aktienrecht, ST 2014, 868 ff. (zit.: HAAS, Diskrepanzen)
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Zürich 2016.
- HANDSCHIN LUKAS, Eigene Aktien im Konzern, ST 2013, 485 ff. (zit.: HANDSCHIN, Eigene Aktien)
- HANDSCHIN LUKAS, Erwerb eigener börsenkotierter Aktien, SZW 2017, 291 ff. (zit.: HANDSCHIN, Erwerb eigener börsenkotierter Aktien)
- HANDSCHIN LUKAS, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Basel 2016. (zit.: Handschin, Rechnungslegung)
- HANGARTNER YVO, Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, in: Cagianut F. (Hrsg.), Steuerrecht, Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts. Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern 1995, 91 ff.
- HEIL-FROIDEVAUX ADRIENNE, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, Bern 2006. (zugl. Diss. Bern)

- HELBLING ANDREAS, Internationale Sitzverlegungen und Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, Zürich 2010. (zugl. Diss. Zürich) (zit.: HELBLING, Internationale Sitzverlegung)
- HELBLING CARL, Entwurf für ein neues Rechnungslegungsrecht in der Schweiz, in: Altenburger Otto H./Janschek Otto/Müller Heinrich (Hrsg.), Fortschritte im Rechnungswesen. Vorschläge für Weiterentwicklungen im Dienste der Unternehmens- und Konzernsteuerung durch Unternehmensorgane und Eigentümer. Gerhard Seicht zum 60. Geburtstag, Wiesbaden 1999, 103 ff.
- HENNRICHS JOACHIM, § 9 Steuerrechtliche Gewinnermittlung (Bilanzsteuerrecht), in: Tipke Klaus/Lang Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., Köln 2018. (zit.: HENNRICHS, § 9 Rz. ...)
- HENNRICHS JOACHIM, Bilanzgestützte Kapitalerhaltung, HGB-Jahresabschluss und Massgeblichkeitsprinzip – Dinosaurier der Rechtsgeschichte?, StuW 2005, 257 ff. (zit.: HENNRICHS, Dinosaurier)
- HENNRICHS JOACHIM, Der steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz gem. § 5 EStG – Stand und Perspektiven –, StuW 1999, 138 ff. (zit.: HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz)
- HENNRICHS JOACHIM, GoB im Spannungsfeld von BilMoG und IFRS, WPg 2011, 861 ff. (zit.: HENNRICHS, GoB)
- HENNRICHS JOACHIM, Leistungsfähigkeit – objektives Nettoprinzip – Rückstellung, in: Tipke Klaus/Seer Roman/Hey Johanna/Englisch Joachim (Hrsg.), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag. Gestaltung der Steuerrechtsordnung, Köln 2010. (zit.: HENNRICHS, Leistungsfähigkeit)
- HENNRICHS JOACHIM, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien für die Steuerbilanz?, in: Ebling Iris (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG Band Nr. 24, Köln 2001, 301 ff. (zit.: HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien)
- HERZIG NORBERT, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung. Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung. Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004. (zit.: HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung)
- HERZIG NORBERT, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, ST 2011, 618 ff. (zit.: HERZIG, Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung)
- HERZIG NORBERT/BÄR MICHAELA, Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts, Der Betrieb 2003, 1 ff.

- HERZIG NORBERT/KUHR JOHANNES, Realisations- und Imparitätsprinzip im Richtlinienentwurf der GKKB, StuW 2011, 305 ff.
- HEUBERGER RETO, Das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerbilanz in den USA und in der Schweiz – ein Rechtsvergleich, ASA 2002/2003, 513 ff. (zit.: HEUBERGER, Verhältnis)
- HEUBERGER RETO, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001. (zugl. Diss. Bern) (zit.: HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung)
- HEY JOHANNA, § 8 Einkommensteuer und § 19 Arten und Rechtfertigungen von Steuervergünstigungen, in: Tipke Klaus/Lang Joachim (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl., Köln 2018. (zit.: HEY, § ... Rz. ...)
- HEY JOHANNA, Harmonisierung der Unternehmensbesteuerung in Europa, Köln 1997. (zugl. Diss. Köln) (zit.: HEY, Harmonisierung)
- HEY JOHANNA, Verfassungsrechtliche Massstäbe der Unternehmensbesteuerung, in: Kessler Wolfgang/Förster Guido/Watrin Christoph (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung. Festschrift für Norbert Herzig zum 65. Geburtstag, München 2010, 7 ff. (zit.: HEY, Verfassungsrechtliche Massstäbe)
- HEY JOHANNA, Zur Geltung des Gebots der Folgerichtigkeit im Unternehmenssteuerrecht. Zugleich Besprechung der Entscheidung des BVerfG zum Verbot von Jubiläumsrückstellungen vom 12.5.2009, DStR 2009, 2561 ff. (zit.: HEY, Zur Geltung des Gebots)
- HINNY PASCAL, Die steuerrechtliche Behandlung der Marke im Konzern (einschliesslich Steuerplanung), Bern 1995. (zugl. Diss. St. Gallen)
- HOCHREUTENER HANS-PETER, Die Eidgenössischen Stempelabgaben und die Verrechnungssteuer, Bern 2013.
- HOFFMANN WOLF-DIETER/LÜDENBACH NORBERT, Das Realisationsprinzip – 1884 und heute – Eine kleine (Geburtstags-)Gabe für Adolf Moxter, DStR 2004, 1758 ff.
- HÖHN ERNST, Verfassungsgrundsätze über die Besteuerung, in: Cagianut Francis/Geiger Willy/Hangartner Yvo/Höhn Ernst (Hrsg.), Aktuelle Probleme des Staats- und Verwaltungsrechts. Festschrift für Otto K. Kaufmann, Bern 1989, 125 ff.
- HÖHN ERNST/DIRIWÄCHTER HANS-BEAT, Rückstellungen für Spätfolgen der Leistungserstellung im Steuerrecht, ST 1984, 283 ff.
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht Band I: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten, 9. Aufl., Bern 2001. (zit.: HÖHN/WALDBURGER, Band I)

- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht Band II: Steuern bei Vermögen, Erwerbstätigkeit, Unternehmen, Vorsorge, Versicherung, 9. Aufl., Bern 2002. (zit.: HÖHN/WALDBURGER, Band II)
- HUGUENIN CLAIRE/HUBERT-PUTSCHERT CLAIRE, Innmoniatkontrakte, in: Kren Kostkiewicz Jolanta/Wolf Stephan/Amstutz Marc/Fankhauser Roland (Hrsg.), OR Kommentar. Schweizerisches Obligationenrecht, 3. Aufl., Zürich 2016.
- HÜTTSCHE TOBIAS, Kommentar zu Art. 960a OR, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, Zürich 2014.
- HÜTTSCHE TOBIAS/TEITLER-FEINBERG EVELYN, Wenn ich nicht weiss wohin... Überlegungen zur Aktivierung von Vermögenswerten nach Art. 959 Abs. 2 OR, EF 2016, 730 ff.
- HWP, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014.
- HWP, Band 1. Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009. (zit.: HWP 2009)
- IN-ALBON-SENNRICH REBECCA MARTHA, Die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber unter besonderer Berücksichtigung der Teilbesteuerung, Zürich 2014. (zugl. Diss. Luzern)
- JENSEN MICHAEL C./MECKLING WILLIAM H., Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Cost and Ownership Structure, Journal of Financial Economics 1976, 305 ff.
- JOB GION, Steuerplanung im Jahresabschluss – Eine Analyse der operativen Steuerplanung unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Gewinnausweisplanung, Zürich 1996. (zugl. Diss. Zürich)
- KÄFER KARL, Obligationenrecht, 2. Abteilung – Die kaufmännische Buchführung, 2. Teilband – Kommentar zu den Art. 958–964 OR, Bern 1981.
- KAHLE HOLGER/GÜNTER SIMONE, Entwicklung des Handels- und Steuerbilanzrechts nach dem BilMoG, StuW 2012, 43 ff.
- KÄNZIG ERNST, Der Begriff der Realisation von Unternehmensgewinnen, ASA 1972/1973, 81 ff. (zit.: KÄNZIG, Begriff der Realisation)
- KÄNZIG ERNST, Der Unternehmensgewinn im Sinne des Steuerrechts, in: Assistenten am Steuerrechtlichen Seminar der Universität Bern (Hrsg.), Grundfragen des Unternehmenssteuerrechts. Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, Basel 1983, 110 ff. (zit.: KÄNZIG, Unternehmensgewinn)

- KÄNZIG ERNST, Die Einzelbewertung des Geschäftsvermögens nach schweizerischem Steuergesetz, in: Assistenten am Steuerrechtlichen Seminar der Universität Bern (Hrsg.), Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts. Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, Basel 1983, 153 ff. (zit.: KÄNZIG, Einzelbewertung)
- KÄNZIG ERNST, Die Kostenrechnung im Wehrsteuerrecht (dargestellt am Beispiel der Bauzinsen und Baukreditzinsen), ASA 1973/1974, 81 ff. (zit.: KÄNZIG, Kostenrechnung)
- KÄNZIG ERNST, Steuerrechtliche Fragen in Zusammenhang mit der Unternehmensteilung, ASA 1977/1978, 545 ff. (zit.: KÄNZIG, Steuerrechtliche Fragen)
- KÄNZIG ERNST, Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer) I. Teil Art. 1–44 WStB. Einleitung. Wehrsteuerpflicht. Wehrsteuer der natürlichen Personen, 2. Aufl., Basel 1982.
- KÄNZIG ERNST, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), II. Teil Art. 48–64 BdBSt, 2. Aufl., Basel 1992.
- KESSLER FRANZ J., Kommentar zu Art. 959c OR, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, Zürich 2014. (zit.: KESSLER, Art. 959c OR)
- KESSLER HARALD, Verabschiedet sich der Bundesfinanzhof vom Imparitätsprinzip? – Gedanken zur jüngeren Rechtsprechung und zur Rechtsposition von Heinrich Weber-Grellet, DStR 1994, 1289 ff.
- KIRSCH HANNO, Die Bedeutung der Generalnorm für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften nach dem Bilanzmodernisierungsgesetz und nach dem Gesetz zur Erleichterung für Kleinstkapitalgesellschaften, DSZ 2013, 257 ff.
- KLEIBOLD THORSTEN HERBERT, Ausschüttungsregulierung und Insolvenzmessung. Mögliche Friktionen einer Übernahme der Swiss GAAP FER in das Schweizer Aktienrecht, Zürich 2011. (zugl. Diss. St. Gallen)
- KLEIBOLD THORSTEN HERBERT, Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien im neuen Rechnungslegungsrecht, ST 2012, 870 ff. (zit.: KLEIBOLD, Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien)
- KNOBBE-KEUK BRIGITTE, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., Köln 1993.
- KÖHLER STEFAN, Steuerliche Behandlung eigener Anteile, DB 2011, 15 ff.
- KONFERENZ STAATLICHER STEUERBERATER, Steuerharmonisierung. Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri-Bern 1995.

- KORT MICHAEL, Der Massgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1 EStG – Plädoyer für dessen Aufgabe, FR 2001, 53 ff.
- KRAUSS SEBASTIAN, Richtlinienvorschlag zur Gemeinsamen Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage vom 25.10.2016, IStR 2017, 479 ff.
- KRAWITZ NORBERT, Steuerliche Determinierung der Handelsbilanzpolitik. Ein Beitrag zur umgekehrten Massgeblichkeit, in: Meffert Heribert/Krawitz Norbert (Hrsg.), Unternehmensrechnung und -besteuerung. Grundfragen und Entwicklungen. Festschrift für Dietrich Börner, Wiesbaden 1998, 197 ff.
- KRIEGER ALBRECHT, Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, in: Knobbe-Keuk Brigitte/Klein Franz/Moxter Adolf (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h.c. Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, 327 ff.
- KROPFF BRUNO, Vorsichtsprinzip und Wahlrechte, in: Fischer Thomas R./Hömborg Reinhold (Hrsg.), Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung. Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse. Festschrift zum 60. Geburtstag von Jörg Baetge, Düsseldorf 1997.
- KRÜGEL RENE/BLATTMANN ANDREAS/LICHTSTEINER MICHA, Einzel- versus Gruppenbewertung von Immobilien. Der Sonderfall Baugenossenschaften, EF 2016, 718 ff.
- KRUMM MARCEL, Kommentar zu EStG § 5 Gewinn bei Kaufleuten und bestimmten anderen Gewerbetreibenden, in: Heuermann Bernd/Brandis Peter (Hrsg.), Blümich EStG KStG GewStG Kommentar, 141. Aufl., München 2018.
- KÜBLER FRIEDRICH, Vorsichtsprinzip versus Kapitalmarktinformation, in: Förtschle Gerhart/Kaiser Klaus/Moxter Adolf (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel. Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 361 ff.
- KUHN STEFAN/SEBESTYEN PETER/GADOLA CYPRIANO, Steuerliche Ersatzbeschaffung in neuem Kleid – Beurteilung der Neuerungen im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II unter besonderer Berücksichtigung eines internationalen Standortvergleichs, StR 2009, 538 ff.
- KUHN STEPHAN/GERBER RETO, Steuerliche Behandlung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte, ST 1998, 287 ff.
- KÜTING KARLHEINZ, Der Wahrheitsgehalt deutscher Bilanzen, DStR 1997, 84 ff.

- KÜTING KARLHEINZ/LAM SIU, Umsatzrealisierung dem Grunde nach – Ein Vergleich zwischen HGB, IFRS und dem Standardentwurf ED / 2011 / 6, DStR 2012, 2348 ff.
- KÜTING KARLHEINZ/STAMPA DANTE, Das neue deutsche Bilanzrecht für den Einzelabschluss – Überblick über die Neuerungen im Handelsrecht durch das Bilanzmodernisierungsgesetz (2. Teil), ST 2009, 920 ff.
- LAM SIU, Externe Finanzberichterstattung von Umsatzerlösen nach IFRS 15. Bilanzrechtliche Analyse und praktische Auswirkungen, Berlin 2017. (zugl. Diss. Saarland)
- LAMPERT FRANK, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des DBG und StHG, Basel 2000. (zugl. Diss. Genf)
- LAUTH BERND, Endgültiger Abschied von der Einheitsbilanz, DStR 2000, 1365 ff.
- LEFFSON ULRICH, Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987.
- LENHARD THEO, Abschreibungspraxis im schweizerischen Steuerrecht, StR 1970, 43 ff.
- LENZ CHRISTIAN/VON PLANTA ANDREAS, Kommentar zu Art. 659, 659a, 659b und 783 OR, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016.
- LIPP LORENZ, Kommentar zu Art. 957 ff. OR in: Roberto Vito/Trüeb Hans Rudolf (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht. Ergänzungsband: Revidiertes Rechnungslegungsrecht 2013, Zürich 2013.
- LOCHER PETER, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Aktien- und Steuerrecht, in: Behnisch Urs R./Marantelli Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts. Festschrift zum 70. Geburtstag, Bern 2014, 301 ff. (zit.: LOCHER, Verdeckte Gewinnausschüttung)
- LOCHER PETER, Ernst Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie in der Schweiz, ASA 1988/1989, 53 ff. (zit.: LOCHER, Ernst Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie)
- LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil I, Basel 2001. (zit.: LOCHER, Teil I).
- LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil II, Basel 2004. (zit.: LOCHER, Teil II).

- LOCHER PETER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer Teil III, Basel 2015. (zit.: LOCHER, Teil III)
- LOCHER PETER, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, ASA 1991/1992, 1 ff. (zit.: LOCHER, Legalitätsprinzip).
- LOCHER PETER, Praktikabilität im Steuerrecht (unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern), in: Behnisch Urs R./ Marantelli Adriano (Hrsg.), Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts. Festschrift zum 70. Geburtstag, Bern 2014, 229 ff. (zit.: LOCHER, Praktikabilität)
- LOCHER PETER, Steuerrechtliche Folgen der Revision des Aktienrechts, ASA 1992/1993, 97 ff. (zit.: LOCHER, Steuerrechtliche Folgen)
- LOSER SILVAN, Rechnungslegung in Fremdwährung, EF 2016, 724 ff.
- MARANTELLI ADRIANO, Kommentar zu Art. 2 DBG, in: Zweifel Martin/ Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Bern 2016.
- MARTI ARMIN/WETLI ROGER, Steuerlicher Fallstrick beim Handel mit eigenen Aktien. Eine Kritik an der angewandten Praxis der EStV, ST 2009, 175 ff.
- MARX JÜRGEN, Teilhaberthese als Leitbild zur Neukonzeption der steuerrechtlichen Gewinnermittlung nach Inkrafttreten des BilMoG, BB 2011, 1003 ff.
- MATHIAK WALTER, Handelsrechtliche Öffnungsklauseln und gewinnerhöhende Steuervergünstigungen, in: Ballwieser Wolfgang/Böcking Hans-Joachim/Drukarczyk Jochen/Schmidt Reinhard H. (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 313 ff.
- MATTEOTTI RENÉ, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung. Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, Bern 2007. (zugl. Habil. Bern)
- MATTEOTTI RENÉ/FELBER MICHAEL, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahr 2009 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, ASA 2010/2011, 749 ff. (zit.: MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2009)
- MATTEOTTI RENÉ/FELBER MICHAEL, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2011 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, ASA 2013/2014, 33 ff. (zit.: MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2011)

- MAYR GUNTER, Zukunftskonzepte der Einkünfteermittlung: BilMoG, Massgeblichkeitsgrundsatz und CCCTB, in: Hey Johanna (Hrsg.), Einkünfteermittlung, DStJG Band Nr. 34, Köln 2011, 327 ff.
- MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER Peter, Schweizerisches Gesellschaftsrecht mit Einbezug des künftigen Rechnungslegungsrechts und der Aktienrechtsreform, 11. Aufl., Bern 2012.
- MEISTER THOMAS/WINZAP MAURUS, Abzugsfähigkeit von Steuern bei juristischen Personen, FStR 2003, 67 ff.
- MENGIARDI PEIDER, Leitidee und Grundkonzeption des RRG, ST 1999, 9 ff.
- MERKT HANNO, Kommentar zu § 264 HGB Pflicht zur Aufstellung; Befreiung, in: Hopt Klaus J./Kumpan Christoph/Merkt Hanno/Roth Markus (Hrsg.), Beck'scher Kurz-Kommentare Handelsgesetzbuch mit GmbH & Co., Handelsklauseln, Bank- und Börsenrecht, Transportrecht (ohne Seerecht), 38. Aufl., München 2018.
- MEUTER HANS ULRICH, Gruppenbewertungen von Beteiligungen aus steuerrechtlicher Sicht, ZStP 2016, 191 ff.
- MONFERRINI ISABELLE, Immaterielle Werte in der Rechnungslegung, Zürich 2016. (zugl. Diss. Zürich)
- MORCK WINFRIED, Kommentar zu § 264 HGB, in: Koller Ingo/Kindler Peter/Roth Wulf-Henning/Morck Winfried (Hrsg.), Handelsgesetzbuch. Kommentar, 8. Aufl., München 2015.
- MÖTTELI HANS, Die Besteuerung der Aktiengesellschaft, der Genossenschaft und der Aktionäre im Kanton Zürich, Zürich 1935.
- MOXTER ADOLF, Aktivierungspflicht für selbsterstellte immaterielle Anlagewerte?, Der Betrieb 2008, 1514 ff. (zit.: MOXTER, Aktivierungspflicht)
- Moxter Adolf, Bilanzlehre Band II. Einführung in das neue Bilanzrecht, 3. Aufl., Wiesbaden 1986. (zit.: MOXTER, Bilanzlehre)
- MOXTER ADOLF, Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003. (zit.: MOXTER, Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung).
- MOXTER ADOLF, Grundwertungen in Bilanzrechtsordnungen – ein Vergleich von überkommenem deutschem Bilanzrecht und Jahresabschlussrichtlinie, in: Budde Wolfgang Dieter/Moxter Adolf/Offenhaus Klaus (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h.c. Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 347 ff. (zit.: MOXTER, Grundwertungen)

- MOXTER ADOLF, IFRS als Auslegungshilfe für handelsrechtliche GoB?, WPg 2009, 7 ff. (zit.: MOXTER, IFRS)
- MOXTER ADOLF, Neue Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen? (Teil I), DStR 2004, 1057 ff. (zit.: MOXTER, Neue Ansatzkriterien)
- MOXTER ADOLF, Rechnungslegungsmythen, BB 2000, 2143 ff. (zit.: MOXTER, Rechnungslegungsmythen)
- MOXTER ADOLF, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1997, 195 ff. (zit.: MOXTER, zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz)
- MOXTER ADOLF, Zum Verhältnis von handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmässiger Bilanzierung und True-and-fair-view-Gebot bei Kapitalgesellschaften, in: Förtschle Gerhart/Kaiser Klaus/Moxter Adolf (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel. Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, München 1995, 419 ff. (zit.: MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze)
- MÜLLER LUKAS/HENRY DAVID P./BARMETTLER PETER, Kommentar zu Art. 958, 958b, 958c und 960 OR, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, Zürich 2014.
- MÜLLER LUKAS/MÜHLEMANN MARKUS, Forschungs- und Entwicklungskosten nach neuem Rechnungslegungsrecht, AJP 2013, 1639 ff.
- MÜLLER WELF, Die Ausnahme und die Regel – Ein Lehrstück, dargestellt am so genannten Massgeblichkeitsprinzip, DStR 2001, 1858 ff.
- MÜLLER STEFAN/REINKE JENS, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Behandlung von eigenen Anteilen – Konkretisierung der steuerlichen Regelungen durch das BMF-Schreiben vom 27.11.2013, DStR 2014, 711 ff.
- MÜLLER-STEWENS GÜNTER/LECHNER CHRISTOPH, Strategisches Management. Wie strategische Initiativen zum Wandel führen, 4. Aufl., Stuttgart 2011.
- NEUHAUS MARKUS R., Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, ASA 2000/2001, 11 ff.
- NEUHAUS MARKUS R., Verdeckte Gewinnausschüttung aus steuerrechtlicher Sicht, in: Neuhaus Markus R./Scherrer Bruno/Fruttero Joëlle Zumoffen/Marti Armin/Voyame Claudine/Watter Rolf/Raemy Jean/Javet Jean-Pierre (Hrsg.), Verdeckte Gewinnausschüttungen, Zürich 1997. (zit.: NEUHAUS, Verdeckte Gewinnausschüttung)

- NEUHAUS MARKUS R./BALKANYI PATRICK, Kommentar zu Art. 669 OR, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 4. Aufl., Basel 2012.
- NEUHAUS MARKUS R./BALKANYI PATRICK, Kommentar zu Art. 670 OR, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016.
- NEUHAUS MARKUS R./GERBER RODOLFO, Kommentar zu Art. 959, 959a, 959b und Art. 959c OR, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016.
- NEUHAUS MARKUS R./HAAG STEFAN, Kommentar zu Art. 960, 960a, 960b, 960c und 960e OR, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016.
- NEUHAUS MARKUS R./SCHÄRER CHRISTOPH, Kommentar zu Art. 957 und 957a OR, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016.
- NEUHAUS MARKUS R./SCHNEIDER LAURENZ, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts. Schweizerisch-selbständiges Regelwerk mit eigenständigen Begriffsinhalten, ST 2013, 808 ff.
- NEUHAUS MARKUS R./SUTER DANIEL, Kommentar zu Art. 958b, 958c und 958d OR, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016.
- NOLD HANS JAKOB, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmenssteuerrecht, Bern. 1983. (zugl. Diss. St. Gallen)
- NÖSBERGER THOMAS, Wesentlichkeit als Grundsatz ordnungsmässiger Rechnungslegung im schweizerischen Aktienrecht, Zürich 1999. (zugl. Diss. Fribourg)
- NÖSBERGER THOMAS/BOEMLE MAX, Konzeption des neuen Rechnungslegungsrechts. Grundsätzliche Überlegungen zur Konzeption des neuen Rechts (1. Teil), ST 2014, 11 ff. (zit.: NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1)
- NÖSBERGER THOMAS/BOEMLE MAX, Konzeption des neuen Rechnungslegungsrechts. Definition von Aktiven und ausgewählte Fragestellungen (2. Teil), ST 2014, 165 ff. (zit.: NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2)
- OBERSON XAVIER, Droit fiscal suisse, 4. Aufl., Basel 2012.

- OBRIST THIERRY, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse. Changement de système fiscal et impôt sur le revenu et sur le bénéfice, Basel 2012. (zugl. Diss. Neuenburg)
- OECHSLIN HANSPETER, Die Entwicklung des Bundessteuersystems der Schweiz von 1848 bis 1966, Einsiedeln 1967. (zugl. Diss. Fribourg)
- OESCH MATTHIAS/OESCH CLAUDIA, Die «rechtliche Fragwürdigkeit» von ausserfiskalischen Zielen im Steuerrecht, in: Caroni Martina/Heselhaus Sebastian/Mathis Klaus/Norer Roland (Hrsg.), Auf der Scholle und in lichten Höhen. Verwaltungsrecht – Staatsrecht – Rechtssetzungslehre. Festschrift für Paul Richli zum 65. Geburtstag, Zürich 2011, 397 ff.
- OESTREICHER ANDREAS/SPENGLER CHRISTOPH, Massgeblichkeit der International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung? International vergleichende Analyse der wirtschaftlichen Wirkungen eines Übergangs auf die Rechnungslegung nach den IAS, Baden-Baden 1999.
- OSWALD DIANA, Eigene Aktien in der Rechnungslegung, Jusletter vom 22.9.2014.
- PASSARDI MARCO, Steuerliche Konsequenzen der Rechnungslegung, TREX 2014, 348 ff.
- PASSARDI MARCO/PASSARDI-ALLMENDINGER SILVIA, Das neue Rechnungslegungsrecht – Eine «neue doppelte Buchhaltung»? TREX 2012, 72 ff.
- PATON WILLIAM ANDREW/LITTLETON ANAIS CHARLES, An introduction to corporate accounting standards, Iowa 1940.
- PEZZER HEINZ-JÜRGEN, Bilanzierungsprinzipien als sachgerechte Massstäbe der Besteuerung, in: Doralt Werner (Hrsg.), Probleme des Steuerbilanzrechts. DStJG Band Nr. 14, Köln 1991. (zit.: PEZZER, Bilanzierungsprinzipien)
- PEZZER HEINZ-JÜRGEN, Rechtfertigung der Körperschaftssteuer und ihre Entwicklung zu einer allgemeinen Unternehmensteuer, in: Lang Joachim (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion. Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995. (zit.: PEZZER, Rechtfertigung der Körperschaftssteuer)
- PFAFF DIETER, Stille Reserven – Verzerrtes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, ST 2015, 456.
- PIFFNER DANIEL C./WATTER ROLF, Kommentar zu Art. 728a und 729a OR, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016.

- PLAUMANN SABINE, Auslegungshierarchie des HGB: Eine Analyse der Auslegungsquellen und bestehender Wechselwirkungen, Wiesbaden 2013. (zugl. Diss. Hagen)
- PORTER MICHAEL E., Wettbewerbsvorteile. Spitzenleistungen erreichen und behaupten, 8. Aufl., Frankfurt am Main 2014.
- PRINZ ULRICH, Arten der Einkünfteermittlung – Bestandsaufnahme und Kritik – Betriebsvermögensvergleich, in: Hey Johanna (Hrsg.), Einkünfteermittlung, DStJG Band Nr. 34, Köln 2011, 135 ff. (zit.: PRINZ, Betriebsvermögensvergleich)
- PRINZ ULRICH, Rückstellungen in der Steuerbilanz: Ein Gebot sachgerechter Leistungsfähigkeitsbesteuerung, Der Betrieb 2011, 492 ff. (zit.: PRINZ, Rückstellungen in der Steuerbilanz)
- PRINZ ULRICH/OTTO THOMAS, Steuerbilanzielle Behandlung von Entwicklungskosten für immaterielle Wirtschaftsgüter in Zeiten vernetzten Wirtschaftens, DStR 2017, 275 ff.
- RAAS SUSANNE, Die Entstehung der Besteuerung der juristischen Personen im Kanton Zürich und im Bund. Eine rechtshistorische Studie zur Besteuerung insbesondere der Kapitalgesellschaften von der zweiten Hälfte des 19. Jahrhunderts bis zur Mitte des 20. Jahrhunderts, Zürich 2012. (zugl. Diss. Zürich)
- RAUPBACH ARNDT, Das Steuerrecht als unerwünschte Rechtsquelle der Handelsbilanz, in: Ballwieser Wolfgang/Böcking Hans-Joachim/Drukarczyk Jochen/Schmidt Reinhard H. (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt. Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 101 ff. (zit.: RAUPBACH, Steuerrecht)
- RAUPBACH ARNDT, Von der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung zur Prädominanz des Steuerrechts in der Handelsbilanz, BFuP 1990, 515 ff. (zit.: RAUPBACH, Prädominanz)
- REGLI FLORIAN, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht. Mängel bei der Besteuerung von Konzernen im geltenden Recht, Konzernrechtswirklichkeit und Konzernwirklichkeitskonstruktion sowie Gestaltungsalternativen für eine Konzernbesteuerung in der Schweiz, Bern 2013. (zugl. Diss. St. Gallen)
- REGLI FLORIAN, Tendenzen der Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, SZW 2016, 21 ff. (zit.: REGLI, Tendenzen der Konzernbesteuerung)

- REICH MARKUS, Allgemeinheit der Steuer und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ST 1990, 171 ff. (zit.: REICH, Allgemeinheit)
- REICH MARKUS, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 1984/1985, 5 ff. (zit.: REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip)
- REICH MARKUS, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983. (zugl. Habil. Zürich) (zit.: REICH, Realisation)
- REICH MARKUS, Die ungerechtfertigte Bereicherung und andere rechtsgrundlose Vermögensübergänge im Einkommenssteuerrecht, FStR 2004, 3 ff. (zit.: REICH, Bereicherung)
- REICH MARKUS, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Zürich 2000. (zit.: REICH, Wirtschaftliche Doppelbelastung)
- REICH MARKUS, Steuerrecht, 2. Auflage, Zürich 2012. (zit.: REICH, Steuerrecht)
- REICH MARKUS, Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, in: Cagianut Francis/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern/Stuttgart/Wien 1995, 255 ff. (zit.: REICH, Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip)
- REICH MARKUS, Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat. Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern 1990, 97 ff. (zit.: REICH, Steuererhebungsprinzipien).
- REICH MARKUS/HUNZIKER SILVIA, Kommentar zu Art. 25 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Bern 2016.
- REICH MARKUS/UTTINGER LAURENCE, Praxisänderungen im Lichte der Rechtssicherheit und der Rechtsrichtigkeit, ZSR 2010, 163 ff.
- REICH MARKUS/VON AH JULIA, Kommentar zu Art. 18 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Bern 2016.
- REICH MARKUS/VON AH JULIA, Kommentar zu Art. 8 und 10 StHG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen

- Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern und Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Bern 2016.
- REICH MARKUS/WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2004 (1. Teil), FStR 2005, 224 ff.
- REICH MARKUS/WEIDMANN MARKUS, Kommentar zu Art. 20 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Bern 2016.
- REICH MARKUS/ZÜGER MARINA/BETSCHART PHILIPP, Kommentar zu Art. 27, 28, 29 und 30 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Bern 2016.
- REIMANN AUGUST/ZUPPINGER FERDINAND/SCHÄRRER ERWIN, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz. Zweiter Band Das Einkommen der natürlichen Personen (§§ 19–32 StG), Bern 1963.
- REINER GÜNTER, Kommentar zu § 264 HGB Pflicht zur Aufstellung, in: Schmidt Karsten (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 3. Aufl., München 2013.
- RENGGLI STEFAN/BITTERLI CHRISTIAN/LEUENBERGER LUKAS, Jahresabschluss-Bewertungen im Baugewerbe. Die relevanten Regulatorien für die Bewertung langfristiger Aufträge, EF 2015, 578 ff.
- RENTSCH DANIEL/ZÖBELI DANIEL, Rückstellungen gemäss Art. 960e OR – Umsetzung in der Praxis, in: Meyer Conrad/Pfaff Direter (Hrsg.), Finanz- und Rechnungswesen. Jahrbuch 2015, Zürich 2016, 167 ff.
- REUTTER THOMAS U./RASMUSSEN STEN E.D., Kommentar zu Art. 731 OR, in: Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016.
- RICHLI PAUL, Rechtsprobleme im Zusammenhang mit der Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für die Wirtschaft, ASA 1985/1986, 97 ff.
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016. (zit.: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. ...)
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013. (zit.: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § ...)

- RIEDERER FLURIN, Die Pflicht zur Bildung von Rückstellungen nach Art. 960e Abs. 2 OR, Zürich 2016.
- RIEDWEG PETER, Wechsel vom privilegierten zum ordentlichen Steuerstatus. Steuerfreie Aufdeckung stiller Reserven, in: Uttinger Laurence/Rentzsch Daniel P./Luzi Conradin (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht. Festschrift für Markus Reich, Zürich 2014, 141 ff.
- RIVIER JEAN-MARC, Vérité comptable et vérité fiscale? in: Reich Markus/Zweifel Martin (Hrsg.), Das schweizerische Steuerrecht – eine Standortbestimmung. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, Bern 1989, 405 ff.
- ROHNER CHRISTOPH, Kommentar zu Art. 9 BV, in: Ehrenzeller Bernhard/Schindler Benjamin/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich 2014.
- RÖTHLISBERGER RENÉ, Hat das Massgeblichkeitsprinzip ausgedient?, in: Mäusli-Allenspach Peter/Beusch Michael (Hrsg.), Steuern und Recht – Steuerrecht. Liber amicorum für Martin Zweifel, Basel 2013.
- RUFER THOMAS, Das Revisionsaufsichtsgesetz ist in Kraft – Erste Erfahrungen mit der Registrierung und Konkretisierung der Ziele der Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), ST 2007, S. 922 ff.
- SCHÄRER BERNHARD F., Rückkauf eigener Aktien bei der Verrechnungssteuer, zsis) 2010, BestCase Nr. 4. (zit.: SCHÄRER, BestCase Nr. 4)
- SCHÄRER BERNHARD F., Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht. Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot bei Aufwertungen und Sanierungen, Zürich 1997. (zugl. Diss. Zürich)
- SCHILDBACH THOMAS, Informationsorientierte Rechnungslegung und Marktbewertung, EF 2016, 460 ff.
- SCHINDLER BENJAMIN, Kommentar zu Art. 5 BV, in: Ehrenzeller Bernhard/Schindler Benjamin/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich 2014.
- SCHLOTTER CARSTEN, Verfassungsrechtliche Grenzen bei der Ausgestaltung des Steuerbilanzrechts, FR 2007, 951 ff.
- SCHMIDLIN LORENZ, Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, Winterthur 1956. (zugl. Diss. St. Gallen)

- SCHMIDT STEFAN/USINGER REINER, Kommentar zu § 243 HGB Aufstellungsgrundsatz, in: Grottel Bernd/Schmidt Stefan/Schubert Wolfgang J./Winkeljohann Norbert (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar. Handels- und Steuerbilanz §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 11. Aufl., München 2018.
- SCHMIDTMANN DIRK, Abstrakte und konkrete Bilanzierungsfähigkeit eigener Anteile nach dem Bilanzmodernisierungsgesetz, StuW 2010, 286 ff.
- SCHNEIDER DIETER, Ein Jahrhundert Unmassgeblichkeit des Massgeblichkeitsgrundsatzes, in: Baumhoff Hubertus/Dücker Reinhard/Köhler Stefan (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Wiesbaden 2010, 707 ff.
- SCHNEIDER FRANK/SANWALD RETO, Das neue Revisionsrecht auf der Zielgerade, ST 2007, S. 502 ff.
- SCHNEIDER LAURENZ/GOLDMANN DAMIR, Steuerliche Massgeblichkeit des revidierten Rechnungslegungsrechts, ST 2012, 909 ff.
- SCHÖN WOLFGANG, Die Steuerbilanz zwischen Handelsrecht und Grundgesetz, StuW 1995, 366 ff. (zit.: SCHÖN, Steuerbilanz)
- SCHÖN WOLFGANG, Die zivilrechtlichen Voraussetzungen der steuerrechtlichen Leistungsfähigkeit, StuW 2005, 247 ff. (zit.: SCHÖN, Zivilrechtlichen Voraussetzungen)
- SCHÖN WOLFGANG, Eine Zukunft für das Massgeblichkeitsprinzip, in: Schön Wolfgang (Hrsg.), Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005, 1 ff. (zit.: SCHÖN, Zukunft für das Massgeblichkeitsprinzip)
- SCHREIBER RENÉ/BOURQUIN GABRIEL, Reform der Unternehmensbesteuerung innerhalb der EU – Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, EuZ 2017, 116 ff.
- SCHREIBER ULRICH, Gewinnermittlung und Besteuerung der Einkommen, StuW 2002, 105 ff. (zit.: SCHREIBER, Gewinnermittlung)
- SCHREIBER ULRICH, Hat das Massgeblichkeitsprinzip noch eine Zukunft?, in: Budde Wolfgang Dieter/Moxter Adolf/Offerhaus Klaus (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 491 ff. (zit.: SCHREIBER, Massgeblichkeitsprinzip)
- SCHRIMPF-DÖRGES CLAUDIA E., § 13 Rückstellungen, in: Driesch Dirk/Riese Joachim/Schlüter Jörg/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 5. Aufl., München 2016.

- SCHUBERT WOLFGANG/ANDREJEWSKI KAI C., Kommentar zu § 253 HGB Zugangs- und Folgebewertung, in: Grottel Bernd/Schmidt Stefan/Schubert Wolfgang J./Winkeljohann Norbert (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar. Handels- und Steuerbilanz §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 11. Aufl., München 2018.
- SCHULER DAVID, Der Goodwill im Handels- und Gewinnsteuerrecht nach neuem Rechnungslegungsrecht, dem Vernehmlassungsentwurf zur Unternehmenssteuerreform III und unter Einbezug der Regelungen von IAS/IFRS, Zürich 2015. (zugl. Diss. Zürich)
- SCHULZE-OSTERLOH JOACHIM, Handelsrechtliche GoB und steuerliche Gewinnermittlung. Das Beispiel der Teilwertabschreibung, DStR 2011, 534 ff. (zit.: SCHULZE-OSTERLOH, GoB und steuerliche Gewinnermittlung)
- SCHULZE-OSTERLOH JOACHIM, Handels- und Steuerbilanz, ZGR 2000, 594 ff. (zit.: SCHULZE-OSTERLOH, Handels- und Steuerbilanz)
- SCHULZE-OSTERLOH JOACHIM, Verfassungsrechtliche Grenzen der bilanzsteuerrechtlichen Gesetzgebung. Nettoprinzip, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rückstellungen, Gewinnrealisierung, in: Pelka Jürgen (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung, DstJG Band Nr. 23, Köln 2000, 67 ff. (zit.: SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen)
- SEILER CHRISTIAN, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Objektives Nettoprinzip, in: Hey Johanna (Hrsg.), Einkünfteermittlung, DStJG Band Nr. 34, Köln 2011, 61 ff.
- SENN SILVIA MARIA, Die verfassungsrechtliche Verankerung von anerkannten Besteuerungsgrundsätzen unter besonderer Berücksichtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips, Zürich 1999. (zugl. Diss. Zürich)
- SIEGEL THEODOR, Saldierungsproblem bei Rückstellungen und die Subventionswirkung des Massgeblichkeitsprinzips. Der Vorlagebeschluss des X. Senats aus Sicht der Bilanzierungs- bzw. Besteuerungsprinzipien, BB 1994, 2237 ff.
- SIMON PATRICK, Aufwertungen in der Rechnungslegung und deren steuerlichen Folgen unter Berücksichtigung von Swiss GAAP FER, IFRS und der Aktienrechtsrevision, Basel 2015. (zugl. Diss. Basel)
- SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, FStR 2002, 3 ff. (zit.: SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip)
- SIMONEK MADELEINE, Rechtsgutachten betreffend die Einzelinitiative KR.-Nr. 20/2010 zur Abzugsfähigkeit von Bussen vom steuerbaren Gewinn erstattet an das Kantonale Steueramt Zürich, 29.9.2011, abrufbar unter

<https://www.steuern.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/aktuell.newsextern.-internet-de-aktuell-news-medienmitteilungen-2011-254_45_3_bussen.html> (25.8.2017). (zit.: SIMONEK, Rechtsgutachten)

- SIMONEK MADELEINE/HONGLER PETER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung. Die steuerrechtliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts, FStR 2010, 262 ff.
- SÖFFING GÜNTER, Für und Wider den Massgeblichkeitsgrundsatz, in: Förschle Gerhart/Kaiser Klaus/Moxter Adolf (Hrsg.), Rechenschaftslegung im Wandel. Festschrift für Wolfgang Dieter Budde, München 1995, S. 635 ff.
- SPENGLER CHRISTOPH, Bilanzrechtsmodernisierung – Zukunft der Steuerbilanz, FR 2009, 101 ff.
- SPENGLER CHRISTOPH/STUTZENBERGER KATHRIN, Widersprüche zwischen Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD), länderbezogener Berichtswesen (CbCR) und Wiederauflage einer Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GK(K)B), IStR 2018, 37 ff.
- SPORI PETER, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», ASA 2000/2001, 105 ff. (zit.: SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit)
- SPORI PETER, Zur steuersystematischen Realisation, ASA 1988/1989, 65 ff. (zit.: SPORI, Steuersystematische Realisation)
- SPÖRRI BEAT, Die aktienrechtliche Rückerstattungspflicht. Zivilrechtliche und steuerrechtliche Aspekte, Zürich 1996. (zugl. Diss. Zürich)
- SPROUSE ROBERT T./MOONITZ MAURICE, A tentative set of broad accounting principles for business enterprises. Accounting Research Study No. 3, AICPA, New York 1962.
- STÄHLIN WALO/SCHURTER ADRIAN, Ausgewählte Aspekte der EU-Unternehmenssteuerreform, EF 2017, 270 ff.
- STEFANI ULRIKE, Kommentar zu Art. 959 OR, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, Zürich 2014.
- STENZ THOMAS, Kommentar zu Art. 960e OR, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, Zürich 2014.
- STOLL JÜRGEN, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Zürich 1992. (zugl. Diss. Zürich)

- STREIM HANNES, Die Generalnorm des § 264 Abs. 2 HGB – Eine kritische Analyse, in: Ballwieser Wolfgang/Böcking Hans-Joachim/Drukarczyk Jochen/Schmidt Reinhard H. (Hrsg.), Bilanzrecht und Kapitalmarkt. Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, Düsseldorf 1994, 391 ff.
- SUTER DANIEL/TEITLER-FEINBERG EVELYN, Wertberichtigungen nach OR. Die Bedeutung allgemein anerkannter kaufmännischer Grundsätze, ST 2015, 226 ff.
- TADDEI PASCAL, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, Zürich 2012 (zugl. Diss. Zürich)
- TIPKE KLAUS, Das Steuerrechtsverhältnis und seine Elemente, in: Cagianut Francis/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts. Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern 1995, 401 ff. (zit.: TIPKE, Steuerrechtsverhältnis)
- TIPKE KLAUS, Die Steuerrechtsordnung Band I. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Köln 2000. (zit.: TIPKE, Band I)
- TIPKE KLAUS, Die Steuerrechtsordnung Band II. Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, 2. Aufl., Köln 2003. (zit.: TIPKE, Band II)
- TOMA ADRIANO, Das Eigenkapital der Aktiengesellschaft im neuen Rechnungslegungsrecht, Bern 2016. (zugl. Diss. Bern)
- VALLENDER KLAUS A./WIEDERKEHR RENÉ, Kommentar zu Art. 127 BV, in: Ehrenzeller Bernhard/Schindler Benjamin/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A. (Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung. St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich 2014.
- VELTE PATRICK/STAWINOVA MARTIN, Handels- und steuerbilanzielle (Teil-) Gewinnrealisierung bei (langfristigen) Werkverträgen. Eine kritische Würdigung vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 14.5.2014 und der «Irrweg» des BMF, StuW 2016, 118 ff.
- VON AH JULIA, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl., Zürich 2011.
- VON AH JULIA, Die Kapitalherabsetzung von Publikumsgesellschaften, Zürich 2001. (zugl. Diss. Zürich) (zit.: VON AH, Kapitalherabsetzung)
- VON AH JULIA, Kommentar zu Art. 4a VStG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael/Bauer-Balmelli Maja (Hrsg.), Kommentar zum Schweizeri-

schen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. Aufl., Basel 2012. (zit.: VON AH, Art. 4a VstG Rz. ...)

WAGNER FRANZ W., Welche Kriterien sollten die Neuordnung der steuerlichen Gewinnermittlung bestimmen?, BB 2002, 1885 ff.

WASSERMEYER FRANZ, Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und die Umkehr dieses Grundsatzes, in: Doralt Werner (Hrsg.), Probleme des Steuerbilanzrechts. DStJG Band Nr. 14, Köln 1991, 29 ff.

WAWRZINEK WOLFGANG/LÜBBIG MAIKE, § 2 Ansatz, Bewertung und Ausweis sowie zugrunde liegende Prinzipien der IFRS, in: Driesch Dirk/Riese Joachim/Schlüter Jörg/Senger Thomas (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch. Kommentierung der IFRS/IAS, 5. Aufl., München 2016.

WEBER ARNOLD, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Bern 1978. (zugl. Diss. Fribourg)

WEBER-GRELLET HEINRICH, Bestand und Reform des Bilanzsteuerrechts, DStR 1998, 1343 ff. (zit.: WEBER-GRELLET, Bestand und Reform)

WEBER-GRELLET HEINRICH, Der Apotheker-Fall – Anmerkungen und Konsequenzen zum Beschluss des Grossen Senats vom 23.6.1997 GrS 2/931, Der Betrieb 1997, 2233 ff. (zit.: WEBER-GRELLET, Apotheker-Fall)

WEBER-GRELLET HEINRICH, Der Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, BB 1999, 2659 ff. (zit.: WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen)

WEBER-GRELLET HEINRICH, Die Abschaffung des Massgeblichkeitsgrundsatzes – Zur (weiteren) Emanzipation des Steuerrechts, ZRP 2008, 146 ff. (zit.: WEBER-GRELLET, Abschaffung des Massgeblichkeitsgrundsatzes)

WEBER-GRELLET HEINRICH, Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung, Der Betrieb 2010, 2298 ff. (zit.: WEBER-GRELLET, Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung)

WEBER-GRELLET HEINRICH, Massgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, Der Betrieb 1994, 288 ff. (zit.: WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsschutz)

WEBER-GRELLET HEINRICH, Kommentar zu § 5 EstG Gewinn bei Kaufleuten und bei bestimmten anderen Gewerbetreibenden, in: Weber-Grellet (Hrsg.), Schmidt. Einkommenssteuergesetz. (zit.: WEBER-GRELLET, § 5 EstG)

- WEHRHEIM MICHAEL/FROSS INGO, Plädoyer für eine Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips, DStR 2010, 1348 ff. (zit.: WEHRHEIM/FROSS, Plädoyer für eine Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips)
- WEHRHEIM MICHAEL/FROSS INGO, Wider die Aushöhlung des Massgeblichkeitsprinzips, StuW 2010, 195 ff. (zit.: WEHRHEIM/FROSS, Wider die Aushöhlung des Massgeblichkeitsprinzips)
- WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation. Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Zürich 1996. (zugl. Diss. Zürich)
- WEISSENBARGER PHILIPPE, Kommentar zu Art. 152 StGB, in: Niggli Marcel Alexander/Wiprächtiger Hans (Hrsg.), Basler Kommentar. Strafrecht II Art. 111–392 StGB, 3. Aufl., Basel 2013.
- WIDLER ANTON, Die echte Realisation in StHG und DBG, ZStP 1993, 153 ff.
- WIDMER LUKAS, Das Legalitätsprinzip im Abgaberecht, Zürich 1988. (zugl. Diss. Zürich)
- WINKELJOHANN NORBERT/SHELLHORN MATHIAS, Kommentar zu HGB § 264 Pflicht zur Aufstellung; Befreiung, in: Grottel Bernd/Schmidt Stefan/Schubert Wolfgang J./Winkeljohann Norbert (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar. Handels- und Steuerbilanz §§ 238 bis 339, 342 bis 342e HGB, 11. Aufl., München 2018.
- WYSS HANS-PETER/MITTELSTEADT STEPHEN, Fair Value Accounting? Börsenkurs und Marktpreis in der Folgebewertung, ST 2012, 885 ff.
- YERSIN DANIELLE, Les buts extra-fiscaux assignées aux impôts directs, au regard de quelques principes constitutionnels, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat. Festschrift für Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern 1990, 47 ff.
- ZEITLER FRANZ-CHRISTOPH, «Konservative Bilanzierung» versus IAS – ein verlorener Kampf?, in: Budde Wolfgang Dieter/Moxter Adolf/Offerhaus Klaus (Hrsg.), Handelsbilanzen und Steuerbilanzen. Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h.c. Heinrich Beisse, Düsseldorf 1997, 599 ff.
- ZIHLER FLORIAN, Kommentar zu Art. 958e OR, in: Pfaff Dieter/Glanz Stephan/Stenz Thomas/Zihler Florian (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, Zürich 2014.
- ZIHLER FLORIAN, Überblick über das neue Rechnungslegungsrecht. Die neuen OR-Artikel sind besser als ihr Ruf, ST 2012, 806 ff. (zit.: ZIHLER, Überblick)

- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung. Probleme der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Bern 1984.
- ZWAHLEN BERNHARD/LISSI ALBERTO, Kommentar zu Art. 29/29a StHG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern und Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Bern 2016.
- ZWAHLEN BERNHARD/NYFFENEGGER NATALIE, Kommentar zu Art. 12 StHG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern und Kantone und Gemeinden (StHG), 3. Aufl., Bern 2016.
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL, Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, in: Kramer Ernst A./Nobel Peter/Waldburger Robert, Festschrift für Peter Böckli, Zürich 2006, 61 ff.
- ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA, Kommentar zu Art. 123 und 125 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Bern 2016.

B. Vortrags- und Präsentationsunterlagen

- DUSS FABIAN/BUCHMANN RENÉ, Neues Rechnungslegungsrecht: Auswirkungen auf das Steuerrecht, Referat St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2013, IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics, St. Gallen, 20./21.8.2013.
- RIEDWEG PETER/REMUND ANDREAS, Umstrukturierungen von Unternehmen, Referat St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2013, IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics, St. Gallen, 20./21.8.2013.
- WALDBURGER ROBERT/BUCHMANN RENÉ, Auswirkungen des neuen Rechnungslegungsrechts auf das Steuerrecht. Lösungshinweise, Referat St. Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2015, IFF Institut für Finanzwissenschaft, Finanzrecht und Law and Economics, St. Gallen, 25.8.2015.

C. Materialien

- Amtl. Bull. Nationalrat Herbstsession 2010, Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Herbstsession, 2010, 6. Sitzung vom 20.9.2010.
- Amtl. Bull. Ständerat Wintersession 2009, Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Wintersession, 2009, 8. Sitzung vom 3.12.2009.
- Begleitbericht VE-RRG, Vorentwürfe und Begleitbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) vom 29. Juni 1998 zuhanden des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartement, 29.6.1998, abrufbar unter <<https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/archiv/revision/vn-veber-d.pdf>> (19.8.2016).
- BMF Schreiben, BMF Schreiben vom 27.11.2013 IV C 2 – S 2742/07/10009, DOK 2013/1047768, Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile, DStR 2013, 2700 ff.
- Botschaft Aktienrecht, Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht) (vom 23.11.2016), BBl 2017, 399 ff.
- Botschaft Aktienrecht 1928, Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zu einem Gesetzesentwurf über die Revision der Titel XXIV bis XXXIII des schweizerischen Obligationenrechts (vom 21.2.1928), BBl 1928, 205 ff.
- Botschaft Aktienrecht 1983, Botschaft über die Revision des Aktienrechts (vom 23.2.1983), BBl 1983, 745 ff.
- Botschaft finanzielle Sanktionen, Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (vom 16.11.2016), BBl 2016, 8503 ff.
- Botschaft Rechnungslegung, Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) (vom 21.12.2007), BBl 2008, 1589 ff.
- Botschaft Steuervorlage 17, Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV 17) (vom 21.3.2018), BBl 2018, 2527 ff.
- Botschaft StHG und DBG, Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) (vom 25.5.1983), BBl 1983 III, 1 ff.

- Botschaft UStR I, Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 (vom 26.3.1997), BBl 1997, 1164 ff.
- Botschaft UStR II, Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4733 ff.
- Decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti TI, Kanton Tessin, Decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti (vom 13.11.1996), RL 644.300.
- Directives relatives à l'étendue des amortissements autorisés JU, Kanton Jura JU, Directives relatives à l'étendue des amortissements autorisés (vom 22.10.2002), RSJU 641.312.57.
- E-DBG Finanzielle Sanktionen, Entwurf des Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (vom 16.11.2016), BBl 2016, 8537 ff.
- E-OR, Entwurf zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) (vom 21.12.2007), BBl 2008, 1751 ff.
- E-OR Aktienrecht, Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht) (vom 23.11.2016), BBl 2017, 683 ff.
- E-StHG Finanzielle Sanktionen, Entwurf des Bundesgesetzes über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (vom 16.11.2016), BBl 2016, 8537 ff.
- E-StHG Steuervorlage 17, Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV 17) (vom 21.3.2018), BBl 2018, 2655 ff.
- FINMA-RS 2015/1, Rundschreiben 2015/1 Rechnungslegung Banken. Rechnungslegungsvorschriften für Banken, Effekthändler, Finanzgruppen und -konglomerate (RVB) (vom 27.3.2014), abrufbar unter <<https://www.finma.ch/de/news/2014/06/mm-rs-15-1-rechnungslegung-banken-20140603/>> (9.11.2017).
- IAS 37 deutsche Version, Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen vom 3. November 2008, VO (EG) Nr. 1126/2008, L/320/241 ff.
- KS EStV Aktienrechtsrevision, Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 27. Juli 1995: Auswirkungen der Aktienrechtsrevision vom 4. Oktober 1991 für die direkte Bundessteuer, ASA 1995/1996, 601 ff.

- KS EStV Nr. 5, Kreisschreiben Nr. 5 Unternehmenssteuerreform 1997 – Neuregelung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte (vom 19.8.1999), abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/kreisschreiben.html>> (27.3.2017).
- KS EStV Nr. 29a, Kreisschreiben Nr. 29a Kapitaleinlageprinzip neues Rechnungslegungsrecht (vom 9.9.2015), abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/kreisschreiben.html>> (27.3.2018).
- KS EStV Warendrittel I, Kreisschreiben vom 1. Februar 1951 betr. Abschreibungen auf Warenlager, ASA 1950/1951, 327 f.
- KS EStV Warendrittel II, Kreisschreiben der eidg. Steuerverwaltung vom 26. November 1951 betreffend Abschreibungen auf Warenlager in der VII. Wehrsteuerperiode, ASA 1951/1952, 241 f.
- Merkblatt A/1995 Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, Eidgenössische Steuerverwaltung, Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe. Merkblatt A 1995 (vom 17.3.2017), abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/merkblaetter.html>> (23.5.2018).
- Merkblatt A/1995 Elektrizitätswerke, Eidgenössische Steuerverwaltung, Abschreibungen auf dem Anlagevermögen der Elektrizitätswerke. Merkblatt A 1995 (vom 10.2.2017), abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/merkblaetter.html>> (24.11.2017).
- Merkblatt A/1995 Luftseilbahnen, Eidgenössische Steuerverwaltung, Abschreibungen auf Luftseilbahnen Pendelbahnen, Umlaufbahnen, Skilifte. Merkblatt A 1995 (vom 2.10.2015), abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/merkblaetter.html>> (24.11.2017).
- Merkblatt A/1995 Schiffe und Schifffahrtsanlagen, Eidgenössische Steuerverwaltung, Abschreibungen auf Schiffen und Schifffahrtsanlagen, Merkblatt A 1995 (vom 17.3.2017), abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/merkblaetter.html>> (24.11.2017).
- Merkblatt A/2001 Land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Eidgenössische Steuerverwaltung, Merkblatt über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, Merkblatt A 2001 (vom 27.9.2017), abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/direkte-bundessteuer/direkte-bundessteuer/fachinformationen/merkblaetter.html>> (24.11.2017).

- Richtlinie GKB, Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (vom 25.10.2016), 2016/0337 (CNS).
- Richtlinie GKKB, Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (vom 25.10.2016), 2016/0336 (CNS).
- Richtlinie GKKB 2011, Europäische Kommission, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) (vom 16.3.2011), 2011/0058 (CNS).
- Richtlinien EStV Warenlager, EStV, Richtlinien für die Behandlung übermässiger Rückstellungen auf Warenlager bei der Wehrsteuer vom 20. Dezember 1968, ASA 1968/1969, 277 ff.
- Übersicht Vernehmlassungsergebnisse VE-RRG, Übersicht über die Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) – Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA), Bern 2000, abrufbar unter <<https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/archiv/revision/ve-ueb-d.pdf>> (12.10.2015).
- VE-OR, Vernehmlassungsentwurf Obligationenrecht (VE-OR), 2.12.2005, abrufbar unter <<https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/archiv/aktienrechtsrevision/entw-d.pdf>> (12.10.2015).
- Vernehmlassungsergebnisse Obligationenrecht, Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht – Zusammenfassung der Vernehmlassungsergebnisse, Bern Februar 2007, abrufbar unter <https://www.admin.ch/ch/d/gg/pc/documents/1275/Ergebnis_d.pdf> (12.10.2015)
- Vernehmlassungsbericht Aktienrecht, Erläuternder Bericht zur Änderung Obligationenrechts (Aktienrecht), 28.11.2014, abrufbar unter <<https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/aktienrechtsrevision14/vn-ber-d.pdf>> (16.10.2015).
- Vernehmlassungsbericht Rechnungslegung, Begleitbericht zum Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht, 2.12.2005, abrufbar unter <https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/archiv/aktienrechtsrevision/vn-ber-d.pdf> (12.10.2015).
- VE-RRG, Vorentwurf für ein Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (VE-RRG), 29.6.1998, abrufbar unter <<https://www.bj.admin.ch/dam/data/bj/wirtschaft/gesetzgebung/archiv/revision/vn-veber-d.pdf>> (19.8.2016).

D. Berichte und Dokumente

- Finanzdirektion UR, Merkblatt über Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen vom 30. November 2006, abrufbar unter <http://www.ur.ch/dl.php/de/549a7dcd642de/np_Merkblatt_Abschreibungen_Rueckstellungen.pdf> (6.9.2017).
- IAS/IFRS, IASB, 2018 IFRS Standards (Red Book), IFRS Foundation, London 2018, abrufbar unter <<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/Menu>> (2.8.2017)
- SSK, Analyse des Vorstandes zum neuen Rechnungslegungsrecht. Beschluss des Vorstandes vom 12.2.2013, abrufbar unter <<http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/Neue%20Rechnungslegung%20Vorstand%20d.pdf>> (11.1.2017).
- SSK, Steuerinformationen. D. Einzelne Steuern. Besteuerung der juristischen Personen: gesamter Text (Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2016) vom 10.3.2017, Bern 2016, abrufbar unter <<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/allgemein/steuerinformationen/fachinformationen/schweizerisches-steuersystem/dossier-steuerinformationen.html>> (16.8.2018). (zit.: SSK Steuerinformationen)
- Staatssteuerkommission AR, Weisung über Abschreibungen, Rückstellungen, Wertberichtigungen und Rücklagen für Forschung und Entwicklung vom 27. November 2012, abrufbar unter <https://www.ar.ch/fileadmin/user_upload/Departement_Finzen/Steuerverwaltung/Bibliothek/Staatssteuerkommission/Abschreibungen_2012.pdf> (6.9.2017).
- STATNET, Bundesamt für Statistik, Wirtschaftsstruktur: Unternehmen 2015 vom 5.10.2017, abrufbar unter <<https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/industrie-dienstleistungen/unternehmen-beschaeftigte/wirtschaftsstruktur-unternehmen.html>> (5.9.2017).
- Steuerverwaltung BL, Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe vom 30.6.2014, abrufbar unter <<https://www.basel.ch/politik-und-behorden/direktionen/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung/merkblaetter>> (6.9.2017).
- Steuerverwaltung BS, Anwendung der Methode der Sofort- und Direktabschreibung, ab Steuerperiode 2008 vom 20.1.2009, abrufbar unter <<http://www.steuerverwaltung.bs.ch/steuerwissen/juristische-personen/merkblaetter-tarif Tabellen.html>> (6.9.2017).
- Steuerverwaltung GR, Wegleitung zur Steuererklärung. Kantonssteuer / Direkte Bundessteuer 2017. Juristische Personen und Personengesellschaften mit Sitz (oder bei Sitz im Ausland) CH-Hauptsteuerdomizil im Kanton Graubünden, abrufbar unter <https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/steuererklaerung/gewinn_und_kapitalsteuer/>

WegleitungenMerkblaetter/Wegleitung%202017%20JP%20mit%20Sitz
%20im%20Kanton%20Graub %c3%bcnden.pdf> (20.8.2018).

StB LU, Band 2, Weisungen StG: Unternehmenssteuerrecht, § 35 / 76 Nr. 1
vom 1.1.2016, abrufbar unter <[http://www.steuerbuch.lu.ch/index//
band_2_weisungen_stg__unternehmens_steuerrecht_allgemeines.pdf](http://www.steuerbuch.lu.ch/index//band_2_weisungen_stg__unternehmens_steuerrecht_allgemeines.pdf)>
(6.9.2017).

StB SG, Wertberichtigungen StB 41 Nr. 6 vom 1.7.2011, abrufbar unter
<[https://www.steuern.sg.ch/content/dam/dokument_library/steuern/steu-
erbuch/art-29-52-stg/041_6.pdf.ocFile/041_6.pdf](https://www.steuern.sg.ch/content/dam/dokument_library/steuern/steuerbuch/art-29-52-stg/041_6.pdf.ocFile/041_6.pdf)> (8.8.2018).

StB SZ, Weisungen betreffend Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rück-
stellungen und Rücklagen (WAWR) 70.21 vom 24.10.2006, abrufbar
unter <[https://www.sz.ch/public/upload /assets/16592/stb_70_21_2014
.pdf](https://www.sz.ch/public/upload/assets/16592/stb_70_21_2014.pdf)> (28.4.2018)

StB ZG, Steuerbuch Kanton Zug, abrufbar unter <[https://www.zg.ch/
behoerden/finanzdirektion /steuerverwaltung/steuerbuch-zug](https://www.zg.ch/behorden/finanzdirektion/steuerverwaltung/steuerbuch-zug)> (6.9.2017).

StB ZH, Weisung des kantonalen Steueramts zur steuerlichen Behandlung
von Rückstellungen für Grossreparaturen (Erneuerungsfonds) und Ab-
schreibungen bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens vom
20.6.2005, ZStB 64.1, abrufbar unter <[https://www.steuern.ch/
internet/finanzdirektion/ksta/de/steuerbuch/zuercher-steuerbuch-
definition/zstb-64-1.html](https://www.steuern.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/steuerbuch/zuercher-steuerbuch-definition/zstb-64-1.html)> (28.4.2017)

Steueramt SO, Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher
Betriebe, abrufbar unter <[https://www.so.ch/fileadmin/internet/fd/fd-
ksta/pdf/jp/2016/Abschreibungen_V3.pdf](https://www.so.ch/fileadmin/internet/fd/fd-ksta/pdf/jp/2016/Abschreibungen_V3.pdf)> (6.9.2017).

Steueramt SO, Informationen zum neuen Rechnungslegungsrecht, abrufbar
unter <[https://www.so.ch/fileadmin/internet/fd/fd-ksta/pdf/Informationen/
Informationsbrosch %C3%BCre_nRIR_f%C3%BCr_Internet.pdf](https://www.so.ch/fileadmin/internet/fd/fd-ksta/pdf/Informationen/Informationsbrosch%C3%BCre_nRIR_f%C3%BCr_Internet.pdf)>
(13.12.2017). (zit.: Steueramt SO, Rechnungslegungsrecht)

Steuerverwaltung VD, Circulaire amortissements et provisions, abrufbar unter
<[https://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichie
rs_pdf/Circulaire_amortissements.pdf](https://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichiers_pdf/Circulaire_amortissements.pdf)> (8.8.2018).

StP TG, Kanton Thurgau – Steuerpraxis, abrufbar unter <[http://
steuerverwaltung.steuerpraxis .tg.ch/](http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/)> (6.9.2017).

Swiss GAAP FER, Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2014/2015,
Zürich 2014.

US GAAP, FASB, Accounting Standards Codification, abrufbar unter
<[https://asc.fasb.org/ home&agreed=1](https://asc.fasb.org/home&agreed=1)> (7.8.2018).

§ 1 Einleitung

A. Ausgangslage und Hintergrund

Obschon im Rahmen der Aktienrechtsrevision von 1991 die Buchführung und Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften modifiziert wurden, beauftragte das EJPD bereits im Jahr 1995 eine Expertenkommission mit der Erstellung eines Gesetzesentwurfs für die Modernisierung des Rechnungslegungs- und Revisionsrechts.¹ Leitidee war, den im wachsenden internationalen Umfeld tätigen schweizerischen Unternehmen ein ausgewogenes und weltoffenes Recht für die Rechnungslegung, Publizität und Revision anzubieten.² Im Wesentlichen sollte dabei im Rahmen eines Vorentwurfs für ein Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (VE-RRG) eine rechtsformunabhängige Regelung geschaffen werden.³ Die Rechnungslegungsvorschriften sahen dabei eine getreue Darstellung – abgeleitet aus den angelsächsischen Termini *fair presentation* bzw. *true and fair view* der anerkannten Rechnungslegungsstandards US GAAP und IFRS – der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vor, sodass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil über die wirtschaftliche Lage bilden können, insbesondere durch die Konkretisierung mittels umfassender Bilanzierungsnormen.⁴ Den Experten des Vorentwurfs war dabei bewusst, dass infolge des Massgeblichkeitsprinzips die getreue Darstellung auch das Steuerrecht beeinflussen würde.⁵ Ihrer Ansicht nach wäre deshalb langfristig die beste Lösung, das Massgeblichkeitsprinzip zu überdenken oder ganz aufzugeben, sodass das Spannungsfeld zwischen *fair presentation* der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens und dessen Steuerinteressen behoben werden kann.⁶ Da dies aber ein Problem des Steuerrechts sei, schlugen sie als Zwischenlösung die Normierung der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit in

¹ Begleitbericht VE-RRG, 57.

² MENGIARDI, 9.

³ MENGIARDI, 11 f.

⁴ Art. 8 Abs. 1 VE-RRG; zu den Bilanzierungsregeln im Einzelnen Art. 7–34 VE-RRG; Der Begriff *true and fair view*, der sich sinngemäss als ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage übersetzen lässt, stammt ursprünglich aus dem englischen Bilanzrecht und fand insbesondere durch die 4. EG-Bilanzrichtlinie Eingang in Theorie und Gesetzgebung, während die *fair presentation* – getreue Darstellung – aus dem amerikanischen Bilanzrecht stammt (Begleitbericht VE-RRG, 64; Botschaft Rechnungslegung, 1625; COTTING/BOEMLE, 788 ff.; HELBLING, 107; STREIM, 393 ff.). Derzeit verwenden die angelsächsischen Standards vorwiegend den Begriff *fair presentation*. Demgegenüber wird bei Swiss GAAP FER RK 6 von *true and fair view* gesprochen.

⁵ Vgl. zur steuerrechtlichen Würdigung bspw. DIGERONIMO, 45 ff.; GLAUSER, Fiscalité, 457 ff.; NEUHAUS, 11 ff.

⁶ Begleitbericht VE-RRG, 68.

Art. 34 Abs. 1 VE-RRG vor, indem «soweit sich abweichende Bewertungsmöglichkeiten aus den anwendbaren steuerrechtlichen Grundsätzen ergeben und deren Anerkennung davon abhängt, dass sie in der Bilanz und Erfolgsrechnung berücksichtigt sind, [...] Aktiven in der Bilanz des Einzelabschlusses [...] tiefer und die Rückstellungen höher als nach den Regeln dieses Gesetzes [d.h. nach getreuer Darstellung] angesetzt werden».

- 2 Nachdem der Bundesrat im Sommer 1998 vom Expertenbericht Kenntnis genommen hatte, wurde der Bericht noch im selben Jahr in die Vernehmlassung geschickt. Aufgrund starker Kritik, namentlich an der mangelnden Berücksichtigung der Verhältnisse in KMUs und der Befürchtung einer indirekten Erhöhung der Steuerbelastung, wurde das Projekt eines eigenständigen Rechnungslegungs- und Revisionsrechts sistiert und im Januar 2003 entschieden, den Entwurf in zwei Teilprojekten zu überarbeiten.⁷ Die Neukonzeption der Revisionspflicht und der Regeln zur Revisionsstelle waren bereits bis zu Beginn des Jahres 2008 durch Anpassungen der Revisionspflicht im Obligationenrecht sowie dem RAG umgesetzt.⁸ Die Neuregelung des Rechnungslegungsrechts wurde demgegenüber für die Überarbeitung des VE-RRG wiederum an eine Expertenkommission übergeben.⁹ Die Rechnungslegung sollte nicht mehr als eigenständiges Bundesgesetz, sondern im Rahmen einer punktuellen Anpassung des Obligationenrechts reformiert werden.¹⁰ Als wesentlicher Unterschied zum VE-RRG wurde dabei vom Grundsatz der *fair presentation* bzw. *true and fair view* abgerückt und die Bildung stiller (Willkür-)Reserven sollte weiterhin zulässig bleiben. Hintergrund dafür war das Ziel der Ausgestaltung von steuerneutralen Regelungen, sodass der Abschluss nach Obligationenrecht weiterhin als Grundlage für die Steuerbemessung dient. Der Entwurf hielt hierzu fest: «Für das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerrecht wird grundsätzlich am geltenden Massgeblichkeitsprinzip festgehalten. Damit kann die Steuerneutralität der Neuordnung gewährleistet werden.»¹¹ Nach Ansicht der Verfasser des Begleitberichts liesse sich die postulierte Steuerneutralität sachlich nicht mit einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens vereinen, da mittels Festhalten am Massgeblichkeitsprinzip nur beschränkt die Transparenz des Abschlusses nach OR verbessert werden kann.¹² Nach Art. 960f VE-OR sollten jedoch Abschreibungen, Wertberichter-

⁷ Vernehmlassungsbericht Rechnungslegung, 32 f.; vgl. zu den Vernehmlassungsantworten: Übersicht Vernehmlassungsergebnisse VE-RRG, 2 f., 7 f.

⁸ Vgl. hierzu RUFER, 922 ff.; SCHNEIDER/SANWALD, 502 ff.

⁹ Vernehmlassungsbericht Rechnungslegung, 33.

¹⁰ Vernehmlassungsbericht Rechnungslegung, 8 ff.; ausführlich BÖCKLI, Vorentwurf Aktien- und Rechnungslegungsrecht, 4 ff.

¹¹ Vernehmlassungsbericht Rechnungslegung, 35.

¹² Vernehmlassungsbericht Rechnungslegung, 33 f.

gungen und Rückstellungen im Jahr, in welchem die Veranlagung rechtskräftig wird, erfolgswirksam aufgelöst werden, wenn sie von den Steuerbehörden nicht anerkannt werden. Die Expertenkommission wies wiederum darauf hin, dass das Verhältnis zwischen Handels- und Steuerrecht grundsätzlich in der Steuergesetzgebung verankert ist und im Rechnungslegungsrecht nicht normiert werden kann, aber die Rechtfertigung für eine Bestimmung zum Verhältnis zwischen Handels- und Steuerrecht im Obligationenrecht durchaus gegeben sei.¹³ Damit wäre wiederum eine rechtliche Umkehrung der Massgeblichkeit verankert worden.

In den Vernehmlassungsantworten wurden die vorgeschlagenen Änderungen 3 grundsätzlich positiv aufgenommen; in Bezug auf das Verhältnis zwischen Steuer- und Handelsrecht wurde die Einführung von Art. 960f VE-OR allerdings mehrheitlich abgelehnt. In den Stellungnahmen wurde moniert, «dass es paradox sei, wenn letztlich das Steuerrecht und nicht die buchhalterische Analyse für die Jahresrechnung ausschlaggebend sei.»¹⁴ Des Weiteren werde infolge der unterschiedlichen Steuerpraxen der Kantone die Vergleichbarkeit der Abschlüsse stark beeinträchtigt. Die Einführung einer umgekehrten Massgeblichkeit verstosse zudem gegen das Periodizitätsprinzip, weil die Veranlagung unter gewissen Umständen erst Jahre nach dem Abschluss definitiv werde, sodass eine zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage durch Dritte nicht mehr möglich sei.¹⁵ Aus diesem Grund wurde Art. 960f VE-OR wieder gestrichen. Die Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts wurde am 21. Dezember 2007 verabschiedet.¹⁶ Am 7. April 2009 spaltete die Rechtskommission des Ständerates das Rechnungslegungsrecht von den anderen Bestimmungen ab, sodass das Rechnungslegungsrecht in einer separaten Vorlage behandelt werden konnte. Hintergrund war, dass die Aktienrechtsrevision nicht durch die Diskussion um die Buchführung und Rechnungslegung eingeschränkt werden sollte.¹⁷ Diese Massnahme stellte sich als Glücksfall für die Beratung des neuen Rechnungslegungsrechts im Parlament heraus. Während der Entwurf über die aktienrechtlichen Bestimmungen im Juni 2012 sistiert wurde und im November 2016 eine neue Botschaft für eine Aktienrechtsrevision veröffentlicht wurde, trat das revidierte Rechnungslegungsrecht per 1. Januar 2013 mit einer Übergangsfrist bis zum 1. Januar 2015 in Kraft.¹⁸

¹³ Vernehmlassungsbericht Rechnungslegung, 107.

¹⁴ Vernehmlassungsergebnisse Obligationenrecht, 32.

¹⁵ Vernehmlassungsergebnisse Obligationenrecht, 32.

¹⁶ Vgl. Botschaft Rechnungslegung, 1589 ff.

¹⁷ Vernehmlassungsbericht Aktienrecht, 7 m.w.H.

¹⁸ Gleichzeitig mit den Bestimmungen des Rechnungslegungsrechts ist am 1. Januar 2013 die Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR)

- 4 Ab dem 1. Januar 2015 müssen Unternehmen, die nach Art. 957 Abs. 1 OR rechtsformübergreifend zu einem Abschluss nach Obligationenrecht verpflichtet sind, zwingend ihre Jahresrechnung nach den neuen Rechnungslegungsnormen erstellen. Das revidierte Rechnungslegungsrecht ist geprägt vom Zielkonflikt zwischen Modernisierung der Rechnungslegung in Anlehnung an die Informationsfunktion der anerkannten Rechnungslegungsstandards sowie der auf Kapitalerhaltung ausgerichteten kaufmännischen Tradition der Buchführung, die explizit die Bildung und Auflösung von stillen (Willkür-)Reserven zulässt. Obschon grundsätzlich an der kapitalerhaltenden Bilanzierungskonzeption festgehalten werden sollte, zeigt sich in den Einzelnormen, dass viele Komponenten aus den anerkannten Standards und einer mehr auf die Informationsfunktion ausgerichteten Rechnungslegung teils im Wortlaut, teils im Sinn und Zweck in das revidierte Rechnungslegungsrecht eingeflossen sind.¹⁹ Festgehalten wird sodann am Massgeblichkeitsprinzip für die steuerrechtliche Gewinnermittlung, ohne dass dessen Wirkungsweise und Tragweite im Gesetzgebungsprozess für das revidierte Rechnungslegungsrecht diskutiert wurden. Grundsätzlich wurde davon ausgegangen, dass durch dessen Fortführung keine steuergesetzlichen Anpassungen notwendig werden, indem die Modernisierung der Rechnungslegung auf Kosten der gleichzeitigen Steuerneutralität eingeschränkt wird. Die in der Botschaft vorgeschlagene Offenlegung der von den Steuerbehörden nicht anerkannten Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen als Gesamtbetrag im Anhang wurde im gesetzgeberischen Verfahren aus dem Gesetz gestrichen, sodass das Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung im Handelsrecht keine Regelung erfährt.²⁰

B. Zweck und Gegenstand der Untersuchung

- 5 Die zuvor dargestellte Gesetzgebungsentwicklung des revidierten Rechnungslegungsrechts bildet die Ausgangslage für die vorliegende Untersuchung, die das Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht nach Obligationenrecht zum Gegenstand hat. Durch die Anwendung des steuerlichen Massgeblichkeitsgrundsatzes auf die konkreten Rechnungslegungsnormen soll untersucht werden, wie sich das revidierte Rechnungslegungsrecht auf die steuerliche Gewinnermittlung auswirkt und zugl. das Unternehmenssteuerrecht die handels-

in Kraft getreten. Demnach werden die IFRS, IFRS for SME, US GAAP, SWISS GAAP FER und die IPSAS als anerkannte Rechnungslegungsstandards zugelassen.

¹⁹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 38 f., spricht in diesem Zusammenhang von einer Gemengelage aus IFRS-Begriffselementen und herkömmlicher obligationenrechtlicher Methodik; vgl. hierzu Rz. 23 ff., 54 ff.

²⁰ Art. 960 f. E-OR; vgl. Botschaft Rechnungslegung, 1714 ff.

rechtliche Gewinnermittlung beeinflusst. Damit soll einerseits beurteilt werden, ob handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung weiterhin konform sind, sodass die im Gesetzgebungsverfahren angestrebte Steuerneutralität gewährleistet bleibt, und andererseits sollen Folgen für die künftige Ausgestaltung des Massgeblichkeitsprinzips abgeleitet werden. Untersuchungsgegenstand ist folglich die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung. Durch Analyse der handelsrechtlichen Periodisierungs-, Ansatz- und Bewertungsregeln und ihre Auswirkungen auf die steuerliche Gewinnermittlung soll die inhaltliche Übereinstimmung zwischen den beiden rechtlichen Teilordnungen und die Zukunft des Massgeblichkeitsgrundsatzes beurteilt werden.

Voraussetzung, um diese Fragestellungen beantworten zu können, ist es zum einen, den Zielkonflikt zwischen Informations- und Kapitalerhaltungsfunktion als Ausfluss der Modernisierung der Rechnungslegung nach den Grundsätzen der *fair presentation* bzw. *true and fair view* gegenüber der traditionellen auf den Gläubiger- bzw. Kapitalschutz ausgerichteten obligationenrechtlichen Rechnungslegungskonzeption zu lösen, damit die Rechnungslegungsnormen zweckadäquat ausgelegt werden können.²¹ Zum anderen bedingt die Untersuchung der konkreten Folgen der Bilanzierungsnormen für das Steuerrecht eine umfassende Betrachtung des steuerrechtlichen Massgeblichkeitsgrundsatzes, denn die Tragweite dieses Prinzips entscheidet über die Wirkung der revidierten Rechnungslegungsnormen für das Steuerrecht. Zu diesem Zweck ist neben der Darstellung der Funktionsweise und Voraussetzungen des Massgeblichkeitsprinzips die Untersuchung der Ausgestaltung nach geltendem Recht notwendig.²² Da sich die Thematik an der Schnittstelle zwischen Handels- und Steuerrecht befindet, werden zuerst gewisse für den Fortgang der Untersuchung relevante Grundlagen erarbeitet, bevor nach der Diskussion des Massgeblichkeitsprinzips die konkreten Folgen für die Bilanzierung im Rahmen der handels- und steuerlichen Gewinnermittlung integriert abgehandelt werden können.²³

Ziel der Untersuchung ist es, einen Beitrag zum Verständnis des Verhältnisses zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung nach geltendem Recht und für die zukünftige Ausgestaltung zu leisten. Zu diesem Zweck wird einerseits die Konformität zwischen Handels- und Steuerbilanz unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht gewürdigt und andererseits werden aus den daraus erzielten Resultaten mögliche Folgen und ein entsprechender

²¹ Vgl. § 2 Rz. 27 ff.

²² Vgl. § 4 Rz. 134 ff. und § 5 Rz. 182 ff.

²³ Vgl. ausführlich § 6 Rz. 251 ff. für das Imparitäts- und Realisationsprinzip; § 7 Rz. 281 ff. für den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten bzw. § 8 Rz. 410 ff. für den Ansatz und die Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen sowie die Behandlung der eigenen Kapitalanteile.

Normierungsbedarf für das Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung abgeleitet.

C. Gang der Arbeit

- 8 Die Arbeit besteht aus vier Hauptblöcken. In einem ersten Hauptblock (1. Teil) soll versucht werden, der Autonomie der beiden Rechtsgebiete gerecht zu werden, indem die Grundzüge der handelsrechtlichen Rechnungslegung (§ 2) und der steuerlichen Gewinnermittlung (§ 3) vorgestellt werden. Im Vordergrund steht dabei die Präsentation der Zwecke der Gewinnermittlungssysteme. Während im Bereich Handelsrecht vordergründig der Zielkonflikt zwischen Informations- und Kapitalerhaltungsfunktion behandelt wird, gilt es für das Steuerrecht neben der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit insbesondere auf die wirtschaftspolitischen Nebenfunktionen hinzuweisen, die sich aufgrund ihrer bilanziellen Abbildung auf das (umgekehrte) Massgeblichkeitsprinzip auswirken. Im Handelsrecht werden sodann die Normierung und Rechtmässigkeit der Bildung von willentlich gebildeten stillen Reserven besprochen.
- 9 Diese generellen Ausführungen bilden die Grundlage für die umfassende Darstellung des Massgeblichkeitsgrundsatzes im zweiten Hauptblock (2. Teil). Dieser Teil geht zuerst auf die Begrifflichkeiten und Funktionsweisen des Massgeblichkeitsprinzips ein und anschliessend auf die Ausgestaltung des Grundsatzes in der geltenden schweizerischen Steuerrechtsordnung (§ 4). Basierend darauf werden die beiden Voraussetzungen des Massgeblichkeitsgrundsatzes die Handelsrechts- und die Steuerrechtskonformität im Einzelnen betrachtet (§ 5). Ein besonderes Augenmerk liegt dabei auf der Auslegung der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften sowie die Legitimierung des Massgeblichkeitsprinzips, um wesentliche Ansatzpunkte für die Auslegung der handels- und steuerrechtlichen Normen im Rahmen der konkreten Bilanzierung abzuleiten.
- 10 Im dritten Hauptblock (3. Teil) folgt die Anwendung des Massgeblichkeitsgrundsatzes auf das revidierte Rechnungslegungsrecht. Die Untersuchung orientiert sich dabei an den in den Hauptblöcken eins und zwei gewonnenen Erkenntnissen. Damit soll ermöglicht werden, die Vereinbarkeit zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung im konkreten Einzelfall zu würdigen. Zu diesem Zweck wird in einem ersten Schritt analysiert, ob das aus dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip fließende Realisations- und Imparitätsprinzip auch für das Steuerrecht sachgerecht erscheint (§ 6). Anschliessend werden sowohl die Bilanzierungsfähigkeit und Bewertung von Vermögenswerten (§ 7) als auch Verbindlichkeiten und Rückstellungen (§ 8) beleuchtet. Der Fokus liegt dabei zum einen auf den durch Art. 959 Abs. 2 bzw. Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR neu eingeführten Ansatzkri-

terien für Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten und Rückstellungen und zum anderen auf den Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen. Gesondert erläutert wird zudem die durch das revidierte Recht veränderte, bilanzielle Behandlung von eigenen Kapitalanteilen, die sich auf die steuerliche Gewinnermittlung auswirkt (§ 8).

Abschliessend wird auf Grundlage der Ergebnisse im dritten Hauptblock ein 11
Ausblick für die Zukunft des Massgeblichkeitsprinzips mit gesetzlichen Handlungsempfehlungen vorgenommen (§ 9) und die Ausführungen der Untersuchung werden nochmals zusammengefasst (§ 10). Graphisch stellt sich der Gang der Arbeit wie folgt dar.

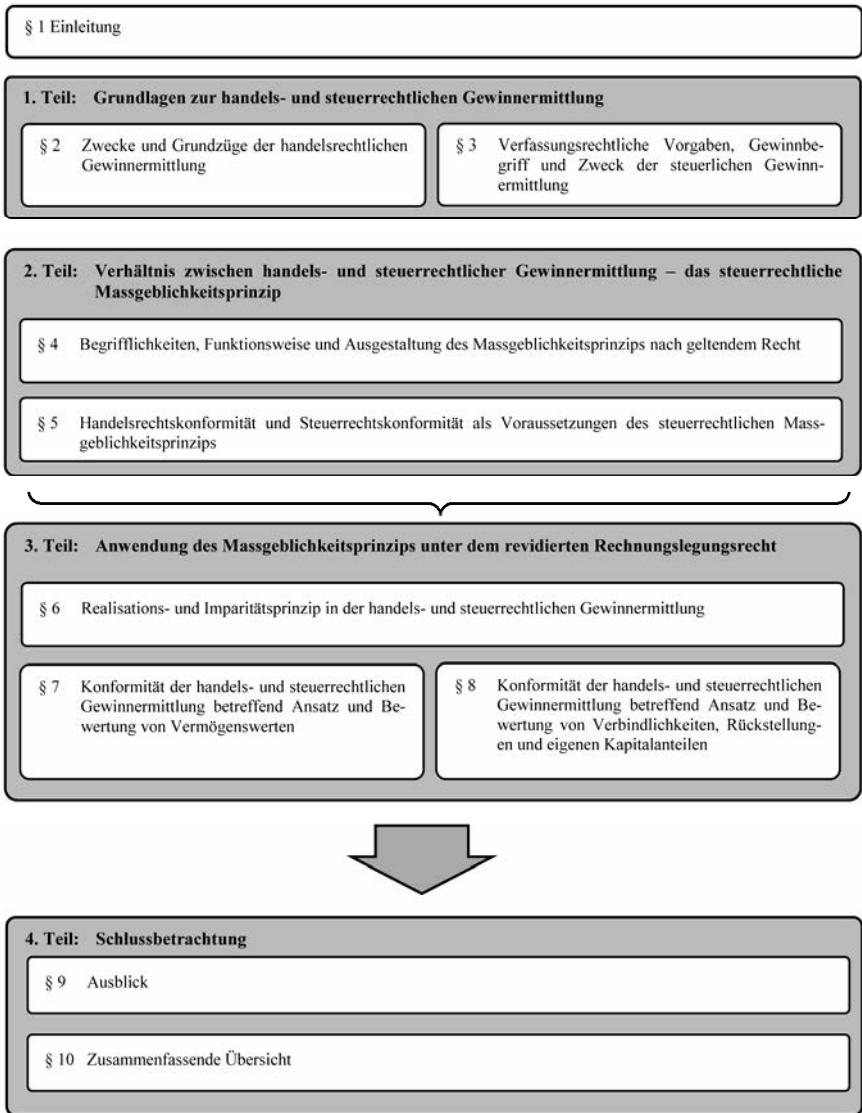


Abbildung 1: Gang der Arbeit²⁴

²⁴ Eigene Darstellung in Anlehnung an FUCHS, Rz. 8, Abbildung 1.

1. Teil: Grundlagen zur handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung

§ 2 Zwecke und Grundzüge der handelsrechtlichen Gewinnermittlung

A. Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung und ihr Zielkonflikt

1. Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung

1.1. Allgemeines

Der Gesetzgeber verzichtet im Rechnungslegungsrecht auf eine exakte Zweckbestimmung. Unter der Marginalie «Rechnungslegung / I. Zweck und Bestandteile» heisst es in Art. 958 Abs. 1 OR lediglich, dass die Rechnungslegung die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens so darstellen soll, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können. Während die wirtschaftliche Lage als Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage mittels Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang definiert ist, müssen für die Ermittlung des Rechnungslegungszwecks die Adressaten und ihre Interessen berücksichtigt werden.²⁵ Als mögliche Anspruchsgruppen werden grundsätzlich die Beteiligten, Arbeitnehmer, die Geschäftsführung, die Gläubiger, der Staat und die Öffentlichkeit angesehen, wobei aus Sicht des Rechts nur diejenigen von Interesse sein können, die inhaltliche Rechtsansprüche gegenüber der Gesellschaft durchsetzen können.²⁶ Deren Interessen und die daraus resultierenden Informationsbedürfnisse an die Rechnungslegung divergieren jedoch teilweise beachtlich²⁷, sodass der Rechnungslegung in der Lehre und

12

²⁵ EBERLE, Analyse, 222; GLANZMANN, 255.

²⁶ Vgl. BALLWIESER, Informations-GoB, 115; ausführlich zu den Adressaten: ACHLEITNER, 38 ff.; BEHR/LEIBFRIED, 52 ff.; BOEMLE/LUTZ, 66 ff.; BÜHLMANN, 17 ff.; für die Rechtsprechung: BGE 133 III 453, E. 7.2. Die Öffentlichkeit beschreibt dabei alle weiteren *Stakeholder*, die sich potenziell für das Unternehmen interessieren, und lässt sich in Kunden, Lieferanten, Konkurrenten, Medien, Interessensverbände, Wissenschaft sowie weitere Kreise untergliedern.

²⁷ So hat bspw. der Anteilsinhaber i.d.R. ein Interesse an Ausschüttungen und der Abbildung von künftigen Erfolgspotenzialen in der Rechnungslegung, derweil der Gläubiger insbesondere sicherstellen möchte, dass seine Forderung gegenüber dem Unternehmen gedeckt ist und die Rechnungslegung primär das Schuldendeckungspotenzial abbildet. Zugl. können die Interessen bezüglich Rechnungslegung auch innerhalb desselben Adressatenkreises variieren. Insbesondere bei den Gesellschaftern ergibt sich abhängig von der Beziehung zum Unternehmen, der Unternehmensstruk-

Rechtsprechung grundsätzlich eine Fülle von Zwecken zugewiesen wird, die sich in den Individual- und Funktionsschutz gliedern lassen.²⁸ Während ersterer die individuellen Interessen von Personen oder Gruppen beschreibt, umfasst zweiterer die Wahrung der Interessen der Allgemeinheit, d.h. den Schutz bestimmter Rechtsgüter oder Institutionen.²⁹

- 13 In diesem Widerstreit der Interessen stehen grundsätzlich die Kapitalerhaltungsfunktion, die nachfolgend der Ausschüttungsbemessung gleichgesetzt wird, und die Informationsfunktion der Rechnungslegung, die hiernach dem Rechenschaftszweck entspricht, als Schutzziele im Vordergrund und kennzeichnen die Gestaltung der handelsrechtlichen Normen.³⁰ Dies gründet ursprünglich auf dem Interessenskonflikt zwischen Gläubiger- und Anleger-schutz auf der Individualebene und findet seine Fortsetzung auf der Ebene der Allgemeinheit durch die globale Ausbreitung der anerkannten angelsächsisch geprägten Rechnungslegungsstandards, die sich alleine der Informationsfunktion widmen, und ihre Einflussnahme auf die traditionelle kontinentaleuropäische Bilanzierungskonzeption, welche die Kapitalerhaltung und Ausschüttungsbemessung in den Vordergrund rücken.³¹
- 14 Zusammen mit der Dokumentationsfunktion, die sich aus der Buchführung als Grundlage der Rechnungslegung ergibt und folglich eher Voraussetzung derselben als deren Zweck beschreibt³², lassen sich aus der Kapitalerhaltungs- und Informationsfunktion grundsätzlich auch die anderen mittelbaren Zwecke der Rechnungslegung – Führungsinstrument, Beweisfunktion und System-schutz – herleiten.³³ Die häufig genannte Funktion als Führungsinstrument ergibt sich aus dem Zweck der Rechenschaft gegenüber sich selbst und beruht auf der Erfassung, Systematisierung und Ordnung der relevanten Geschäftsvorfälle und Sachverhalte im Rahmen der Buchführung.³⁴ Der Systemschutz als weitere Funktion resultiert daraus, dass adäquate Normierungen der Rechnungslegung dafür sorgen, dass Misswirtschaft früher erkannt wird und damit

tur und -grösse vielfach ein breites Spektrum von Beteiligten (z.B. im Verhältnis zwischen Anlage- und Spekulationsaktionär oder Gross- und Minderheitsaktionär; vgl. BÜHLMANN, 20).

²⁸ Vgl. ausführlich BAETGE/THIELE, 12; BEHR/LEIBFRIED, 57 ff.; BENZ, 10 ff.; BGE 133 III 453, E. 7.2; BOEMLE/LUTZ, 63 ff.; EBERLE, Analyse, 222; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 8 ff.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 8 Rz. 16 ff.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958 OR Rz. 6 ff.

²⁹ BAETGE/THIELE, 12.

³⁰ Vgl. BEHNISCH, 23; BENZ, 10; BERNDT, 138.

³¹ BEHNISCH, 23; BENZ, 10 f.; BERNDT, 138; KÜBLER, 362 f.

³² BGE 133 III 453, E. 7.2.

³³ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, 93 ff.; BOEMLE/LUTZ, 40; LEFFSON, 157; OESTREICHER/SPENGLER, 66 f.

³⁴ Vgl. Art. 957a OR.

schädliche Auswirkungen für andere Marktteilnehmer reduziert werden können, um damit die Effizienz, Stabilität und das Vertrauen in das Wirtschaftssystem zu erhöhen.³⁵ Dieser Schutz ist folglich nicht per se ein Zweck der Rechnungslegung, sondern vielmehr nur eine Konsequenz der Ausrichtung auf die Ausschüttungsbemessung bzw. den Rechenschaftszweck.³⁶

Einen Sonderfall bildet die Steuerbemessungsfunktion. Die handelsrechtliche Rechnungslegung kann grundsätzlich die Basis für die steuerliche Gewinn- bzw. Einkommensermittlung bilden. Das Massgeblichkeitsprinzip folgert, dass die handelsrechtliche Rechnungslegung in einem bestimmten Ausmass Grundlage für die Bestimmung des steuerbaren Gewinns bzw. Einkommens wird.³⁷ So hält die Botschaft explizit fest, dass die handelsrechtliche Rechnungslegung nach Obligationenrecht auch nach neuem Recht die Grundlage für die Steuerbemessung bildet.³⁸ Es scheint jedoch unklar, ob der Fiskus ein unmittelbarer Adressat der Rechnungslegung ist, weil sich die Anknüpfung des Steuerrechts an das Handelsrecht nicht aus einer handels-, sondern einer steuerrechtlichen Norm ergibt.³⁹ Dennoch wird mit der Aufrechterhaltung des Massgeblichkeitsprinzips feierlich die Steuerneutralität beschworen⁴⁰, obschon sich die Steuerneutralität grundsätzlich nur aus der Anwendung der steuerrechtlichen Normen ergibt und das Handelsrecht diese höchstens im Sinne möglichst steuerneutraler Regelungen beeinflussen kann. Die Rechnungslegungsnormen sind handelsrechtliche Begriffe, deren Auslegung nicht an steuerrechtlichen oder fiskalischen Überlegungen ausgerichtet werden kann, jedoch je nach Ausgestaltung der Massgeblichkeit wesentlich umgekehrt beeinflusst werden können.⁴¹ Demnach darf das Interesse, den steuerbaren Gewinn möglichst exakt zu erfassen, grundsätzlich nur im Rahmen des handelsrechtlich Zulässigen in die Bilanzierung einfließen und das Steuergesetzgericht muss handelsrechtliche Fragestellungen grundsätzlich in analoger Weise wie das Handelsgericht auslegen.⁴² Im Gegenzug kann der Steuergesetzgeber selbst entscheiden, ob überhaupt und wenn ja, in welchem Ausmass auf die handelsrechtlichen Grundsätze und Bilanzierung zurückgegriffen werden soll.⁴³ Die Berechnung des steuerbaren Gewinns bzw. Einkommens erfolgt nach steuerrechtlichen Vorschriften, sodass sich der Gesetzgeber bewusst für

³⁵ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 12.

³⁶ BENZ, 12.

³⁷ Vgl. ausführlich Rz. 134 ff.

³⁸ Botschaft Rechnungslegung, 1626.

³⁹ Vgl. Rz. 115 ff.

⁴⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 248.

⁴¹ BENZ, 13; LEFFSON, 107 ff.; vgl. zur umgekehrten Massgeblichkeit Rz. 142 ff.

⁴² Vgl. DÖLLERER, GoB, 1219.

⁴³ Vgl. hierzu Rz. 114 und 148 ff.

oder gegen eine Anknüpfung an die handelsrechtlichen Bestimmungen entscheiden kann.

1.2. Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion

1.2.1. Allgemeines

- 16 Die Kapitalerhaltungsfunktion will sicherstellen, dass Vermögensverschiebungen zulasten des Eigenkapitals zugunsten der Anteilseigner bei Kapitalgesellschaften nur unter qualifizierten Voraussetzungen und gestützt auf spezifische Verfahren ablaufen.⁴⁴ Dieser aus dem Substanzerhaltungsprinzip resultierende Zweck konkretisiert sich im Gesetz durch die Vorschriften zum Kapitalschutz, die sich grundsätzlich durch den gesamten Lebenszyklus einer Gesellschaft ziehen und zwischen Regelungen für die Kapitalaufbringung⁴⁵, Kapitalerhaltung⁴⁶ und den Kapitalzerfall⁴⁷ unterscheiden.⁴⁸ Teil dieses Schutzes bilden die Voraussetzungen für die Ausschüttungen von Eigenkapital.⁴⁹ Sie führen dazu, dass Ausschüttungen an die Gesellschafter nur zulässig sind, wenn das Eigenkapital grösser als das Nominalkapital und die geschützten Reserven ist, sodass das Rechnungslegungsrecht in seiner Funktion der Kapitalerhaltung gleichzeitig die Zahlungsbemessungs- bzw. Ausschüttungsbemessungsfunktion übernimmt, als zum einen der entziehbare Gewinn ermittelt wird und zum anderen zusätzlich Ausschüttungsgrenzen festgelegt werden.⁵⁰ Diese zahlreichen Vorschriften zur Kapitalerhaltung sind vor allem bei Unternehmen mit Haftungsbeschränkungen auf das Gesellschaftsvermögen von Bedeutung und führen dazu, dass Forderungen von Gläubigern gesichert und das Machtgleichgewicht zwischen Gesellschaftern und Gläubigern ausgeglichen wird. Der Zweck der Ausschüttungsbemessung wird deshalb re-

⁴⁴ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 6; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 8.

⁴⁵ Z.B. Art. 621 OR Mindestkapitalisierungspflicht.

⁴⁶ Z.B. Art. 680 Abs. 2 OR Verbot der Einlagerückgewähr, Art. 659 OR Begrenzung des Rückkaufs eigener Aktien sowie Art. 678 OR Verbot der verdeckten Gewinnausschüttung.

⁴⁷ Z.B. Art. 725 OR Kapitalverlust und Überschuldung und Art. 732 OR Formalisierung der Kapitalherabsetzung.

⁴⁸ Vgl. KLEIBOLD, 18 ff.

⁴⁹ Z.B. Art. 671 OR, vgl. ausführlich KLEIBOLD, 27 ff. m.w.H.

⁵⁰ Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, 99 f.; BEHR/LEIBFRIED, 94 f.; BENZ, 16 f.; BERNDT, 138; BOEMLE/LUTZ, 64 f.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 896 f.; HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 161; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958 OR Rz. 13.

gelmässig dem Gläubigerschutz gleichgestellt.⁵¹ Zu beachten ist, dass von diesem Schutzmechanismus ebenfalls Arbeitnehmer und Minderheitsseigner profitieren.⁵² Zudem wird insbesondere in der deutschen Literatur die Ansicht vertreten, dass eine solche sich am Kapitalschutz orientierende Fortführung des Unternehmens auch im Interesse der Anteilseigner liegt, da auf diese Weise die langfristige Sicherung des Unternehmens gewährleistet wird.⁵³ Der Begriff des Gläubigerschutzes greift folglich zu kurz.

Das Rechnungslegungsrecht bildet dabei das Mittel zum Zweck. Letztlich entfalten die Vorschriften zur Kapitalerhaltung ihre materielle Wirkung erst durch die entsprechende Ausgestaltung des Rechnungslegungssystems, weil damit die Höhe des bilanzierten Eigenkapitals festgelegt wird. Beispielhaft verdeutlicht sich dies an Art. 725 OR, wonach für die Ermittlung eines allfälligen Kapitalverlustes oder einer Überschuldung direkt auf die Handelsbilanz verwiesen wird.⁵⁴ Die handelsrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung kennen dabei keine Definition des Eigenkapitals, sondern dieses ergibt sich nur als Residualgrösse aus den bilanzierten Aktiven abzüglich Verbindlichkeiten. Die Höhe des Eigenkapitals wird infolgedessen durch die Ansatz- und Bewertungskriterien für die Bilanzierung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Einzelnen bestimmt, die sich zur Wahrnehmung der Kapitalerhaltungsfunktion an der Substanzerhaltung orientieren sollten.⁵⁵ In der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption wird dies mit der Dominanz des Vorsichtsprinzips unter Berücksichtigung von Objektivierungsprinzipien gleichgesetzt.⁵⁶ 17

1.2.2. Vorsichtsprinzip als Dogma der kapitalerhaltenden Rechnungslegung

Hintergrund des Vorsichtsprinzips ist, dass viele positive und negative Vermögensteile nach Grund und Höhe unsicher sind, weil sie über verborgene Chancen und Risiken verfügen.⁵⁷ Wird das Vorsichtsprinzip im Rechnungsle- 18

⁵¹ Vgl. BENZ, 15 f.; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 6; Botschaft Rechnungslegung, 1589; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 8; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958 OR Rz. 13; MOXTER, Grundwertungen, 348 f.

⁵² BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 6.

⁵³ Vgl. BAETGE/THIELE, 15; MOXTER, Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung, 7; MOXTER, Rechnungslegungsmythen, 2149; ZEITLER, 600.

⁵⁴ BEHR/LEIBFRIED, 95; DRUEY/DRUEY JUST/GLANZMANN, § 25 Rz. 1; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958 OR Rz. 14.

⁵⁵ Vgl. ähnlich BENZ, 16; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 7.

⁵⁶ Vgl. BENZ, 17, 51 ff.; Botschaft Rechnungslegung, 1719; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 10.

⁵⁷ MOXTER, Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, 33.

gungsrecht angewendet, werden die Risiken stärker gewichtet als die Chancen, sodass der Kaufmann sich nicht reicher rechnet, als er tatsächlich ist.⁵⁸ Aufgrund der Unbestimmtheit des Rechtsbegriffs variiert die inhaltliche Bedeutung und Tragweite des Vorsichtsprinzips für die Rechnungslegung in der Literatur von Autor zu Autor regelmässig.⁵⁹ Unumstritten ist, dass nach heutigem Verständnis dem Vorsichtsprinzip inhaltlich Grenzen gesetzt sind, die sich nicht mit der bewussten Bildung von stillen Reserven durch willkürliche Unter- und Überbewertung von Aktiven bzw. Passiven vereinbaren lassen, sondern dem sogar widersprechen.⁶⁰

- 19 Zur Geltung kommen kann das Vorsichtsprinzip sowohl als Periodisierungsregel im Sinne des Imparitäts- und Realisationsprinzips⁶¹ als auch für die konkrete Bilanzierung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten durch Ansatz- und Bewertungsregeln.⁶² Vorsichtige Bewertung würde im weiten Sinne verlangen, bei unsicheren Werten für Aktiven jeweils den tiefsten und für Verbindlichkeiten den höchsten Wert anzusetzen, um kein zu optimistisches Bild der wirtschaftlichen Lage zur Sicherstellung der Kapitalerhaltung darzustellen.⁶³ Da das Vorsichtsprinzip weder dem einzigen Grundsatz ordnungsmässiger Rechnungslegung (GoR) noch dem Rechnungslegungszweck⁶⁴ entspricht, kann es für die Bewertung nur im engeren Sinn gelten.⁶⁵ Demnach bedeutet das Vorsichtsprinzip für die Bewertung nur, dass bei Vorliegen einer Bewertung mit erheblicher Unsicherheit von zwei sachlich begründeten Wertansätzen der weniger optimistische, d.h. der niedrigere für Vermögenswerte bzw. der höhere für Verbindlichkeiten zu wählen ist.⁶⁶ Damit kann eine von der Botschaft für das revidierte Rechnungslegungsrecht geforderte, fundiert begründete und für den Zeithorizont der nächsten 12 Monate realistische

⁵⁸ BENZ, 71 m.w.H.; KROPFF, 75; MOXTER, Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, 33.

⁵⁹ So erachtet BENZ, 71 f., das Vorsichtsprinzip als Kardinalprinzip der Rechnungslegung. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 168 ff., möchte dem Vorsichtsprinzip zwei Funktionen – Periodisierung und Bewertung – zuordnen. BEHR, Schweiz, 799 und 805, hält das Vorsichtsprinzip nur für die Bewertung beachtlich (ähnlich: BOEMLE/LUTZ, 138; BAETGE/KIRSCH/THIELE, 139 ff.; NEUHAUS/SUTER, Art. 958c OR, Rz. 13). BOEMLE/LUTZ, 131, BAETGE/KIRSCH/THIELE, 131 ff., sowie LEFFSON, 272 ff., erachten zudem in Bezug auf die Periodisierung nur das Imparitäts- und nicht das Realisationsprinzip als aus dem Vorsichtsprinzip resultierender Grundsatz.

⁶⁰ Vgl. Rz. 73.

⁶¹ Vgl. ausführlich Rz. 251 ff.

⁶² BALLWIESER, Informations-GoB, 117; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 167 ff.

⁶³ Botschaft Rechnungslegung, 1710.

⁶⁴ Vgl. Rz. 20 ff.

⁶⁵ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 182, insbesondere Fn. 333 m.w.H.

⁶⁶ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 182.

Bewertung vorgenommen werden.⁶⁷ Namentlich erwähnt wird das Vorsichtsprinzip im Rechnungslegungsrecht in Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR als GoR und in Art. 960 Abs. 2 OR als Bewertungsgrundsatz, wonach die Bewertung vorsichtig erfolgen muss, die zuverlässige Darstellung der Lage jedoch nicht verhindern darf. Ursprünglich war geplant, das Vorsichtsprinzip im revidierten Recht nicht mehr als GoR, sondern nur noch für die Bewertung zu kodifizieren, was allerdings im Laufe der parlamentarischen Debatte angepasst wurde.⁶⁸

1.3. Informations- und Rechenschaftsfunktion

1.3.1. *Allgemeines*

Rechenschaft, verstanden als nähere Umstände oder Gründe anführende Auskunft, die man jemandem über etwas gibt, wofür man verantwortlich ist⁶⁹, stellt als Individual- und Funktionsschutz den zweiten wesentlichen Zweck der Rechnungslegung dar. Gemäss LEFFSON muss mittels der Rechnungslegung dem Informationsberechtigten ein vollständiger, klarer und zutreffender Einblick in die Geschäftstätigkeit gegeben werden, damit sich dieser ein eigenes Urteil über das verwaltete Vermögen und die damit erzielten Erträge bilden kann.⁷⁰ Diese Rechenschaftslegung, die sich grundsätzlich an alle gesetzlich legitimierten Adressaten richtet, die Informationsansprüche an die Rechnungslegung stellen können, bezweckt damit die Vermittlung entscheidungsrelevanter Information⁷¹ und kann deshalb auch als Informationsfunktion der Rechnungslegung bezeichnet werden.⁷² Als gesetzlich legitimierte Adressaten besitzen Aktionäre und Genossenschafter mit Art. 696 bzw. Art. 860 OR ausdrücklich das Recht auf Einsichtnahme des Geschäfts- und Revisionsberichts. Des Weiteren regelt Art. 958e Abs. 1 OR die verpflichtende Offenlegung der Jahres- und Konzernrechnung entweder im Schweizerischen Handelsamtsblatt oder durch Zustellung an jede Person, die innerhalb eines Jahres nach Genehmigung des Jahresabschlusses durch das zuständige Organ danach verlangt, sofern die Gesellschaft Anleiheobligationen ausstehend oder Be-

20

⁶⁷ Botschaft Rechnungslegung, 1710, die zusätzlich darauf hinweist, dass die wirtschaftliche Lage nicht zu optimistisch, Nutzungsdauern nicht zu lang, Wertberichtigungen nicht zu tief und die Risiken nicht zu gering bemessen werden sollen.

⁶⁸ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 175; kritisch BEHR, Schweiz, 798 f.

⁶⁹ Vgl. Duden Munzinger.

⁷⁰ LEFFSON, 157.

⁷¹ Gemäss BALLWIESER, Informations-GoB, 117, ist eine Nachricht dann entscheidungsrelevant, wenn man aufgrund ihrer Verarbeitung eine andere Entscheidung als ohne sie trifft.

⁷² Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIEHLE, 95; BAETGE/THIEHLE, 18; BALLWIESER, Informations-GoB, 115.

teilungspapiere an der Börse kotiert hat. Sodann können für Unternehmen, die nicht in den genannten Anwendungsbereich fallen, Gläubiger ein schutzwürdiges Interesse nachweisen, um Revisionsbericht und Jahresrechnung einsehen zu können (Art. 958e Abs. 2 OR).⁷³ Als weitere Adressaten mit Rechenschaftsberechtigung kommen zusätzlich (gewinnbeteiligte) Arbeitnehmer (Art. 322a OR), der Staat und die Öffentlichkeit infrage, was sich insbesondere in den Regelungen zur Konzernrechnung und zum Abschluss nach anerkanntem Standard der Rechnungslegung widerspiegelt.⁷⁴

- 21 Es zeigt sich folglich, dass für die Rechenschaftsfunktion die Kapitalgeber im Vordergrund stehen. Bei Eigenkapitalgebern, die das Liquidationsergebnis nach Erfüllung der vertraglichen Ansprüche aller anderen mit dem Unternehmen verbundenen Gruppen erhalten und folglich das grösste Einkommensrisiko tragen, ist das unbestritten.⁷⁵ So hält das BGE fest, dass die Rechnungslegung ein wesentlicher Ansatzpunkt für die Verantwortlichkeit von Verwaltungsrat und Geschäftsleitung bildet und eine zentrale Voraussetzung für die Ausübung verschiedener Schutzrechte durch die Gesellschafter ist.⁷⁶ Entscheidungsnützliche Informationen über die finanziellen Verhältnisse sind gleichzeitig für Unternehmen, die keine Trennung von Kapitalgebern sowie Unternehmensführung und -kontrolle kennen, von essenzieller Bedeutung. Sie sind Voraussetzung, um die Fortführung des selbst betriebenen Unternehmens sicherzustellen, sodass die Rechenschaft gegenüber sich selbst gleichzeitig als Führungsinstrument dienen kann.⁷⁷ Aus diesem Grund spricht BENZ für die Informationsfunktion vom Anlegerschutz, welcher die beste-

⁷³ Dieses wird namentlich bei konkreter Gefährdung der Gläubigerforderungen angenommen (Vgl. BGE 137 III 255, E. 4.1.2 f.; Botschaft Rechnungslegung, 1704; ZIHLER, Art. 958e OR Rz. 25 ff.).

⁷⁴ Botschaft Rechnungslegung, 1719 ff.

⁷⁵ BALLWIESER, Informations-GoB, 116; Die Bedeutung der Rechnungslegung für die Rechenschaft lässt sich bei grösseren Unternehmen insbesondere mit der Trennung von Eigentum und Verfügungsgewalt über das Eigentum begründen. Nach der sog. Prinzipal-Agent-Theorie (vgl. ausführlich JENSEN/MECKLING, 305 ff.) soll die Rechnungslegung helfen, die bestehende Informationsasymmetrie zwischen dem Management («Agent») und dem Beteiligten («Prinzipal») zu mindern, indem durch finanzielle Zahlen über die betriebliche Nutzung der vom Gesellschafter zur Verfügung gestellten Ressourcen und deren zukünftigen Erfolgspotenziale berichtet wird (ähnlich BALLWIESER, Rechnungslegung im Umbruch, 298; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 16; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958 OR Rz. 7 m.w.H.).

⁷⁶ Vgl. BGE 133 III 453, E. 7.2.

⁷⁷ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 9; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 13 f.; LIPP, Art. 958 OR Rz. 4; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958 OR Rz. 9. Die Rolle als Führungsinstrument wird i.d.R. nur für KMU von Bedeutung sein, in denen kein internes Rechnungswesen existiert.

henden und zukünftigen Anteilseigner adressiert.⁷⁸ Im Endeffekt benötigt aber auch der Gläubiger zur Sicherung seiner Forderung entscheidungsnützliche Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens und profitiert somit von der Informationsfunktion.⁷⁹

Die zunehmende Relevanz der Informationsfunktion der Rechnungslegung hängt eng mit der internationalen Harmonisierung der Rechnungslegung und den auf den Kapitalmarkt ausgerichteten anerkannten Rechnungslegungsstandards zusammen. Diese bezwecken nämlich, mittels Transparenz und Grundsätzen der Willkürfreiheit, Richtigkeit und wirtschaftliche Betrachtungsweise entscheidungsrelevante Informationen über die tatsächliche wirtschaftliche Lage für ihre Adressaten – im Wesentlichen Investoren und Gläubiger – bereitzustellen.⁸⁰ 22

1.3.2. Ausprägungen der Informationsfunktion in den konkreten handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen

Die Informations- und Rechenschaftsfunktion der Rechnungslegung lässt sich grundsätzlich aus dem Zweckartikel herleiten. Der Gesetzgeber verlangt, dass die Rechnungslegung die wirtschaftliche Lage so darstellen soll, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können (Art. 958 Abs. 1 OR). Weiter heisst es in Art. 959 Abs. 1 OR, dass die Bilanz die Vermögens- und Finanzierungslage des Unternehmens am Bilanzstichtag darstellt und gemäss Art. 959b Abs. 1 OR zeigt die Erfolgsrechnung die Ertragslage des Unternehmens während des Geschäftsjahres. 23

Neben dem Zweckartikel findet sich eine Vielzahl von Einzelregelungen, die sich stark an der Informationsfunktion anlehnen. Für die GoR gilt es besonders die sachliche und zeitliche Abgrenzung nach Art. 958b OR sowie den GoR der Verlässlichkeit nach Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 OR hervorzuheben. Entsprechend den anerkannten Rechnungslegungsstandards bezweckt die zeitliche Abgrenzung, Aufwände und Erträge zeitraumbezogen unabhängig vom Zeitpunkt der Zahlung in der Periode der Verursachung zu erfassen, sodass die Bildung von aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten 24

⁷⁸ BENZ, 11, 17 f.; Ähnlich BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 11, der diese Aufgabe als Transparenz für Anleger erachtet. HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 17, spricht in diesem Zusammenhang von der Transparenz gegenüber dem Kapitalmarkt.

⁷⁹ BALLWIESER, Informations-GoB, 116; KÜBLER, 370 f.; Auch in den auf die Informationsfunktion ausgerichteten anerkannten Rechnungslegungsstandards werden die Gläubiger deshalb als wesentliche Adressaten erachtet (IFRS, Conceptual Framework OB 4; Swiss GAAP FER 1.3).

⁸⁰ BOEMLE/LUTZ, 120; Botschaft Rechnungslegung, 1625; BÜHLMANN, 62 f.; COTTING/BOEMLE, 790; HELBLING, 107; KIRSCH, 259 f.; LEFFSON, 200 f.

gefordert wird⁸¹, währenddessen sich die sachliche Abgrenzung am *matching of cost and revenue – matching principle* der anerkannten Standards orientiert.⁸² Nach NEUHAUS/SUTER kann dabei im Sinne der GoR explizit auf das Swiss GAAP FER Rahmenkonzept verwiesen werden, welches die sachliche und zeitliche Abgrenzung definiert.⁸³ Der Grundsatz der Verlässlichkeit wurde neu in das Gesetz eingefügt und findet sich unter gleichem Namen in den Swiss GAAP FER und dem Titel *faithful representation* in den IFRS wieder.⁸⁴ Gemäss Botschaft bedeutet der Grundsatz der Verlässlichkeit, dass die in der Rechnungslegung vermittelten Informationen keine wesentlichen Fehler enthalten und nicht verzerrt sein dürfen, sodass sich die Adressaten der Jahresrechnung auf sie verlassen können.⁸⁵ Eng damit verknüpft sind die in der Botschaft genannten Grundsätze der Richtigkeit bzw. Bilanzwahrheit und Willkürfreiheit, die zum GoR der Verlässlichkeit gehören.⁸⁶ Ein weiterer neuartiger Grundsatz ist die Möglichkeit, die Rechnungslegung in Fremdwährung zu erstellen. Gemäss Art. 958d Abs. 3 OR darf der Abschluss neben der Landeswährung auch in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung mit zusätzlichen Angaben in Landeswährung erfolgen, ohne dass sich hierzu im Gesetz oder in der Botschaft Anhaltspunkte für die Umsetzung dieses Wahlrechts finden. In der Literatur wird deshalb auf die anerkannten Rechnungslegungsstandards⁸⁷ verwiesen, die einerseits festlegen, wie die für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung, genannt funktionale Währung, zu bestimmen ist, und andererseits die Umrechnung im Einzelnen regeln.⁸⁸

⁸¹ BOEMLE/LUTZ, 129; HWP, 35; LIPP, Art. 958b Rz. 6, 14 ff.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958b OR Rz. 10 ff.; Die IFRS kennen dabei die Definition der Rechnungsabgrenzungsposten nicht, sondern ordnen diejenigen Aufwendungen und Erträge, die als Abgrenzungsposten dienen, den entsprechenden Aktiven und Passiven zu, sofern diese die Ansatzkriterien erfüllen (BALLWIESER, § 250 HGB Rz. 26 m.w.H.).

⁸² BOEMLE/LUTZ, 130; Botschaft Rechnungslegung, 1700; HWP 36; NEUHAUS/SUTER, Art. 958b OR Rz. 5.

⁸³ NEUHAUS/SUTER, Art. 958b OR, Rz. 2 f. Dadurch wird verkannt, dass die sachliche und zeitliche Abgrenzung gemäss den anerkannten Standards die Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen grundsätzlich unabhängig vom Vorsichtsprinzip und dem Realisations- und Imparitätsprinzip regelt. Eine konsequente Umsetzung von Art. 958b OR würde dazu führen, dass einerseits unrealisierte Erträge z.B. für langfristige Fertigungen zulässig erscheinen und andererseits Verluste und Risiken nicht dem Imparitätsprinzip, sondern der Ertragsrealisation folgend berücksichtigt werden (gl.M. noch zum alten Recht BENZ, 131 f.; vgl. auch GLAUSER, Steueraspekte, 348.).

⁸⁴ Vgl. IFRS, Conceptual Framework QC 5, 12 ff.; Swiss GAAP FER RK 32.

⁸⁵ Botschaft Rechnungslegung, 1701.

⁸⁶ Botschaft Rechnungslegung, 1701.

⁸⁷ IAS 21; US GAAP ASC 830; nicht thematisiert in den Swiss GAAP FER.

⁸⁸ Vgl. BÖCKLI, OR-Fremdwährungsabschluss, 192; NEUHAUS/SUTER, Art. 958d OR Rz. 12 ff.; Art. 958d Abs. 3 OR wird im Fortgang der Untersuchung nicht mehr ver-

Informationsorientierte Rechnungslegungsnormen finden sich nicht nur in den Grundsätzen, sondern auch in der konkreten Bilanzierungskonzeption. Exemplarisch zeigt sich dies daran, dass die Begrifflichkeiten für die Bilanzierung dem Grunde nach für Aktiven, Verbindlichkeiten und Rückstellungen fast wortwörtlich den Definitionen der anerkannten Standards entnommen wurden. Da hierzu wiederum weder im Gesetz noch in der Botschaft Anhaltspunkte für die Auslegung der Objektivierungskriterien vorhanden sind, verweist die Lehre auf die anerkannten Standards der Rechnungslegung.⁸⁹ Sodann zentral für die Informationsfunktion der Rechnungslegung sind die Gliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung sowie die offengelegten Angaben im Anhang, weil eine einheitliche Gliederung sowie ausführliche Anhangsangaben Voraussetzung für die Klarheit und Verständlichkeit einer zuverlässigen Darstellung der wirtschaftlichen Lage bilden.⁹⁰ Es zeigt sich dabei, dass sowohl für die Bilanz als auch die Erfolgsrechnung die Gliederung im Wesentlichen von den anerkannten Standards übernommen wurde.⁹¹ Verdeutlichen lässt sich dies am Beispiel der eigenen Kapitalanteile.⁹² Unter geltendem Recht werden diese nicht mehr aktiviert, sondern als Negativposten des Eigenkapitals aufgeführt, um damit «die Realität – die «Rückzahlung» an die Eigenkapitalgeberinnen und Eigenkapitalgeber und somit die Reduktion des Eigenkapitals – abzubilden.»⁹³ Diese Darstellung als Minusposten und die damit zusammenhängende Verbuchungsmethodik finden sich eins zu eins in den IFRS und Swiss GAAP FER und werden für das Rechnungslegungsrecht übernommen.⁹⁴

Abschliessend gilt es, den Einfluss der Informations- und Rechenschaftsfunktion auf die Bewertung zu zeigen. Bemerkenswert erscheint in diesem Zusammenhang Art. 960 Abs. 2 OR, wonach die Bewertung vorsichtig sein muss, die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage jedoch nicht verhindern darf. Im Grundsatz würde nämlich eine Informationsbilanz eine

tieft (vgl. für die konkrete Umrechnung nach geltendem Recht HWP, 46 f.; LOSER, 724 ff. sowie für geplante gesetzgeberische Anpassungen diesbezüglich Botschaft Aktienrecht, 430 f., 480 ff.).

⁸⁹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 321 ff.; LIPP, Art. 959 OR Rz. 11 ff.; NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 15 ff.; SCHULER, 117 ff.; STEFANI, Art. 959 OR Rz. 10 ff. vgl. hierzu Rz. 281, 410.

⁹⁰ Vgl. Botschaft Rechnungslegung, 1706.

⁹¹ Die vorgegebenen Mindestanforderungen für die Darstellung und Gliederung der Vermögens- und Finanzierungslage entsprechen im Wesentlichen den Vorgaben von Swiss GAAP FER 3.2 und 3.3. Die Darstellungen der Erfolgsrechnungen von Swiss GAAP FER und Obligationenrecht weichen nur in detaillierten Gliederungsfragen voneinander ab (NEUHAUS/GERBER, Art. 959b OR Rz. 50 m.w.H.).

⁹² Vgl. ausführlich Rz. 498 ff.

⁹³ Botschaft Rechnungslegung, 1706.

⁹⁴ IAS 32.33; Swiss GAAP FER 24.2.

neutrale Berichterstattung mit Unbeachtlichkeit des Vorsichtsprinzips verlangen.⁹⁵ Dieser Zielkonflikt verdeutlicht sich darin, dass viele Bewertungsgrundsätze, wie bspw. das Einzelbewertungsprinzip oder Werthaltigkeitsprinzip, sich sowohl mit dem Kapitalerhaltungs- als auch dem Informationszweck der Rechnungslegung begründen lassen, wobei der Hintergrund und die Auslegung konsequenterweise divergieren. So lässt sich die Einzelbewertung aus Sicht der Rechenschaft bzw. Information durch eine transparente, entscheidungsrelevante Bilanzierung rechtfertigen und Einschränkungen dieses Grundsatzes infolge Gleichartigkeit und Üblichkeit können mit dem Informations-GoR der Wesentlichkeit erklärt werden. Sodann entspricht das Werthaltigkeitsprinzip nach Art. 960 Abs. 3 OR dem Impairment Test von IAS 36 bzw. Swiss GAAP FER 20.⁹⁶ Explizit zum Ausdruck kommt die Informationsfunktion zudem in der Folgebewertung von Vermögenswerten, wonach gemäss Art. 960b OR Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis in den Folgeperioden zum Verkehrswert bewertet werden dürfen, sofern sie einen Börsenkurs oder einen anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt aufweisen.⁹⁷

2. Zielkonflikt der Kapitalerhaltungs- und Informationsfunktion

2.1. Notwendigkeit eines bilanztheoretischen Lösungsansatzes

- 27 Die Ausführungen über die Rechnungslegungszwecke verdeutlichen, dass die Rechnungslegung im Wesentlichen entweder die Aufgabe einer vorsichtsprinzipgeprägten Ausschüttungs- und Kapitalerhaltungsfunktion oder einer Informations- und Rechenschaftsfunktion übernehmen kann. Deren Umsetzung in den Rechnungslegungsnormen führt zu einer eigenständigen Bilanzierungskonzeption, die als in sich geschlossenes System grundsätzlich alle Bilanzierungsfragen ausgehend vom Zweck der Rechnungslegung lösen kann. Es zeigt sich am Rechnungslegungsrecht exemplarisch, dass sich die gleichzeitige Abbildung einer kapitalerhaltenden und informationsorientierten Rechnungslegung in vielen Fällen nur schwer vereinbaren lässt, weil in einzelnen gesetzlichen Normen jeweils lediglich ein Zweck der Bilanzierung in den Vordergrund gerückt werden kann.⁹⁸ Zwar existieren Prinzipien wie bspw. das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip bei der Erstbewertung sowie die GoR der Unternehmensfortführung und Stetigkeit, die aufgrund

⁹⁵ BALLWIESER, Informations-GoB, 117.

⁹⁶ Vgl. Rz. 362 ff.

⁹⁷ Vgl. Rz. 259 ff.

⁹⁸ Gl.M. BENZ, 23; BERNDT.

übereinstimmender Zielvorstellungen die gleiche Regelung vorsehen und folglich unproblematisch sind. Zudem spielen gewisse Normen nur hinsichtlich der Rechenschaftsfunktion (oder umgekehrt) eine zentrale Rolle, die für die Aspekte der Ausschüttungsbemessung unbedeutend sind, sodass kein disharmonisches Zweckverhältnis verursacht wird.⁹⁹ Dennoch besteht aufgrund der unterschiedlichen Zweckausrichtung in der geltenden Rechnungslegungszuordnung eine Vielzahl von Zielkonflikten, die teilweise zu unlöslichen Widersprüchen führen.¹⁰⁰ Dies ist insoweit bedeutsam, als es sich dabei um fundamentale Grundsätze der Rechnungslegung wie die Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen, die Bilanzierungsfähigkeit und die Bewertung von Aktiven und Passiven handelt.¹⁰¹

Es scheint wenig zielführend, diese Zielkonflikte als einen Freiraum für den Bilanzierenden mit der Wahl zur individuell gewünschten Einzelfalllösung zu erachten.¹⁰² Eine solche Rechnungslegungszuordnung kann weder die unmittelbaren noch mittelbaren Funktionen (Systemschutz, Führungsinstrument der Rechnungslegung) erfüllen. Hinzu kommt, dass mit dem neuen Rechnungslegungsrecht rechtsformübergreifende Regelungen existieren, die einheitlich und unabhängig von rechtsformspezifischen Interessen anzuwenden sein sollten. Aus diesem Grund muss vielmehr geprüft werden, ob nicht eine Bilanzierungszuordnung existiert, welche die aus den Bilanzierungszwecken resultierenden Zielkonflikte vermeiden kann. In der Bilanzlehre¹⁰³ haben sich diesbezüglich drei mögliche Lösungsmodelle herausgebildet, die es nachstehend zu würdigen gilt. Terminologisch vereinfachend wird dabei für den Fortgang der Untersuchung nur noch zwischen Informations- und Kapitalerhaltungsfunktion unterschieden. 28

2.2. Vorrangthese

2.2.1. Funktionsweise

Gemäss der Vorrangtheorie, auch als Dominanzthesen bezeichnet¹⁰⁴, wird für die Zuordnung der Rechnungslegung entweder dem Kapitalerhaltungs- oder dem Rechenschaftszweck Priorität eingeräumt. Das heisst, alle existierenden 29

⁹⁹ Zu denken wäre z.B. an die Ausweitung der Informationsanforderungen im Anhang, welche die Ausschüttungsbemessung nicht tangieren und folglich mit dieser vereinbar sind.

¹⁰⁰ BENZ, 23; BERNDT, 154; SCHULER, 108; WEIDMANN, 37.

¹⁰¹ Vgl. oben Rz. 24 ff.; Namentlich erwähnt wird dieser Widerspruch in Art. 960 Abs. 2 OR sogar im Gesetz selbst (Rz. 26).

¹⁰² BENZ, 23; sinngemäss BERNDT, 154.

¹⁰³ Vgl. MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze, 419 ff.

¹⁰⁴ MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze, 420.

bilanziellen Zielkonflikte werden ausnahmslos zugunsten der Vorsichts- oder der Informationsbilanz aufgelöst. Grundgedanke dieser Vorgehensweise ist, dass auf diese Weise zumindest ein Bilanzierungszweck umgesetzt werden kann.¹⁰⁵

2.2.2. Vorrang der Informationsfunktion

- 30 Die Paradebeispiele für rein informationsorientierte Bilanzauffassungen sind die anerkannten Rechnungslegungsstandards. Diese fokussieren alleine auf die entscheidungsnützliche Darstellung der wirtschaftlichen Lage für ihre Adressaten, ohne dass Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsüberlegungen eine entscheidende Rolle spielen. In Bezug auf das Rechnungslegungsrecht würde dies bedeuten, dass die zuverlässige Darstellung als oberste Maxime der Rechnungslegung (vorrangige Generalnorm, sog. *overriding principle*)¹⁰⁶ im Sinne der getreuen Abbildung gelten würde, sodass sich alle Bilanzierungsfragen vordergründig an wirtschaftlichen Gegebenheiten messen und andere GoR-Abwägungen in den Hintergrund treten.¹⁰⁷ Dass ein Vorrang der Rechenschaftsfunktion für das revidierte Rechnungslegungsrecht ausgeschlossen werden kann, ergibt sich bereits aus der Systematik und historischen Entwicklung des Obligationenrechts, weil viele dem Kapitalschutz zuzuordnende Handelsrechtsnormen ausserhalb des 32. Titels «Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung» direkten Bezug auf die Bilanzierung nehmen.¹⁰⁸ Eine solche Bilanzauffassung wird deshalb in der Lehre nicht vertreten und es finden sich hierzu für das revidierte Rechnungslegungsrecht keine Anhaltspunkte.¹⁰⁹ Vielmehr wurde ein entsprechender Vorschlag der Botschaft¹¹⁰, wonach Unternehmen, die einen Abschluss nach anerkanntem Rechnungslegungsstandard erstellen, auf einen Einzelabschluss nach obligationsrechtlichen Vorschriften verzichten dürfen, in der parlamentarischen Beratung im Hinblick auf Probleme mit der Kapitalerhaltung und Besteuerung wieder aus dem Gesetz gestrichen.¹¹¹

¹⁰⁵ Vgl. SPROUSE/MOONITZ, 1, und PATON/LITTLETON, 10, wonach sich für eine Bilanzauffassung divergierende Zwecke nur schwer vereinbaren lassen und sie sich deshalb auf die Informationsfunktion fokussieren.

¹⁰⁶ CLEMM, 136.

¹⁰⁷ MOXTER, Grundwertungen, 420.

¹⁰⁸ Vgl. oben Rz. 16 f.

¹⁰⁹ Gl.M. SCHULER, 108; für das alte Recht BENZ, 25.

¹¹⁰ Art. 962 Abs. 1 E-OR; vgl. Botschaft Rechnungslegung, 1719.

¹¹¹ Ausführlich BÖCKLI, Aktienrecht, § 1 Rz. 279 ff. m.w.H., § 8 Rz. 81 ff.

2.2.3. Vorrang der Kapitalerhaltungsfunktion

Das Gegenstück der reinen Informationsbilanz bildet der Vorrang der Kapitalerhaltung. Gemäss dieser Auffassung dominiert der GoR der Vorsicht die Bemessung des ausschüttungsfähigen Gewinns, sodass die Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen auf Basis des Imparitäts- und Realisationsprinzips erfolgt und sich die Ansatz- und Bewertungskriterien vorrangig am Vorsichtsprinzip auszurichten haben. Diese Position, die für das alte Recht von einem Grossteil der Lehre vertreten wurde, scheint auch für das neue Rechnungslegungsrecht eine grosse Unterstützung zu geniessen.¹¹² Gemäss SCHULER sprechen die prominente gesetzliche Nennung, die lang andauernde schweizerische Tradition und die zahlreichen gesetzlichen Einzelwertungen zugunsten des Vorsichtsprinzips für dessen starke Stellung.¹¹³ Seines Erachtens lassen sich für eine Prädominanz des Vorsichtsprinzips jedoch weder im Gesetzestext noch in der Entstehungsgeschichte eine Grundlage finden.¹¹⁴ Dieser Ansicht ist grundsätzlich zuzustimmen. Für den Vorrang des Vorsichtsprinzips ebenfalls nicht zu überzeugen vermag die Begründung, dass die Bildung stiller Willkürreserven weiterhin zulässig ist, weil diese Ansicht verkennt, dass aus Sicht des Vorsichtsprinzips solche stille Reserven nicht gestattet und abzulehnen sind.¹¹⁵ Sodann wird die Priorität der Kapitalerhaltung mit der angestrebten Steuerneutralität begründet.¹¹⁶ Dem gilt es entgegenzuhalten, dass sich die Steuerneutralität und somit die Steuerbemessung nur als Ausfluss der Anwendung der steuerlichen Gewinnermittlungsnormen ergeben kann und folglich im Vergleich zur Informations- und Rechenschaftsfunktion für das Rechnungslegungsrecht keinen unmittelbaren Zweck darstellt.¹¹⁷ Der gesetzliche nicht festgehaltene Zweck der Steuerneutralität kann – insbesondere mit gegen das Vorsichtsprinzip verstossenden Willkürreserven – konsequenterweise nicht über die gesetzlich kodifizierte Informationsfunktion gestellt werden.

Es lässt sich erkennen, dass der Ausschüttungsbemessungsfunktion nicht Vorrang vor der Informationsfunktion zugewiesen werden kann, denn eine Priorität des Vorsichtsprinzips ergäbe die Darstellung eines «wirtschaftlich

¹¹² Vgl. für das alte Recht BENZ, 25 f. m.w.H.; LIPP, Art. 958c OR Rz. 29; für das revidierte Recht: BÖCKLI, Probleme und Lösungsansätze, 821 ff.; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 47 ff.; GLANZMANN, 255; KLEIBOLD, Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien, 871 ff.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958 OR Rz. 19 f.; NEUHAUS/SCHNEIDER, 814; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 13 ff.

¹¹³ SCHULER, 108.

¹¹⁴ SCHULER, 109.

¹¹⁵ Vgl. nachfolgend Rz. 73.

¹¹⁶ GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 857; NEUHAUS/SCHNEIDER, 814.

¹¹⁷ Vgl. Rz. 15.

aussagelosen Vermögens»¹¹⁸, was gegen die gesetzlichen Rechnungslegungszwecke verstossen würde. Die zuverlässige Darstellung ist höher zu gewichten als nur im Rahmen des Vorsichtsprinzips, sodass der Vorrang des Gläubigerschutzes abzulehnen ist.¹¹⁹ Das gesetzliche Einblicksgebot ist mithin ernst zu nehmen.¹²⁰ Im Vergleich zum alten Recht wurde die Bedeutung der Informationsfunktion für die Rechnungslegung nochmals stark erhöht.¹²¹

2.2.4. Zwischenergebnis

- 33 Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass die Vorrangtheorie als mögliches Modell der Bilanzlehre die Zielkonflikte der Rechnungslegungskonzeption infolge divergierender Zwecke nicht befriedigend lösen kann. Eine reine Informationsbilanz wäre nur denkbar, wenn die Kapitalerhaltungs- und die Ausschüttungsbemessungsfunktion losgelöst von der handelsrechtlichen Bilanz erfolgen würden. Umgekehrt wird der Vorrang der Vorsicht zwar regelmässig vertreten, lässt sich aber grundsätzlich nicht rechtfertigen, da sich weder im Gesetz noch der Entstehungsgeschichte Anhaltspunkte finden, den Informationszweck der Kapitalerhaltung unterzuordnen.

2.3. Abkoppelungsthese

2.3.1. Funktionsweise

- 34 Die ursprünglich aus Deutschland stammende Abkoppelungsthese bzw. das Funktionsteilungsmodell¹²² versucht, die Rechenschafts- und Kapitalerhaltungsfunktion miteinander zu verbinden, indem die beiden Rechnungslegungszwecke unterschiedlichen Bestandteilen der Jahresrechnung zugewiesen werden. Hintergrund der Theorie war, dass im Rahmen der 4. EG-Bilanzrichtlinie der Grundsatz der *true and fair view* in das vorsichtig-objektiviert ausgerichtete, deutsche Rechnungslegungsrecht Eingang fand.¹²³ Im An-

¹¹⁸ BERNDT, 154.

¹¹⁹ Gl.M. schon für das alte Recht, BENZ, 26.

¹²⁰ Gl.M. für Deutschland MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze, 424.

¹²¹ Vgl. ausführlich Rz. 23 ff.

¹²² KRAWITZ, 208.

¹²³ Dies drückt sich in § 264 Abs. 2 HGB folgendermassen aus: «Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln. Führen besondere Umstände dazu, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne des Satzes 1 nicht vermittelt, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen. [...]»

schluss entwickelte sich ein kontroverser Diskurs¹²⁴ über den Geltungsbereich und die Konsequenzen der Generalnorm der *true and fair view* für das HGB, aus dem sich die Abkoppelungsthese als alternatives Modell zu den Vorrang- und Verschmelzungstheorien für die Bilanzlehre herausbildete. Die Abkoppelungsthese war für das deutsche Recht besonders von Relevanz, weil damit trotz Internationalisierung der Rechnungslegung die bestehende Ausschüttungsbemessung und auch Steuerbemessungskonzeption mit formeller Massgeblichkeit aufrechterhalten werden konnte.¹²⁵ Spätestens durch das Inkrafttreten des Bilanzmodernisierungsgesetzes (BilMoG) im Jahr 2009, welches die Informationsfunktion der Rechnungslegung auch für den Ansatz und die Bewertung von Aktiven hervorgehoben hat, und die gleichzeitige partielle Loslösung der steuerlichen Gewinnermittlung von der Handelsbilanz durch Aufgabe der formellen Massgeblichkeit hat die Abkoppelungsthese in der deutschen Bilanzlehre an Bedeutung verloren und wird von der Literatur in seiner Gänze mehrheitlich abgelehnt.¹²⁶

Die Abkoppelungsthese geht davon aus, dass beide Rechnungslegungszwecke 35 grundsätzlich gleichbedeutend sind und sich weder durch die Verschmelzungs- noch eine Vorrangtheorie zweckmässig abbilden lassen. Aus diesem Grund werden die Informations- und die Kapitalerhaltungsfunktion auf die Bestandteile der Jahresrechnung verteilt.¹²⁷ Während das Vorsichtsprinzip für den Ansatz und die Bewertung von Aktiven und Passiven sowie die Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen durch Imparitäts- und Realisationsprinzip – also die Gewinnermittlung – massgeblich ist, drückt sich die *fair presentation* in der Gliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung, dem Anhang, dem Lagebericht sowie der Konzernrechnung aus. Verzerrungen von entscheidungsrelevanten Informationen, welche die Ausschüttungsbemessung infolge der objektivierten und vorsichtigen Ermittlung zwangsweise erleidet, werden durch entsprechende Angaben im Anhang «geheilt».¹²⁸ Die getreue Darstellung ist infolgedessen kein GoR und ist weder für die Auslegung von Bilanzvorschriften noch für die Rechtsfortbildung von Bedeutung, sodass bei Wahlrechten auch nicht dasjenige gewählt werden muss, das der zuverlässigsten Darstellung am besten entspricht.¹²⁹ Gemäss BEISSE wird auf diese Weise

¹²⁴ Vgl. BALLWIESER, Nutzen handelsrechtlicher Rechnungslegung, Fn. 30 und EULER, 131 Fn. 461 für weiterführende Literatur.

¹²⁵ Vgl. statt vieler BEISSE, Generalnorm, 44.

¹²⁶ BÖCKING/GROS, § 264 HGB Rz. 25; GROH, Fall Tomberger, 817; MERKT, § 264 HGB Rz. 12 m.w.H.; REINER, § 264 HGB Rz. 57; WINKELJOHANN/SHELLHORN, § 264 HGB Rz. 30 m.w.H.

¹²⁷ Moxter, Bilanzlehre, 67 f.

¹²⁸ BEISSE, Generalnorm, 33; MOXTER, Bilanzlehre, 68; MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze, 427.

¹²⁹ BEISSE, True and fair view, 45.

trotz Ausrichtung der Bilanzierung auf die Kapitalerhaltung nicht der Gläubigerschutz in den Vordergrund gestellt, sondern durch Transparenz in Gliederung der Vermögenslage sowie durch verfeinerte Darstellung der Erfolgslage, inklusive ausführlicher Angaben im Anhang, ausgeglichen.¹³⁰ Als Beispiel führt MOXTER die Teilgewinnrealisierung bei langfristigen Fertigungsaufträgen auf.¹³¹ Aufgrund des Vorsichtsprinzips wird auf eine anteilige Gewinnrealisierung verzichtet und dafür im Anhang offengelegt, mit welchen Umsatzerlösen zu welchem Zeitpunkt zu rechnen ist, welche Aufwendungen bisher angefallen sind und entweder aktiviert oder der Erfolgsrechnung belastet wurden sowie mit welchen künftigen Aufwendungen bis zur Fertigstellung gerechnet werden muss.¹³² Seines Erachtens ist es unzweifelhaft, «dass der Informationsstand des Jahresabschlusses durch derartige Angaben ungleich besser ist als bei einer Vermengung von Ausschüttungsbemessungs- und (reinen) Informationsaufgaben.»¹³³

2.3.2. Anwendbarkeit auf das Obligationenrecht

- 36 Es stellt sich die Frage, ob die Abkoppelungsthese auf das Schweizer Rechnungslegungsrecht angewendet werden kann. In der Literatur wird die Abkoppelungstheorie nur selten thematisiert. Während sie für BENZ¹³⁴ bereits für das alte Recht massgeblich ist und von BERNDT¹³⁵ auch für das revidierte Rechnungslegungsrecht gefordert wird, lehnt SCHULER¹³⁶ die Abkoppelungsthese ab.
- 37 Für die Abkoppelungsthese spricht, dass mit diesem Rechnungslegungsverständnis die bestehende Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion sowie die gängige Steuerbemessung grundsätzlich weitergeführt werden kann, weil das Vorsichtsprinzip weiterhin das dominierende Grundprinzip bleibt. Auf diese Weise könnte die geforderte Steuerneutralität wohl bestmöglich gewährleistet, wenn auch keineswegs garantiert werden, da die informationsorientierten Neuerungen für die konkrete Auslegungen der Bilanzierungsnormen in den Hintergrund treten. Dadurch wäre es im Ergebnis möglich, Rechtssicherheit zu garantieren. Ein weiteres Argument für die Abkoppelungsthese ist, dass sich die Gliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung effektiv nach den anerkannten Standards richtet und somit der Informa-

¹³⁰ BEISSE, Bilanzrechtssystem 15.

¹³¹ MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze, 427.

¹³² MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze, 427.

¹³³ MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze, 427.

¹³⁴ BENZ, 30.

¹³⁵ BERNDT, 154.

¹³⁶ SCHULER, 110.

tionsfunktion folgt.¹³⁷ Zudem wurden die geforderten Angaben im Anhang im Vergleich zum alten Recht stark erweitert. Erwähnenswert sind diesbezüglich vor allem Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 und 2 OR, die Angaben über die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze sowie Angaben, Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen der Bilanz und Erfolgsrechnung verlangen. Sodann sind Unternehmen, die einer ordentlichen Revision unterliegen, zukünftig verpflichtet, einen Lagebericht (Art. 961 Ziff. 3 OR) zu erstellen, der den Informationsgehalt des Geschäftsberichts erhöhen soll, um die Entwicklungsrichtung des Unternehmens erkennen zu lassen.¹³⁸ Es zeigt sich folglich, dass die Abkoppelungsthese in den Grundzügen angestrebt wurde, als sich die Gliederung, der Anhang sowie der Lagebericht stark am Informationszweck ausrichteten. Mit diesen Massnahmen begünstigt die Abkoppelungsthese die Aussagekraft der Jahresrechnung, weil aufgrund der Unsicherheit vieler Sachverhalte diese mit Worten besser beschrieben werden können als mit Zahlen, was im Sinne der *true and fair view* ist.¹³⁹

Gegen die Abkoppelungsthese gilt es einzuwenden, dass das Schweizer Recht im Vergleich zum deutschen Handelsrecht keine gesetzliche Vorschrift kennt, wonach Korrekturen zugunsten der Transparenz im Anhang erfolgen müssen.¹⁴⁰ Sodann bezieht sich der Zweckartikel der zuverlässigen Darstellung grundsätzlich auf alle Bestandteile der Jahresrechnung und es scheint nicht erkennbar, weshalb ihm für die Bilanz und Erfolgsrechnung nur eine Bedeutung für die Gliederung zukommen soll. Der Gesetzgeber hat den Anhang nicht als eigenständiges, von Bilanz und Erfolgsrechnung unabhängiges Informationsinstrument konzipiert, denn die Anforderungen im Anhang beziehen sich im Wesentlichen auf Erläuterungen zu den beiden Instrumenten.¹⁴¹ So lässt sich gerade bei den Voraussetzungen für die Bilanzierungsfähigkeit von Aktiven und Passiven eine enge Anlehnung an die anerkannten Rechnungslegungsstandards erkennen, welche die Gewinnermittlung zentral beeinflusst. Zudem hält Art. 960 Abs. 2 OR für die Bewertung explizit fest, dass diese vorsichtig sein soll, jedoch die zuverlässige Darstellung nicht verhindern darf.¹⁴² Gegenüber dem alten Recht, wo BENZ insofern zuzustimmen ist,

¹³⁷ Vgl. Rz. 25.

¹³⁸ Kritisch zum Lagebericht DRUEY, 59, da öfters von Werbeagenturen bezogene Fotos überwiegen und der Text sich auf eine Verbalisierung des Abschlusses beschränkt. Seines Erachtens wäre es zweckmässiger, die gesetzgeberische Kraft auf die Erstellung einer aussagefähigen Rechnungslegung zu fokussieren.

¹³⁹ BENZ, 29 f.

¹⁴⁰ Vgl. oben Rz. 34 Fn. 123 zu § 264 HGB; SCHULER, 109.

¹⁴¹ STREIM, 404.

¹⁴² BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 875, wendet dagegen ein, dass die Formulierung «verhindern» wirkungsschwach ist, weil die Grenze der zulässigen Unterbewertung nach dem Gesetz nicht bei der Beeinträchtigung der zuverlässigen Darstel-

dass die Informationsfunktion ausser im Zweckartikel nicht mehr namentlich genannt wurde, scheint folglich der Transparenzaspekt auch den Ansatz und die Bewertung zu beeinflussen, was gegen die Abkoppelungsthese spricht.¹⁴³

- 39 Massgeblich für die Wirksamkeit der Abkoppelungsthese ist, dass die Transparenzdefizite über den Anhang effektiv geheilt werden können.¹⁴⁴ Es zeigt sich in dieser Hinsicht, dass die im revidierten Rechnungslegungsrecht geforderten Angaben im Anhang durchaus in diese Richtung gehen, weil die geforderten Anhangsangaben durch Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 und 2 OR im Vergleich zum alten Recht zusätzlich ausgeweitet werden. Infolge der Unbestimmtheit über die konkreten Anforderungen der Offenlegung zu den Angaben über die allgemeinen Grundsätze der Rechnungslegung sowie den einzelnen Bilanzpositionen erscheint es dennoch fraglich, ob die Transparenzdefizite vollumfänglich gelöst werden. In dieses Bild passt die wenig transparente Norm über die Offenlegung des Gesamtbetrags von aufgelösten stillen (Willkür-)Reserven (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 3 OR), die über die Angaben im Anhang nicht im Sinne der Rechenschaftsfunktion gelöst wird.¹⁴⁵ Damit besteht die Gefahr, dass bei Anwendung der Abkoppelungsthese im Ergebnis dennoch die Vorrangtheorie zur Anwendung gelangt.

2.4. Verschmelzungsthese

2.4.1.1. Funktionsweise

- 40 Die Verschmelzungstheorie als drittes und letztes Lösungsmodell erachtet beide Rechnungslegungszwecke als gleichwertig und fordert deshalb für die gesamte Rechnungslegungskonzeption ihre Verknüpfung. Sie bildet daher die Antithese zur Vorrangthese und unterscheidet sich von der Abkoppelungsthese insoweit, als sie die Zwecke der Kapitalerhaltung und Information bzw. Rechenschaft nicht unterschiedlichen Bestandteilen der Jahresrechnung zumisst, sondern eine gegenseitige Annäherung der Bilanzauffassungen im Sinne eines Kompromisses anstrebt. Das heisst für das Rechnungslegungsrecht, dass auf der einen Seite Vorsichts- und Objektivierungsprinzipien zwecks Verbesserung des Einblicks nicht komplett, aber merklich zurückgedrängt werden und auf der anderen Seite die *fair presentation* auf dieses Mass eingeschränkt wird, als es sich noch mit dem relativierten Vorsichts- und Objektivierungsprinzip vereinbaren lässt.¹⁴⁶ Grundgedanke dieses Modells ist,

lung der wirtschaftlichen Lage, sondern erst bei deren Verhinderung erreicht wird und folglich von geringem praktischem Wert sei.

¹⁴³ BENZ, 35.

¹⁴⁴ Gl.M. BERNDT, 154 f.; SCHULER, 109.

¹⁴⁵ Vgl. Rz. 71.

¹⁴⁶ MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze, 424.

dass man den existierenden Interessenskonflikt nur dadurch lösen kann, dass die Bilanzierung den Interessensausgleich abbildet und auf diese Weise einem relativen Schutz aller Adressaten dient.¹⁴⁷ Im Sinne eines Ausgleiches unterstellt sie folglich die Kompatibilität der Kapitalerhaltung und der Informationsfunktion in einer Rechnungslegungskonzeption.

Für die konkrete Bilanzierung müssen folglich beide Zwecke gleichwertig mitberücksichtigt werden. Die Schwierigkeit der Verschmelzungstheorie ist, wie die vorhergehenden Ausführungen bereits gezeigt haben, dass zwischen den beiden Rechnungslegungskonzeptionen Zielkonflikte existieren, die sich nur schwer vereinbaren lassen.¹⁴⁸ Die Gewichtung, Definition und Auslegung einzelner Rechnungslegungsprinzipien und -begriffe divergieren je nach Bilanzauffassung, weshalb ein Teil der Lehre die Ansicht vertritt, dass der Versuch einer Jahresrechnung mit einem stark ausgeprägten bilanziellen Vorsichtsprinzip bei gleichzeitiger Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögenslage misslingen wird.¹⁴⁹ Der Aufbau eines widerspruchsfreien Normengefüges ist mit Schwierigkeiten verbunden, wenn man sich gleichzeitig verschiedenen, einander widersprechenden Zielen verschreiben will.¹⁵⁰ 41

2.4.2. Anwendbarkeit der Verschmelzungsthese im schweizerischen Rechnungslegungsrecht

Für das Obligationenrecht bedeutet die Verschmelzungsthese, dass die zuverlässige Darstellung als Ausdruck der Informationsfunktion und das Vorsichtsprinzip als Dogma der Kapitalerhaltung sowohl für die Periodisierung als auch die Ansatz-, Bewertungs- und Offenlegungsvorschriften gleichwertig berücksichtigt werden müssen. Dass das revidierte Recht eine solche Integration der Bilanzzwecke anstrebt, ist offensichtlich, wird doch zum einen die Bedeutung des Vorsichtsprinzips als GoR und für die Bewertung hervorgehoben, während zum anderen die Generalnorm und die Ansatz- und Bewertungsvorschriften mit Bezugnahme auf die anerkannten Standards der Rechnungslegung die Informationsfunktion betonen. Ausdruck davon ist Art. 960 Abs. 2 OR, der eine vorsichtige, aber zugl. zuverlässige Bewertung fordert. Die Verschmelzungsthese wird infolgedessen in der Literatur regelmässig vertreten.¹⁵¹ Neben dem erwähnten Wortlaut des Gesetzestextes nennt auch 42

¹⁴⁷ BAETGE/KIRSCH/THIELE, 103 f.

¹⁴⁸ Vgl. Rz. 27.

¹⁴⁹ BENZ, 28; BERNDT, 154; MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze, 424; MOXTER, Rechnungslegungsmythen, 2144 ff.

¹⁵⁰ BAETGE/THIELE, 18.

¹⁵¹ KÄFER, Art. 959 OR Rz. 435 ff.; NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 8; SCHULER, 110 f.

die bundesgerichtliche Rechtsprechung beide Zwecke als massgebend¹⁵² und der gesamte Gesetzgebungsprozess war vom Bestreben geprägt, beiden Anliegen genügend Rechnung zu tragen.¹⁵³ Sodann finden sich weder im Gesetz noch in den Materialien Anzeichen, dass das Vorsichtsprinzip für die Gewinnermittlung kein zentraler Pfeiler mehr ist, derweil die Informationsfunktion der Rechnungslegung an zentralen Stellen akzentuiert wird.¹⁵⁴

- 43 Während die Berechtigung der Verschmelzungsthese dementsprechend unbestritten ist, liegt ihre Problematik im fehlenden Lösungsansatz für die konkrete Bilanzierung.¹⁵⁵ Gemäss SCHULER, der die Theorie für das revidierte Recht vertritt, muss im Einzelfall bestimmt werden, «wo genau das diffuse Streben nach mehr Transparenz und Angleichung an internationale Gepflogenheiten tatsächlich verwirklicht worden ist.»¹⁵⁶ Diese Auffassung verdeutlicht in mehrfacher Hinsicht die Schwierigkeiten der Verschmelzungstheorie. Generell besteht durch die Verschmelzung die Gefahr, dass ein aussageloser Gewinn ermittelt wird, welcher weder die Transparenz- noch die Kapitalerhaltungsfunktion erfüllen kann, weil eine konsequent umgesetzte Verschmelzung zu einem kaum entwirrbaren und letztlich sinnlosen Konglomerat von Handelsrechtsnormen führt.¹⁵⁷ Die Rechnungslegungsnormen des Obligationenrechts sind grundsätzlich prinzipienbasiert und zeichnen sich deshalb durch einen abstrakten Bestimmtheitsgrad und eine geringe Regelungsdichte aus, sodass grundsätzlich viele Auslegungsfragen für die Bilanzierung auftreten.¹⁵⁸ Für bestehende Zielkonflikte der Rechnungslegungszwecke wird damit die Bilanzierung vollständig dem Rechnungslegungssteller überlassen. Diese Vorgehensweise bietet sowohl für die Adressaten als auch für den Bilanzierenden selbst wenig Rechtssicherheit und stellt den Systemschutz der Rechnungslegung infrage. Es fehlt der Verschmelzungsthese folglich am theoretischen Konzept für die Umsetzung in der konkreten Bilanzierung.
- 44 Verdeutlichen lässt sich diese Problematik an zwei Beispielen aus der Rechtsprechung, die noch das alte Rechnungslegungsrecht betreffen. In einem Urteil der I. zivilrechtlichen Abteilung des Bundesgerichts aus dem Jahr 2010 betreffend eine Verantwortlichkeitsklage infolge der Unterlassung der Bildung einer Rückstellung machte der Beschwerdeführer als Organ der Gesellschaft mit Verweis auf die IFRS geltend, dass der Ansatz einer Rückstellung bei einer Eintrittswahrscheinlichkeit von unter 50 % nicht zulässig sei, son-

¹⁵² BGE 133 II 453 E 7.2.

¹⁵³ SCHULER, 110.

¹⁵⁴ SCHULER, 110.

¹⁵⁵ Vgl. Rz. 41.

¹⁵⁶ SCHULER, 111.

¹⁵⁷ Vgl. BENZ, 28.

¹⁵⁸ Vgl. Rz. 50 f.

dem lediglich ein Ausweis im Anhang als Eventualverbindlichkeit verlangt würde.¹⁵⁹ Nach Ansicht des BGer stellt jedoch Art. 669 Abs. 1 aOR als massgebliche Norm für die Bildung von Rückstellungen unter Berücksichtigung des Vorsichtsprinzips geringere Anforderungen an die Eintrittswahrscheinlichkeit, sodass im konkreten Fall eine Rückstellung bereits bei einer Wahrscheinlichkeit von 50 % oder darunter angebracht gewesen wäre, weshalb die Verantwortlichkeitshaftung des Organs bestätigt und die Beschwerde abgelehnt wurde.¹⁶⁰ Demgegenüber urteilte die II. öffentlich-rechtliche Abteilung in einem steuerrechtlichen Urteil aus dem Jahr 2008¹⁶¹, dass Umrechnungsdifferenzen einer Gesellschaft, die ihre Bücher in US-Dollar führte und diese zwecks Rechnungslegung nach Obligationenrecht zwingend in Schweizer Franken umrechnen musste, direkt in das Eigenkapital verrechnet werden müssen und erteilte einer mit Bezug auf das Imparitätsprinzip geschaffenen erfolgswirksamen Lösung der Praxis¹⁶² eine Abfuhr.¹⁶³ Das BGer erachtete die Übernahme von IFRS-Normen als zulässig, weil es im schweizerischen Rechnungslegungsrecht keine Bestimmung über die Verbuchung von Umrechnungsdifferenzen gibt, durchbrach aber gleichzeitig das aus dem Vorsichtsprinzip resultierende Imparitätsprinzip.¹⁶⁴

Losgelöst von der Frage, ob die Urteile in ihrer Begründung inhaltlich überzeugen, zeigen die beiden Fälle auf, dass das Verhältnis zwischen Informations- und Kapitalerhaltungsfunktion nicht abschliessend eruiert ist. Während für die aktienrechtliche Verantwortlichkeit dem Vorsichtsprinzip und dadurch der Ausschüttungsbemessung der Vorrang eingeräumt wurde, dominierte im steuerrechtlichen Entscheid die Informationsfunktion. Aufgrund der Bedeutung der Rechnungslegung für das gesamte Obligationenrecht und das Steuerrecht ist eine solche Konstellation für das Rechnungslegungsrecht wenig zielführend. Besonders problematisch an dieser Betrachtungsweise ist, dass im revidierten Recht gewisse auslegungsbedürftige Rechnungslegungsbegriffe beinahe wortwörtlich aus den anerkannten Standards übernommen wurden, sodass ohne Klärung des Verhältnisses zwischen den beiden Bilanzierungszwecken eine Übernahme von IFRS oder Swiss GAAP FER in den Einzelabschluss durch die Hintertür und ohne demokratische Legitimation droht. Denn es scheint naheliegend, dass für die Auslegung dieser Begriffe substanziiell auf deren Ursprung zurückgegriffen wird.

45

¹⁵⁹ BGer 4A_277/2010 v. 2.9.2010.

¹⁶⁰ BGer 4A_277/2010 v. 2.9.2010, E. 2.1.

¹⁶¹ BGE 136 II 88; vgl. ausführlich Rz. 210 ff.

¹⁶² BGE 136 II 88, E 4.4.

¹⁶³ BGE 136 II 88, E 4.4.

¹⁶⁴ BGE 136 II 88, E 4.5.

- 46 Es ist deshalb zwingend, dass bei Anwendung der Verschmelzungstheorie für das Rechnungslegungsrecht das Verhältnis zwischen zuverlässiger Darstellung und Vorsichtsprinzip im Rahmen des wissenschaftlichen Diskurses oder der höchstrichterlichen Rechtsprechung aufgegriffen wird. Aus dem Gesetzestext lässt sich die Stellung der beiden Zwecke nicht abschliessend klären. Dennoch scheint die Wirkung der zuverlässigen Darstellung im Sinne eines *overriding principles* grundsätzlich ausgeschlossen. Dafür sprechen die Entstehungsgeschichte des revidierten Rechts und die weiterhin wesentliche Bedeutung der Rechnungslegung für die gesamte Systematik der Kapitalerhaltung des Obligationenrechts.¹⁶⁵ Die Informationsfunktion kann deshalb – entsprechend dem HGB¹⁶⁶ – nur eine Subsidiärfunktion für die Rechnungslegung einnehmen. Deren Ausgestaltung und Tragweite müssten sich auf die teleologische Auslegung in Einzelfragen und bei Lücken sowie ergänzende Angaben im Anhang als zentrales Element der Informationsfunktion erstrecken.¹⁶⁷ Auf diese Weise kann sich die Rechnungslegung unter der Berücksichtigung wirtschaftlicher Gegebenheiten auf die Ermittlung des entziehbaren Gewinns unter vorsichtsgeprägten GoR fokussieren. Für Wahlrechte würde demzufolge dem Vorsichtsprinzip im Zweifelsfall der Vorrang vor der zuverlässigen Darstellung eingeräumt. Für zusätzliche Angaben im Anhang findet sich sodann eine gesetzliche Grundlage, da Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR Angaben, Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen der Bilanz und Erfolgsrechnung verlangt, die sich nicht direkt aus der bilanziellen Abbildung im Zahlenwerk ergeben. Problematisch bleibt bei diesem Vorgehen, dass die Rechnungslegungsnormen des Obligationenrechts wenig objektiviert sind, sodass der Füllung von Lücken oder der Auslegung von Einzelfragen und somit der Informationsfunktion eine grosse Bedeutung zukommt. Der Gesetzgeber wäre demnach gefordert, zentrale Begriffe im Rechnungslegungsrecht zu definieren, um Zielkonflikte bei der Verschmelzungsthese zu minimieren. Zu denken wäre dabei primär an das Imparitäts- und Realisationsprinzip, explizite Bilanzierungsverbote oder auch die Fremdwährungsumrechnung.

2.5. Zwischenergebnis

- 47 Die Ausführungen zu den einzelnen Bilanzierungstheorien illustrieren, dass jedes Modell Vor- und Nachteile aufweist, die gegeneinander abgewogen

¹⁶⁵ Vgl. Rz. 16 f.

¹⁶⁶ Vgl. BÖCKING/GROS, § 264 HGB Rz. 26; GRAF/BISLE, § 264 HGB Rz. 41 ff.; MERKT, § 264 HGB Rz. 18; MORCK, § 264 HGB Rz. 7; REINER, § 264 HGB Rz. 53 ff.; WINKELJOHANN/SHELLHORN, § 264 HGB Rz. 25 ff.

¹⁶⁷ Vgl. für das HGB MORCK, § 264 HGB Rz. 7; REINER, § 264 HGB Rz. 58; WINKELJOHANN/SHELLHORN, § 264 HGB Rz. 30.

werden müssen. Die Vorrangthesen bringen den Vorteil mit sich, dass die Bilanzierungskonzeption als ein in sich geschlossenes System jede Bilanzierungsfrage abschliessend beantworten kann. Da die Bilanz im Rechtssinne im kontinentaleuropäischen Verständnis historisch mit der Verknüpfung der Ausschüttungsbemessung, dem Gläubigerschutz und auch der Verbindung zur steuerlichen Gewinnermittlung gewachsen ist, aber gleichzeitig die Informationsfunktion mit der Internationalisierung der Rechnungslegung wesentlich an Einfluss gewonnen hat, ist die Vorrangtheorie auf beide Seiten ausgeschlossen. Bereits aus dem Gesetzestext heraus scheint unbestritten, dass beide Zwecke mitberücksichtigt werden müssen. Aus diesem Grund kommen als Lösungen grundsätzlich nur die Abkoppelungs- oder die Verschmelzungsthese infrage, weil sie den Versuch anstreben, beiden Bilanzierungszwecken gerecht zu werden.

Für die Abkoppelungsthese spricht, dass in einer in sich geschlossenen Bilanzierungssystematik alle Zielkonflikte im Sinne der Kapitalerhaltung und Ausschüttungsbemessung gelöst werden können, sodass eine zusammenhängende Rechnungslegung entsteht. Diesen Punkt kann die Verschmelzungstheorie nicht erfüllen, weil im Einzelfall entschieden werden muss, wie die Informationsfunktion für die Auslegung mitberücksichtigt wird. Ihr fehlt es folglich an einem konkreten und konsistenten Umsetzungsvorschlag für die Bilanzierung. Die grösste Schwäche der Abkoppelung ist demgegenüber die Negierung der Informationsfunktion für die Periodisierung und den konkreten Ansatz und die Bewertung von Aktiven und Passiven. Dieses Argument kann insoweit relativiert werden, als, solange die Ausschüttungsbemessung und Kapitalerhaltung für das Rechnungslegungsrecht massgebend sind, die Bestimmung eines entziehbaren, vorsichtig ermittelten Gewinns eher einen Informationszweck als eine Gewinnermittlung, die im Einzelfall die Bedeutung der Transparenz beurteilt, erfüllt. Im Falle der Abkoppelungsthese weiss der Adressat, wie die Bilanzierung zustande gekommen ist und wird zusätzlich durch erweiterte Angaben im Anhang informiert. Zusätzlich für die Anwendung der Abkoppelungsthese spricht, dass der Zweck der Kapitalerhaltung im gesetzgeberischen Willen und Prozess klar zum Ausdruck kommt und die Anforderungen an die Gliederung und den Anhang massgeblich im Sinne der Informationsfunktion ausgebaut wurden. Demgegenüber droht bei Anwendung der Verschmelzungsthese eine schrittweise Übernahme der anerkannten Rechnungslegungsstandards. Ein solches Modell kann nur angewendet werden, wenn das Verhältnis zwischen Informations- und Kapitalerhaltungsfunktion für die Auslegung der Rechnungslegungsnormen abschliessend geklärt wurde.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass keines der in der Bilanzlehre vorgeschlagenen Modelle vollumfänglich zu überzeugen vermag. Infolge der Bedeutung des Rechnungslegungsrechts für weitere Rechtsgebiete und die Konsistenz in der Rechtsanwendung muss die Abkoppelungs- der Ver-

schmelzungsthese vorgezogen werden. Solange die Ausschüttungsbemessung und die Kapitalerhaltung an die handelsrechtliche Rechnungslegung geknüpft werden, sind vorsichtig-objektivierte Normen für die Bilanzierung am zweckmässigsten. Voraussetzung dafür ist einerseits, dass dem Vorsichtsprinzip klare Grenzen gesetzt werden, und andererseits die Informationsfunktion durch ausführliche Erläuterungen in Gliederung, Anhang und weiteren Informationsinstrumenten der Rechnungslegung entsprechend wahrgenommen wird. Das heisst allerdings nicht, dass die teleologische Auslegung im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise für die Periodisierung, Ansatz- und Bewertungsprinzipien missachtet wird. Vielmehr muss, wenn eine Bilanzierungsnorm angewendet wird, deren wirtschaftliche Bedeutung für die Schutzzwecke der Rechnungslegung mitberücksichtigt werden.¹⁶⁸

B. Aufbau und Auslegung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen

1. Methodik

1.1. Bedeutung und Rechtsnatur der Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung

- 50 Nachdem die Rechnungslegungszwecke und ihre Auswirkungen auf die Bilanzierung diskutiert wurden, gilt es nachfolgend die daraus resultierende Rechnungslegungskonzeption und ihre Auslegung zu erörtern. Wegen der prinzipienorientierten Ausgestaltung des Rechnungslegungsrechts als Ausfluss des in der schweizerischen Rechtsordnung verankerten *civil law* bilden die GoR das Fundament für die Konzeption der Rechnungslegungsnormen.¹⁶⁹ Sie definieren die geschriebenen und ungeschriebenen Grundsätze des Rechnungslegungsrechts für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage in Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang. In ihrer Rechtsnatur entsprechen die GoR unbestimmten Rechtsbegriffen, die selbst einer Auslegung unterliegen und gleichzeitig für die Auslegung von konkreten Bilanzierungssachverhalten dienen.¹⁷⁰ Die Herleitung der GoR ist in der Lehre nicht unbestritten. Während ältere Meinungen die Grundsätze als Handelsbräuche und kaufmännische Übungen induktiv ableiteten, begann die Lehre im Laufe der Zeit im Rahmen eines Systemdenkens – ausgehend von den Zwecken der

¹⁶⁸ Vgl. nachfolgend Rz. 51.

¹⁶⁹ Vgl. zu den Begriffen *common law* und *civil law* und ihre Auswirkungen auf die Ausgestaltung der Rechnungslegung ACHLEITNER/BEHR/SCHÄFER, 10 ff.; DRESCHER, 253 ff.; PLAUMANN, 30 ff.

¹⁷⁰ BENZ, 64 f.; DÖLLERER, GoB, 1217; LEFFSON, 21.

Rechnungslegung – deduktiv Prinzipien verschiedener Hierarchiestufen zu entwickeln.¹⁷¹ Nach heute geltender Auffassung ergeben sich die GoR als Zusammenspiel von deduktiver und induktiver Methodik, indem die Bilanzierungspraxis für die aus den Zwecken abgeleiteten GoR berücksichtigt werden, sodass im Sinne einer hermeneutischen Folgerung die GoR als Auslegung des Gesetzestextes bestimmt werden, wobei in Zielkonflikten der deduktiven Herleitung jeweils Vorrang einzuräumen ist.¹⁷² Mit anderen Worten bestimmen sich die GoR nach der juristischen Methodenlehre und folgen dieser auch für die Auslegung von konkreten Bilanzierungsfragen.¹⁷³

Die GoR umfassen neben den gesetzlich als GoR bezeichneten Prinzipien in Art. 958c OR eine Vielzahl von weiteren geschriebenen und ungeschriebenen Regeln. Zu den geschriebenen Grundsätzen gehören u.a. der Grundsatz der Unternehmensfortführung gemäss Art. 958a OR, die zeitliche und sachliche Abgrenzung (Art. 959b OR) sowie das Vermögens- und Verbindlichkeitsprinzip nach Art. 959 Abs. 2 und 5 OR, die lediglich bei Erfüllung der Objektivierungskriterien eine Bilanzierungsfähigkeit vorsehen.¹⁷⁴ Zentrale ungeschriebene GoR bezeichnen demgegenüber bspw. das Objektivierungsprinzip und die wirtschaftliche Betrachtungsweise.¹⁷⁵ Nach dem Objektivierungsgrundsatz hat die Bilanzierung nach Massgabe äusserlich erkennbarer Vorgänge und Tatsachen zu erfolgen, sodass zur Einschränkung des Ermessensspielraums des Bilanzierenden bei gleichzeitiger Erhöhung der Rechtssicherheit an unmittelbar beobachtbaren Sachverhalten oder Tatbestandsmerkmalen angeknüpft wird.¹⁷⁶ Während das Objektivierungsprinzip für den Ansatz von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten gesetzlich normiert ist, fehlt es für die Ertragsrealisation bzw. das Realisationsprinzip an einer solchen, weshalb die Objektivierung als ungeschriebener GoR zu verstehen ist. Ähnliches gilt für die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Dieser in den anerkannten Rechnungslegungsstandards zur Maxime erhobene Grundsatz¹⁷⁷, der den effektiven wirtschaftlichen Gegebenheiten den Vorrang vor formaljuristischen Tatbestandsmerkmalen einräumt, muss auch im Rahmen des Rechnungslegungsrechts berücksichtigt werden.¹⁷⁸ Es handelt sich dabei nicht um eine Negation

¹⁷¹ Vgl. ausführlich zu den Methoden und ihren Konsequenzen BENZ, 60 ff.; PLAUMANN, 84 ff.; SCHMIDT/USINGER, § 243 HGB Rz. 13 ff.; SCHULER, 99 ff.

¹⁷² DÖLLERER, GoB, 1217; PLAUMANN, 86 f.

¹⁷³ BENZ, 62; SCHULER, 101; WEIDMANN, 41 f.

¹⁷⁴ Vgl. ausführlich Rz. 281 ff. und 415 ff.

¹⁷⁵ A.M. BENZ, 76 f., der die wirtschaftliche Betrachtungsweise ablehnt.

¹⁷⁶ Vgl. ausführlich BENZ, 74 f. m.w.H.

¹⁷⁷ Vgl. IFRS, Conceptual Framework QC 5, 12 ff.; Swiss GAAP FER RK 10; vgl. hierzu BEHR, Rechtliche oder wirtschaftliche Betrachtungsweise, 31 ff.

¹⁷⁸ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 223 ff.; LIPP, Art. 959 OR Rz. 22; NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 17 f.; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 166.

der rechtlichen Tatbestandsmerkmale und eine reine Fokussierung auf den Informationszweck der Bilanz, sondern die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Bedeutung der bilanzrechtlichen Normen und ihrer Schutzzwecke im Rahmen der Auslegung, sodass die wirtschaftliche Betrachtungsweise grundsätzlich der Anwendung der teleologischen Methode entspricht.¹⁷⁹

1.2. Rechnungslegungsnormen als in sich geschlossenes Bilanzierungssystem

- 52 Es lässt sich erkennen, dass die Rechnungslegungskonzeption einem Systemcharakter folgt, nach dem alle Fragen der Bilanzierung gemäss einer in sich stimmigen, geschlossenen und widerspruchsfreien Systematik gelöst und nach dem Zwecke des Gesetzes dargestellt werden können.¹⁸⁰ Da das Rechnungslegungsrecht keine Rangordnung der GoR kennt, hat sich die Beurteilung und Auslegung in erster Linie an den Rechnungslegungszwecken zu orientieren, sodass die Abkoppelungsthese zur Grundlage der Hierarchieordnung für die handelsrechtliche Rechnungslegungskonzeption wird.¹⁸¹ Demnach richtet sich die konkrete Bilanzierung am Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungszweck aus. Die Informations- und Rechenschaftsfunktion kommt demgegenüber primär in der Gliederung, dem Anhang, dem Lagebericht und der Konzernrechnung zur Geltung.
- 53 Ausgehend vom Kapitalerhaltungszweck müssen infolgedessen für die konkrete Bilanzierung im revidierten Rechnungslegungsrecht Ober- und Unterprinzipien abgeleitet werden, die im Sinne eines Rahmenkonzepts dem Systemgedanken gerecht werden. Als Leitprinzip der kapitalerhaltenden Rechnungslegung bildet das Vorsichtsprinzip den Ausgangspunkt für die Bestimmung und Auslegung der geschriebenen und ungeschriebenen Ober- und Unterprinzipien. Dementsprechend misst sich die Erfassung von Aufwendungen und Erträgen am Realisations- und Imparitätsprinzip¹⁸², währenddessen die Ansatzkriterien für die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten nach einer vorsichtigen und objektivierten Bilanzierung auszulegen sind.¹⁸³ Diese ungeschriebenen Periodisierungsregeln sowie die gesetzlichen Vermögenswert- bzw. Verbindlichkeitsprinzipien bilden die Oberprinzipien des revidierten Rechnungslegungsrechts, an denen die konkreten Bilanzierungssachverhalte

¹⁷⁹ MOXTER, Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung, 15; MOXTER, Rechnungslegungsmythen, 2146; sinngemäss BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 224 ff.; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 166; vgl. bspw. Rz. 285.

¹⁸⁰ BENZ, 62 m.w.H.

¹⁸¹ Vgl. Rz. 47 ff.

¹⁸² Vgl. ausführlich Rz. 251 ff.

¹⁸³ Vgl. ausführlich Rz. 281 ff. und 415 ff.

beurteilt werden müssen. Abgeleitet werden aus ihnen die sachliche und zeitliche Abgrenzung (Art. 958b OR), das Einzelbewertungsprinzip (Art. 960 Abs. 1 OR)¹⁸⁴, das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip (Art. 960 Abs. 1 OR)¹⁸⁵, das Nominalwertprinzip (Art. 960a Abs. 1 OR), das Abschreibungs- und Wertberichtigungsprinzip (Art. 960a Abs. 3 OR)¹⁸⁶, das Niederstwert- bzw. Höchstwertprinzip (Art. 960c Abs. 1 bzw. Art. 960e Abs. 1 OR)¹⁸⁷ sowie die Rückstellungsdefinition (Art. 960e Abs. 2 OR)¹⁸⁸ als Unterprinzipien des revidierten Rechnungslegungsrechts. Diese aus der Abkoppelungsthese abgeleitete Konzeption bildet die Grundlage für die nachfolgende Untersuchung der revidierten Rechnungslegungsnormen und ihre Konformität mit den steuerlichen Gewinnermittlungsregeln. Graphisch lässt sich das aus der Abkoppelungsthese abgeleitete System der revidierten Rechnungslegungsnormen wie folgt zusammenfassen¹⁸⁹:

¹⁸⁴ Vgl. ausführlich Rz. 307 ff., 471 ff.

¹⁸⁵ Vgl. Rz. 257 f., 326.

¹⁸⁶ Vgl. ausführlich Rz. 339 ff.

¹⁸⁷ Vgl. ausführlich Rz. 362 ff. bzw. Rz. 483 ff.

¹⁸⁸ Vgl. ausführlich Rz. 411 f.

¹⁸⁹ Die Darstellung orientiert sich dabei an BENZ, 69 ff., der für das alte Rechnungslegungsrecht bereits eine solche Konzeption erarbeitete.

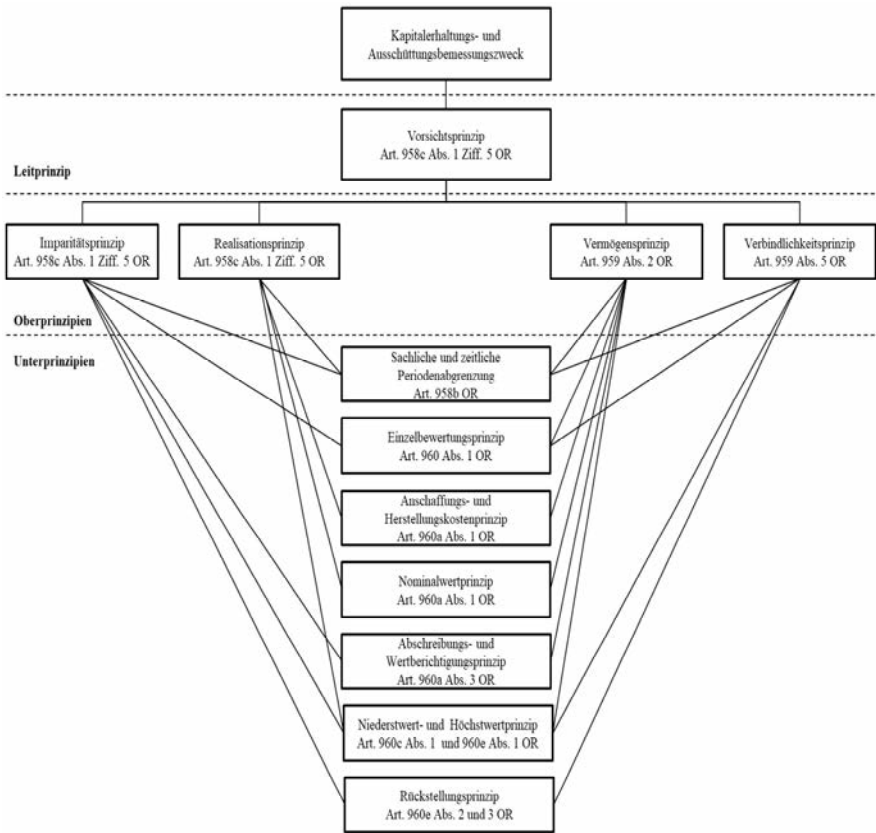


Abbildung 2: GoR-Systematik nach revidiertem Rechnungslegungsrecht¹⁹⁰

2. Berücksichtigung anerkannter Rechnungslegungsstandards für die Auslegung der handelsrechtlichen Normen

- 54 Es ergibt sich bereits aus dem Gesetzestext des Rechnungslegungsrechts, dass die anerkannten Rechnungslegungsstandards wie IFRS oder Swiss GAAP FER für den Einzelabschluss keine normative Verbindlichkeit entfalten, da die Standards lediglich für einen rein informationsbedingten zusätzlichen Einzelabschluss bzw. den Konzernabschluss namentlich erwähnt werden.¹⁹¹

¹⁹⁰ Eigene Darstellung in Anlehnung an BENZ, 259.

¹⁹¹ Art. 962 und 963 OR.

Der Gesetzgeber hat sich bewusst gegen eine Übernahme der anerkannten Rechnungslegungsstandards für den Einzelabschluss nach Obligationenrecht entschieden. Dennoch stellt sich aufgrund der teilweise beinahe wortwörtlichen Übernahme von Regelungen in Anlehnung an die anerkannten Standards die Frage, welche Rolle diesen für die Auslegung der Rechnungslegungsnormen zukommt.¹⁹²

Als private Regelwerke folgen die anerkannten Rechnungslegungsstandards einem eigenständigen – induktiv sowie kasuistisch geprägten und deshalb teilweise widersprüchlichen¹⁹³ – Bilanzierungssystem, welches alleine den Informationszweck der Rechnungslegung ohne grundsätzliche Berücksichtigung von Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungsüberlegungen in den Vordergrund rückt.¹⁹⁴ Die daraus ermittelten Grundsätze der Rechnungslegung und in den Einzelstandards geregelten Bilanzierungsregeln folgen damit einer eigenen Dynamik, die sich in unterschiedlicher Gewichtung von Prinzipien und Bewertungsmaßstäben im Vergleich zur handelsrechtlichen Rechnungslegung niederschlägt. Bereits dieser elementare Unterschied in der Zwecksetzung und dem dadurch resultierenden bilanziellen Rahmenkonzept verdeutlicht, dass die anerkannten Rechnungslegungsstandards keine eigenständigen Rechtsquellen für das Rechnungslegungsrecht sind und ihr Heranziehen höchstens als Auslegungshilfe infrage kommen kann.¹⁹⁵

Im Rahmen einer rechtsvergleichenden Analyse scheint es durchaus zweckmässig, dass die Regelungen der IFRS oder Swiss GAAP FER als mögliche Erkenntnisquellen für die Auslegung der handelsrechtlichen Normen beachtet werden, denn die Bilanzierungsfragen und -probleme sind grundsätzlich sowohl für die anerkannten Standards als auch im Obligationenrecht identisch.¹⁹⁶ Eine Berücksichtigung der IFRS bzw. Swiss GAAP FER Regelungen ist insbesondere dort zweckmässig, wo eine beinahe wortwörtliche Anlehnung erfolgt und deshalb deren Einfluss nicht zu bestreiten ist. Dennoch scheint auch in diesen Fällen eine vorschnelle Übernahme von Konzeptionen der anerkannten Standards nicht gestattet. Es gilt zu bedenken, dass die GoR des Rechnungslegungsrechts eine in sich geschlossene Rechnungslegungskonzeption bilden, die grundsätzlich jede Frage der Bilanzierung aus sich

¹⁹² Vgl. die Beispiele in Rz. 24 ff.

¹⁹³ PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 150; vgl. zur Normensetzung der IFRS ausführlich BALLWIESER, IFRS Rechnungslegung, 11 ff.; BÖCKLI, Einführung in die IFRS/IAS, Rz. 10 ff.

¹⁹⁴ Vgl. HENNRICHS, Dinosaurier, 257 ff.; Rz. 30 oben.

¹⁹⁵ GLAUSER, IFRS, 556 ff.; HENNRICHS, § 9 Rz. 53; MONFERRINI, § 12 Rz. 46; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 150; SCHULER, 104 ff.; zustimmend, aber kritisch BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 346 ff.; a.M. MOXTER, IFRS, 7 ff.

¹⁹⁶ Vgl. HENNRICHS, § 9 Rz. 53; HENNRICHS, GoB, 861 ff.

selbst heraus lösen können.¹⁹⁷ Deshalb setzt eine rechtsvergleichende Auslegung voraus, dass der Wesensgehalt der handelsrechtlichen GoR nicht berührt oder gar verletzt werden darf, weil anderenfalls ein Verstoss gegen das Rechnungslegungssystem nach Obligationenrecht vorliegt.¹⁹⁸ Zudem bedingt eine Bezugnahme auf die Standards eine grosse inhaltliche Übereinstimmung betreffend die zu beurteilenden Sachverhalte, denn ein Erkenntnisgewinn aus den IFRS für eine dem Obligationenrecht unbekannte oder systemfremde Bilanzierung scheint wenig zielführend.¹⁹⁹

- 57 Im Ergebnis sind die anerkannten Standards für die Auslegung der handelsrechtlichen Rechnungslegung bedingt zu berücksichtigen. Trotz unterschiedlichem Rechnungslegungszweck und daraus resultierendem Bilanzierungssystem können sie für handelsrechtliche Sachverhalte, die ebenfalls in den Standards behandelt werden, als Auslegungshilfe herbeigezogen werden. Voraussetzung hierfür ist eine Vereinbarkeit mit den GoR des Rechnungslegungsrechts. Ob eine Auslegung im Lichte der anerkannten Standards Konformität mit der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption erlangt, folgt deshalb einer Einzelfallbetrachtung.²⁰⁰ Im Endeffekt werden die Normen des Obligationenrechts weiterhin eigenständig ausgelegt und fortentwickelt.²⁰¹

¹⁹⁷ Vgl. Rz. 52 f.

¹⁹⁸ PLAUMANN, 113; SCHULER, 104.

¹⁹⁹ Bspw. propagiert HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 344 ff., analog den IFRS, dass die Methodik, Wertsteigerungen von Vermögenswerten über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus erfolgsneutral als Aufwertungsreserve über das Eigenkapital zu verbuchen, gleichzeitig vorsichtiger als auch transparenter als die Rechnungslegung nach Obligationenrecht sei und deshalb für das revidierte Recht übernommen werden sollte (gl.M. SIMON, Rz. 265). Dabei wird allerdings verkannt, dass erstens die Aufwertung insbesondere eine Konsequenz der angestrebten Fair-Value-Bewertung in den IFRS darstellt und folglich systemimmanent ist (Verbuchung im sog. *other comprehensive income*). Zweitens ist eine solche Bilanzierung dem Rechnungslegungsrecht infolge der aus dem Vorsichtsprinzip abgeleiteten Imparitäts- und Realisationsprinzip grundsätzlich unbekannt und verboten. Dieses Vorgehen wird nur durch systemfremde Regelungen (Art. 670 und 960b OR) zugelassen (vgl. Rz. 258 ff.).

²⁰⁰ HENNRICHS, § 9 Rz. 53; HENNRICHS, GoB, 861 ff.; Vgl. bspw. Rz. 290 ff. für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte oder Rz. § 8C.1.3 ff. für eigene Kapitalanteile.

²⁰¹ Gl.M. BÖCKLI, Probleme und Lösungsansätze, 822; MONFERRINI, § 12 Rz. 46.

C. Stille Reserven im revidierten Rechnungslegungsrecht

1. Begrifflichkeiten

1.1. Vorbemerkung

Ausgeklammert wurde in der bisherigen Diskussion die Bedeutung der stillen Reserven für die Konzeption der Rechnungslegung. Hintergrund dafür ist, dass ihre Beurteilung unabhängig davon, welchem bilanztheoretischen Lösungsansatz gefolgt wird, gleichermassen ausfällt. Stille Reserven resultieren aus der bilanziellen Unter- bzw. Überbewertung von Aktiven bzw. Verbindlichkeiten, ohne dass deren Entstehung in der Bilanz oder in der Erfolgsrechnung offen ausgewiesen wird. Folglich stellen sie nicht ersichtliche – unsichtbare – Teile des Nettovermögens einer Gesellschaft dar.²⁰² In der Lehre werden stille Reserven i.d.R. nach dem Grund ihrer Entstehung bzw. Bildung unterteilt, deren Begrifflichkeiten und Abgrenzungen von Autor zu Autor variieren.²⁰³ Als gemeinsamer Nenner zeichnet sich die Unterteilung in stille Zwangs- und Willkürreserven ab.²⁰⁴ 58

1.2. Zwangsreserven

Zwangsreserven bzw. automatische Reserven sind direkter Ausfluss aus dem Kostenwert- und Nominalwertprinzip²⁰⁵ und liegen dann vor, wenn der tatsächliche Wert (Verkehrswert) eines Vermögenswertes bzw. einer Verbindlichkeit höher bzw. tiefer ist als sein bilanziell fortgeführter Anschaffungswert.²⁰⁶ Diese Mehrwerte entstehen einerseits über einen gewissen Zeitraum infolge konjunktur- und geldwertbedingten Wertsteigerungen und andererseits als Konsequenz von Marktveränderungen sowie technischen oder sozial- 59

²⁰² BAUEN, 33; FONTANA/HANDSCHIN, 650.

²⁰³ Mögliche Formen bilden stille Willkürreserven, stille Ermessensreserven, stille Schätzungsreserven, stille Zwangsreserven, Wiederbeschaffungsreserven. Vgl. BAUEN, 33; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 895; BOEMLE/LUTZ, 170 ff.; BÜHLMANN, 35 ff.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 853 ff.; STOLL, 92.

²⁰⁴ BAUEN, 33 ff.; BENZ, 46 ff.; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 895 ff.; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1086 ff.; In der aktienrechtlichen Terminologie werden mit den stillen Reserven nur die Willkürreserven adressiert.

²⁰⁵ Das Nominalwertprinzip besagt, dass die Geldeinheit ungeachtet von Geldwertschwankungen Bezugsmassstab und Rechnungseinheit für Ansatz und Bewertung ist (BENZ, 135 m.w.H.).

²⁰⁶ BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 891.

oder gesellschaftspolitischen Entwicklungen.²⁰⁷ Zwangsreserven in diesem Sinne werden nicht gebildet, sondern entstehen erfolgsneutral ohne Zutun des Bilanzierenden infolge Wertsteigerung.²⁰⁸ Ebenfalls in diese Kategorie gehören gesetzliche Aktivierungsverbote oder die Ausübung von Wahlrechten.²⁰⁹ Sie entstehen in Anwendung der geltenden Rechnungslegungsauffassung und sind deshalb systemimmanent.

- 60 Da die Rechnungslegung lediglich ein abstraktes Modell der Wirklichkeit darstellt und namentlich die Bewertung vielfach auf Unsicherheit über die zukünftigen Entwicklungen beruht, sind für die Abbildung von Zahlwerken Schätzungen, die zwangsläufig nie frei von Fehlern und Ermessensspielräumen sein können, unabdingbar. Im Rahmen des geltenden Vorsichtsprinzips sind Schätzungsreserven deshalb als zulässige stille Reserven zu betrachten²¹⁰ und beziehen sich nicht nur auf die Bewertung im engeren Sinn²¹¹, sondern bspw. auch auf die Ermittlung der Nutzungsdauer. Das heisst, für ein Fahrzeug, das entweder über einen Zeitraum von vier oder sechs Jahren abgeschrieben werden kann, darf der Abkoppelungsthese entsprechend die kürzere Nutzungsdauer gewählt werden, sofern diese Vorgehensweise einer sachgerechten und objektiven Schätzung entspricht.²¹² Da der Rahmen des Vorsichtsprinzips damit nicht nur gegen oben (Wertobergrenze), sondern auch nach unten (Wertuntergrenze) gesetzt ist, darf die Bedeutung dieser Art von stillen Reserven nicht mit einer über das Vorsichtsprinzip hinausgehenden «besonderen Vorsicht» oder «Übervorsicht» gleichgesetzt werden.²¹³ Aus diesem Grund ist der in der Literatur²¹⁴ für Schätzungsreserven verwendete Begriff der Ermessensreserven irreführend und abzulehnen. In diesen Fällen handelt es sich nicht mehr um Ermessens-, sondern um Willkürreserven.²¹⁵

²⁰⁷ BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 891; BOEMLE/LUTZ, 175.

²⁰⁸ BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 890 f.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 853.

²⁰⁹ BENZ, 46; BOEMLE/LUTZ, 174.

²¹⁰ Gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1068.

²¹¹ Vgl. Rz. 19.

²¹² BOEMLE/LUTZ, 174 f.; Wenn die Nutzungsdauer für dieses Fahrzeug unbegründet auf ein Jahr begrenzt wird, handelt es sich nicht mehr um eine fehlerhafte Schätzung, sondern um die Bildung von Willkürreserven (vgl. nachfolgend Rz. 62 f.).

²¹³ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1068.

²¹⁴ Vgl. BAUEN, 37; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 854; NEUHAUS/HAAG, Art. 960a OR Rz. 29.

²¹⁵ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1068; gl.M. BENZ, 46 f.; BOEMLE/LUTZ, 173 f., die keine scharfe Grenze zwischen den beiden Begriffen erkennen und deshalb ebenfalls nur Schätzungsreserven für zulässig erachten. Ebenso BAUEN, 37, der daraus eine andere Schlussfolgerung zieht und alle Reserven, die künstlich geschaffen worden sind, d.h. sowohl Willkür- als auch Schätzungsreserven, zu den Ermessensreserven zählt, um damit nur zwischen die Zwangs- und Ermessensreserven zu unterscheiden.

Stille Zwangsreserven sind auch den anerkannten Rechnungslegungsstandards inhärent und mit einer *fair presentation* vereinbar, werden aber im Unterschied zum deutschsprachigen Raum in den angelsächsisch geprägten Rechnungslegungsstandards nicht namentlich als solche klassifiziert.²¹⁶ Sie existieren grundsätzlich aus denselben Gründen wie im Obligationenrecht, weil einerseits das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip sowie das Nominalwertprinzip in den Standards weiterhin anerkannt sind. Andererseits ergeben sich in derselben Weise gewisse Aktivierungsverbote und das Erfordernis von Schätzungen, denen mittels umfassenden Offenlegungsvorschriften im Anhang versucht wird, gerecht zu werden.²¹⁷

1.3. Willkürreserven

Willkürreserven, auch unternehmungspolitische Reserven, Verwaltungsreserven, freiwillige Reserven oder Absichtsrückstellungen genannt, stellen die Differenz zwischen gesetzlichen Höchst- und Tiefwerten für Aktiven bzw. Verbindlichkeiten in der Bilanz und dem bewusst tiefer gesetzten Buchwert dar.²¹⁸ Sie entstehen auf freiwilliger Basis mittels willentlicher Bildung von erhöhten Aufwendungen oder Kürzung des auszuweisenden Ertrags durch den Bilanzierenden und zeichnen sich folglich im Gegensatz zu den Zwangsreserven stets durch eine erfolgswirksame Bildung aus.²¹⁹ Als mögliche Varianten von Willkürreserven kommen übersetzte Abschreibungen und Wertberichtigungen, die Bildung überhöhter Rückstellungen, das Nichtbilanzieren von Aktiven oder aktivierungsfähigen Aufwendungen, das Stehenlassen von nicht mehr begründeten Rückstellungen sowie fiktive Verbindlichkeiten infrage.²²⁰ Sie führen im Ergebnis dazu, dass die bilanzielle Vermögenslage, Ertragslage und somit das ausschüttungsfähige Kapital willentlich schlechter ausgewiesen werden, als sie tatsächlich sind.²²¹

²¹⁶ Vgl. BAUEN, 34; BOEMLE/LUTZ, 165.

²¹⁷ In den IFRS lässt sich die Tendenz erkennen, dass eine Reduktion der Zwangsreserven durch eine Ausrichtung an einer Fair-Value-Bilanzierung angestrebt wird. Es zeigt sich allerdings, dass dieser Ansatz mit vielen Schwierigkeiten, die regelmässig bereits mit der Ermittlung des Verkehrswerts beginnen, verbunden ist (vgl. SCHILDBACH, 460 ff.).

²¹⁸ BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 890; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1087; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 855; HWP, 245; NEUHAUS/HAAK, Art. 960a OR Rz. 29.

²¹⁹ Vgl. Rz. 59 ff.

²²⁰ Vgl. ausführlich BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 895 ff.; BOEMLE/LUTZ, 172.

²²¹ MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 16 Rz. 172.

- 63 Die stillen Willkürreserven beruhen auf der Idee eines «geheimen Sparpops»²²², der mit der willentlichen Unter- und Überbewertung von Aktiven bzw. Verbindlichkeiten einen bilanziell nicht ausgewiesenen Mehrwert zur Stärkung des Eigenkapitals darstellen soll und bei Bedarf aufgelöst werden kann.²²³ Sie haben im Schweizer Rechnungslegungsrecht eine lange Tradition und die Diskussion um ihre Rechtmässigkeit geht historisch bis in die 1920er-Jahre des letzten Jahrhunderts zurück.²²⁴ Als Gründe für die Bildung von stillen Willkürreserven gelten neben der Wiederbeschaffung insbesondere sicherheits-, finanz- und steuerpolitische Zwecke.²²⁵ Leitgedanke des Modelles ist es, dass in guten Zeiten aus den genannten Gründen stille Willkürreserven gebildet werden, die in zukünftigen Jahren bei Notwendigkeit, z.B. bei einem Verlust, auf verschiedene Arten wieder aufgelöst werden können.²²⁶ Als Rechtfertigung für die Zulässigkeit von Willkürreserven wird vorgebracht, dass auf diese Weise sowohl die Gesellschafter, der vom (erhofften) stillen Wertanstieg seiner Beteiligung profitiert, als auch die Gläubiger aus Sicht der Kapitalerhaltung nicht geschädigt werden.²²⁷

2. Willkürreserven im revidierten Rechnungslegungsrecht

2.1. Gesetzliche Normierung der Willkürreserven

2.1.1. Formelle Voraussetzungen

- 64 Für die Bildung von Willkürreserven finden sich im revidierten Rechnungslegungsrecht grundsätzlich drei Anhaltspunkte. Zum einen sieht Art. 960a Abs. 4 OR vor, dass zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden können. Zum anderen dürfen gemäss Art. 960e Abs. 3

²²² BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 888; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1084.

²²³ BEHR, Schweiz, 799; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 887; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1084; DRUEY, 55.

²²⁴ Vgl. ausführlich zur Diskussion der Willkürreserven BEHR, Stille Reserven, 597 ff.; BENZ, 48 ff.; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 887 ff.; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 183 ff.; BOEMLE/LUTZ, 183 ff.; BÜHLMANN, 117 ff.; DRUEY, 55; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 867; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 16 Rz. 170 ff.; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 11 ff. PFAFF, 456.

²²⁵ DIETERLE, 123 ff., 147 f.

²²⁶ Als mögliche Varianten zur Auflösung von Willkürreserven gelten die Auflösung mit Realisation, die buchmässige Auflösung, die Auflösung durch konzerninterne Verschiebung, die Umqualifikation in echtes Fremdkapital, die Auflösung durch Änderung der Methodik sowie die Auflösung durch willkürliche Ermessensänderung (BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1121 ff.; BOEMLE/LUTZ, 182).

²²⁷ Vgl. BENZ, 48 Fn. 25 m.w.H.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 16 Rz. 173.

Ziff. 4 OR Rückstellungen zusätzlich für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gebildet werden. Ergänzend müssen beide Formen von Willkürreserven zur Sicherung des dauernden Gedeihens nicht mehr aufgelöst werden (Art. 960a Abs. 4 OR; Art. 960e Abs. 4 OR.). Formell wird die Bildung von Willkürreserven folglich nur durch übersetzte Abschreibungen und Wertberichtigungen, die Bildung überhöhter Rückstellungen sowie das Stehenlassen von nicht mehr begründeten Rückstellungen gestattet, währenddessen nach dem Gesetzestext die Nichtaktivierung von Vermögenswerten oder aktivierungsfähigen Aufwendungen sowie fiktive Verbindlichkeiten als weitere Formen von Willkürreserven ausgeschlossen scheinen.²²⁸ Das Verbot von Willkürreserven durch willentliche Nichtaktivierung bzw. Ausweis fiktiver Verbindlichkeiten ergibt sich als Ausfluss der konkreten Ansatzkriterien gemäss Art. 959 Abs. 2 und 5 OR sowie der GoR der Vollständigkeit²²⁹ und Verlässlichkeit²³⁰ nach Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 und 3 OR.²³¹ Wird ein Vermögenswert in der geltenden Rechnungslegungskonzeption nicht angesetzt, handelt es sich um das Resultat der Nichterfüllung der Objektivierungskriterien nach Art. 959 OR.

2.1.2. *Materielle Voraussetzungen*

2.1.2.1. *Begriff der Wiederbeschaffungsreserven*

Als materielles Erfordernis muss die Bildung von Willkürreserven Wiederbeschaffungszwecken oder der Sicherung des dauernden Gedeihens dienen. Die Bedeutung der beiden Begriffe wird in der Botschaft für das revidierte Recht nicht thematisiert, sondern es wird lediglich auf das Aktienrecht verwiesen.²³² Deshalb wird in der Literatur und Praxis von derselben Zulässigkeit dieser Art von Reserven wie im alten Recht ausgegangen, obschon das Rechnungsrecht ganzheitlich modernisiert wurde.²³³ 65

Die Wiederbeschaffungsreserven stammen ursprünglich aus der durch hohe Inflation geprägten wirtschaftlichen Entwicklung der 1970/80er-Jahre und 66

²²⁸ Vgl. Rz. 62.

²²⁹ Das Vollständigkeitsgebot verlangt, dass in der Jahresrechnung nichts Wesentliches weggelassen oder unterdrückt wird, sodass alle Aufwendungen, Erträge sowie Aktiven und Passiven erfasst werden (HWP, 37; NEUHAUS/SUTER, Art. 958c OR Rz. 8).

²³⁰ Vgl. oben Rz. 24.

²³¹ Gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1109.

²³² Vgl. Botschaft Rechnungslegung, 1626, 1712, 1714.

²³³ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1105 ff.; DRUEY, 55 ff.; FONTANA/HANDSCHIN, 654 ff.; LIPP, Art. 959c OR Rz. 16 ff.; NEUHAUS/HAAG, Art. 960a OR Rz. 29; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 14 f.; PFAFF, 456.

sind Ausfluss der organischen Bilanztheorie²³⁴, die eine inflationsbereinigte Jahresrechnung zur Substanzerhaltung anstrebt.²³⁵ Grundgedanke des Instruments ist, dass betriebswirtschaftlich im Umfang, in dem der Wiederbeschaffungspreis die Anschaffungskosten übersteigt, Scheingewinne entstehen, deren Ausweis und insbesondere Ausschüttung mit der Bildung von Wiederbeschaffungsreserven verhindert werden soll.²³⁶ Nachdem Unternehmen in der Praxis begannen, Abschreibungen nicht auf den Anschaffungs-, sondern den Wiederbeschaffungswerten vorzunehmen, um so die Geldentwertung zu berücksichtigen, was im Endresultat zu tieferen Gewinnen und der Bildung von stillen Willkürreserven führte²³⁷, liess der Gesetzgeber in der Aktienrechtsrevision von 1991 mit Art. 669 Abs. 2 aOR ausdrücklich die Bildung von Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen für Wiederbeschaffungszwecke zu. Zwar war es unbestritten, dass diese stille Reserven darstellen. Weil sie jedoch nicht freiem Ermessen, sondern betriebswirtschaftlichen Regeln mit dem Ziel der Substanzerhaltung folgten, nahmen die Wiederbeschaffungsreserven gemäss Botschaft eine Zwischenstellung zwischen den nach GoR notwendigen Reserven und Willkürreserven zur Sicherung des dauernden Gedeihens ein und wurden deshalb explizit gesetzlich normiert.²³⁸ Der entsprechende Artikel wurde nicht mehr in das revidierte Rechnungslegungsrecht übernommen, sodass Wiederbeschaffungsreserven nun in demselben Absatz wie Abschreibungen und Wertberichtigungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens geregelt werden.²³⁹

- 67 Die Bildung von solchen Wiederbeschaffungsreserven ist und war bereits in der Vergangenheit infolge des geltenden Nominalwertprinzips systemfremd.²⁴⁰ Das Handelsrecht bilanziert Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten i.d.R. zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten²⁴¹ bzw. ihrem Nennwert²⁴² und nicht zum Wiederbeschaffungswert, weil die alljährliche Berechnung von Wiederbeschaffungswerten – mit Ausnahme von Werten in einem aktiven Markt oder Börsenpreisen – regelmässig mit vielen Schwierigkeiten verbunden oder gar unmöglich ist.²⁴³ Aus Objektivierungsgründen

²³⁴ Angelsächsisch sog. *inflation accounting*.

²³⁵ Vgl. ausführlich BLUMER/GRAF, 54 ff.; DIETERLE, 146; KÄFER, Art. 958 OR Rz. 649; NEUHAUS/BALKANYI, Art. 669 OR Rz. 24 f.

²³⁶ Botschaft Aktienrecht 1983, 816; vgl. BENZ, 136; BOEMLE/LUTZ, 176.

²³⁷ Botschaft Aktienrecht 1983, 816.

²³⁸ Botschaft Aktienrecht 1983, 816.

²³⁹ Botschaft Rechnungslegung, 1712.

²⁴⁰ BOEMLE/LUTZ, 176; DIETERLE, 146.

²⁴¹ Vgl. Rz. 257 f.

²⁴² Vgl. Rz. 475 f.

²⁴³ BENZ, 136; BLUMER/GRAF, 63; BOEMLE/LUTZ, 176; NEUHAUS/BALKANYI, Art. 669 OR, Rz. 26.

eignen sich Wiederbeschaffungswerte deshalb nicht für die Rechnungslegung und werden grundsätzlich für das Handelsrecht abgelehnt.²⁴⁴ Es wird damit evident, dass Wiederbeschaffungsreserven willkürliche Reserven umschreiben.

2.1.2.2. *Begriff der Sicherung des dauernden Gedeihens*

Der Ausdruck der «Sicherung des dauernden Gedeihens» stammt ursprünglich aus dem Aktienrecht von 1936. So hält die Botschaft aus dem Jahr 1928 für die Revision der Titel XXIV bis XXXIII des Obligationenrechts fest, dass die Möglichkeiten zur Errichtung von reichlichen Reservenstellungen und Rücklagen im Interesse einer soliden und weitblickenden Geschäftsführung liegen.²⁴⁵ Der Erste Weltkrieg und die wirtschaftlich schwierigen Nachkriegsjahre hätten verdeutlicht, dass auch weitgehende Voraussicht der Verschlechterung der wirtschaftlichen Lage seitens der Unternehmen sich als ungenügend erwiesen hatte, weshalb neben einer Bilanzierung zu Ansätzen, die unter dem Wert der Aktiven oder einzelner Kategorien von solchen stehen, vorgeschlagen wurde, die Anlage anderer stiller Reserven mit Rücksicht auf die dauernde Sicherstellung des Unternehmens zuzulassen.²⁴⁶ Eine solche Formulierung ermögliche nicht nur unternehmensbetreffende Risiken, sondern auch Veränderungen, «die in der allgemeinen wirtschaftlichen und politischen Lage, in der Unsicherheit der finanziellen und geschäftlichen Grundlage, in den speziellen Konkurrenzverhältnissen u.dgl. liegen»²⁴⁷, zu berücksichtigen.²⁴⁸ In der Botschaft für die Aktienrechtsrevision 1991 heisst es weiter, dass die Bildung von stillen Reserven mit Rücksicht auf das dauernde Gedeihen durch die Reservierung von Erträgen der Stärke des Unternehmens diene.²⁴⁹ Der Hinweis auf das dauernde Gedeihen mache zudem klar, dass stille Reserven nicht aus unsachlichen Überlegungen, zu unternehmensfremden Zwecken oder zur Erreichung aussergesellschaftlicher Ziele gebildet werden dürfen.²⁵⁰ Zugleich folgt in der Botschaft das Eingeständnis, dass die Formulierung wirkungsschwach sei, denn bisher hat sie keine wirkungsvolle Beschränkung der stillen Reserven gebracht.²⁵¹

Das revidierte Recht thematisiert die Bedeutung der Willkürreserven nur bedingt und nimmt zum Begriff der Sicherung des dauernden Gedeihens gar

²⁴⁴ Vgl. BLUMER/GRAF, 63 f.

²⁴⁵ Vgl. Botschaft Aktienrecht 1928, 237.

²⁴⁶ Botschaft Aktienrecht 1928, 237.

²⁴⁷ Botschaft Aktienrecht 1928, 237.

²⁴⁸ Vgl. Botschaft Aktienrecht 1928, 237.

²⁴⁹ Botschaft Aktienrecht 1983, 815.

²⁵⁰ Botschaft Aktienrecht 1983, 815.

²⁵¹ Vgl. Botschaft Aktienrecht 1983, 815.

nicht Stellung.²⁵² Es wird lediglich darauf hingewiesen, dass mit Blick auf das Verhältnis zwischen Kosten und Nutzen und aufgrund der individuellen Steuerplanung die Bildung stiller Reserven – analog Art. 669 Abs. 3 aOR, der die Formulierung des dauernden Gedeihens enthält – weiterhin zugelassen wird, soweit diese nicht willkürlich sind.²⁵³ Ferner sei im Hinblick auf die Zielsetzung der Steuerneutralität der geltenden Praxis Rechnung zu tragen, wonach durch die Möglichkeit der Bildung steuerlich anerkannter stiller Reserven die Besteuerung aufgeschoben werden kann.²⁵⁴ Abgesehen davon, dass der Hinweis, dass diese nicht willkürlich sein dürfen, einen Widerspruch in sich selbst ausdrückt, weil Willkürreserven per definitionem willentlich gebildet werden, scheinen die Regelungen zu den Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens damit unverändert in das revidierte Rechnungslegungsrecht übergegangen zu sein. In der herrschenden Lehre wird deshalb davon ausgegangen, dass stille Willkürreserven weiterhin beinahe unbegrenzt gebildet werden können, weil die Sicherung des dauernden Gedeihens eine wirkungsschwache Einschränkung darstellt, die die Bildung von Willkürreserven nicht grundsätzlich begrenzt bzw. eine solche Konstellation immer gegeben scheint.²⁵⁵ Stellvertretend hält DRUEY fest: «Offensichtlich hat sich seit 1936 kein Fall von stillen Reserven gefunden, die nicht dem dauernden Gedeihen des Unternehmens dienen.»²⁵⁶

2.2. Vereinbarkeit der Willkürreserven mit der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption

2.2.1. Verhältnis zu den Rechnungslegungszwecken

2.2.1.1. Informations- und Rechenschaftszweck

70 Aus Sicht der Informations- und Rechenschaftsfunktion sind Willkürreserven abzulehnen. Sie verstossen gegen die zuverlässige Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage, weil die Adressaten auf diese Weise durch die Jahresrechnung keine entscheidungsnützlichen Informationen erhal-

²⁵² Gl.M. EBERLE, Analyse, 227, wonach der Eindruck entsteht, dass die Botschaft die Thematik bewusst vermeiden will.

²⁵³ Botschaft Rechnungslegung, 1626; ähnlich 1714.

²⁵⁴ Botschaft Rechnungslegung, 1710.

²⁵⁵ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1105 ff.; DRUEY, 55 ff.; FONTANA/HANDSCHIN, 654 ff.; LIPP, Art. 959c OR Rz. 16 ff.; NEUHAUS/HAAG, Art. 960a OR Rz. 29; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 14 f.; PFAFF, 456; für das alte Recht: BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 905; BOEMLE/LUTZ, 186 f.; DIETERLE, 156 f.; NEUHAUS/BALKANYI, Art. 669 OR Rz. 42.

²⁵⁶ DRUEY, 56.

ten.²⁵⁷ Die Rechenschaftslegung ist durch die willentliche Bildung und Nichtauflösung von unwahren²⁵⁸ Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen nicht umsetzbar, denn eine *fair presentation* zeichnet sich gerade durch eine willkürfreie Rechnungslegung aus. Betroffen ist durch diese Vorgehensweise insbesondere die Erfolgsrechnung, weil der nach den GoR rechtmässig ermittelte Gewinn künstlich heruntergesetzt wird und die Auflösung i.d.R. ebenfalls nicht offengelegt wird. Diese stille Auflösung ist vor allem problematisch, wenn das Unternehmen dadurch über mehrere Perioden Ertragsschwächen und u.U. sogar Verluste «verschleiern» kann.²⁵⁹

Es kommt hinzu, dass das Transparenzdefizit der Willkürreserven nicht mit umfassenden Offenlegungsregeln im Anhang gelöst wird. Als einzige verpflichtende Angabe betreffend die stillen Reserven muss der Bilanzierende den Gesamtbetrag der aufgelösten Willkürreserven nennen, soweit dieser den Gesamtbetrag der neugebildeten derartigen Reserven übersteigt und dadurch das erwirtschaftete Ergebnis wesentlich günstiger dargestellt wird (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 3 OR). Neben dem Aspekt, dass die Bildung von Willkürreserven im Anhang folglich gar nicht thematisiert wird, scheint die Regelung nach Art. 959c Abs. 1 Ziff. 3 OR wirkungsschwach. Erstens müssen nur der Gesamtbetrag und keine Einzelheiten zu den aufgelösten stillen Reserven publik gemacht werden. Zweitens ist die Offenlegung lediglich zwingend, wenn die aufgelösten Willkürreserven den Gesamtbetrag der neugebildeten stillen Reserven übersteigen, sodass ein gewisser Ermessensspielraum für den Bilanzierenden besteht, der durch das Wesentlichkeitsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4 OR) zusätzlich verstärkt wird.²⁶⁰ 71

Die Bildung von Willkürreserven tangiert insbesondere die Rechenschaftsfunktion bei Kapitalgesellschaften.²⁶¹ Der Verwaltungsrat kann durch die Bildung von Willkürreserven die Höhe des ausschüttungsfähigen Gewinns steuern, obschon die Kompetenz zur Bestimmung der Höhe des für die Aktionäre zur Verfügung stehenden Gewinns grundsätzlich der Generalversammlung obliegt.²⁶² Im Ergebnis führen die Willkürreserven deshalb zu einer Ver- 72

²⁵⁷ Gl.M. PFAFF, 456.

²⁵⁸ Botschaft Aktienrecht 1983, 812.

²⁵⁹ BENZ, 49 f.; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1119.

²⁶⁰ Die Wesentlichkeitsgrenze wird gemäss NÖSBERGER, 152, und BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 636, bei einer Grössenordnung zwischen 5 bis 20 % des Gewinns erreicht.

²⁶¹ Nichtsdestotrotz bezieht sich die gesetzliche Rechenschaftspflicht auf sämtliche Adressaten der Rechnungslegung (Gläubiger, Arbeitnehmer, Staat). Sie alle sind an entscheidungsrelevanten Informationen interessiert, die durch willkürliche Veränderung der Jahresrechnung nicht gewährleistet werden können.

²⁶² Botschaft Aktienrecht 1983, 813; BERNDT, 150 f. 154; DRUEY, 65.

schiebung der gesetzlichen Kompetenzverteilung zwischen den Organen.²⁶³ Dadurch wird nicht nur die «Aktionärsdemokratie» infrage gestellt, sondern es besteht die Gefahr einer willentlichen Kürzung der begründeten Ausschüttungsansprüche der Aktionäre als Eigentümer des Vermögens.²⁶⁴ BÖCKLI weist aus diesem Grund insbesondere auf die Problematik der Willkürreserven für Minderheitsaktionäre hin, die als Unternehmensexterne i.d.R. keinen Zugriff auf zuverlässige Zahlen oder die Beeinflussung der Ausschüttungsbemessung haben.²⁶⁵ Der Aktionär kann wegen der Bildung von Willkürreserven durch den Verwaltungsrat seine Rechte nur bedingt wahrnehmen, weil die erforderliche Grundlage – die Jahresrechnung – den Anforderungen an eine zuverlässige Darstellung der wirtschaftlichen Lage entbehrt.²⁶⁶ Als Ersatzmassnahme verlangt das revidierte Recht von Publikumsgesellschaften und weiteren Grossunternehmen zwingend einen Konzernabschluss nach anerkanntem Standard und Minderheitsbeteiligte können zudem unter bestimmten Voraussetzungen einen Einzelabschluss nach Rechnungslegungsstandard fordern, welche die Bildung von Willkürreserven explizit verbieten (Art. 962 ff. OR). Da die Anzahl der hiervon betroffenen Gesellschaften im Vergleich zu den privat geführten Kapitalgesellschaften nur einen geringen Anteil ausmachen, bleibt die Problematik der Unvereinbarkeit des Informationszwecks und den Willkürreserven durch diese Regelungen für die Mehrheit der Unternehmen weitgehend ungelöst.²⁶⁷ Sodann stellt die Rechnungslegung nach anerkanntem Standard eine reine Informationsbilanz dar, die an der künstlichen Begrenzung der Ausschüttungsbemessung nichts ändert.

2.2.1.2. Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungszweck

- 73 Nachdem die Willkürreserven in der Vergangenheit von einem Teil der Lehre als Ausfluss des Vorsichtsprinzips erachtet wurden²⁶⁸, wird diese Position in

²⁶³ BERNDT, 151; EBERLE, Analyse, 230; LIPP, Art. 960e OR Rz. 32; STENZ, Art. 960e OR Rz. 52.

²⁶⁴ BERNDT, 151.

²⁶⁵ BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 906; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1066, 1112; BÖCKLI, Probleme und Lösungsansätze, 830.

²⁶⁶ Botschaft Aktienrecht 1983, 813; In der Aktienrechtsrevision 1991 versuchte der Gesetzgeber diesem Aspekt dadurch entgegenzuwirken, dass gemäss Wortlaut von Art. 669 Abs. 3 aOR für die Bildung von Willkürreserven die Interessen aller Aktionäre mitberücksichtigt werden müssen. Diese Regelung stellte sich jedoch als unwirksam heraus und wurde deshalb als Kriterium für die Bildung von Willkürreserven im revidierten Recht wieder gestrichen.

²⁶⁷ Vgl. BOEMLE/LUTZ, 184.

²⁶⁸ Vgl. BENZ, 48 Fn. 25 m.w.H.; heute weiterhin zustimmend im Sinne einer extensiven Auslegung des Vorsichtsprinzips als Ermessensreserven, die nicht bei der Auflösung offengelegt werden müssen: KESSLER, Art. 959c OR Rz. 29.

der Zwischenzeit regelmässig abgelehnt.²⁶⁹ Hintergrund ist die fehlende Komptabilität mit dem Gläubigerschutz und der normative Rahmen des Vorsichtsprinzips. Ausgehend vom Gedanken des Gläubigerschutzes schädigt die Bildung von Willkürreserven in Zeiten erfolgreichen Wirtschaftens und Gewinnerzielung die Gläubiger nicht. Sie hat aber gleichzeitig keinen weitergehenden Mehrwert, weil eine Rechnungslegung dem Kapitalerhaltungszweck folgend bereits eine ausreichende Substanzerhaltung einkalkuliert.²⁷⁰ Die Problematik der Willkürreserven mit Konsequenzen für die Vermögens- und die Ertragslage ergibt sich vielmehr in den wirtschaftlich schlecht laufenden Geschäftsjahren. Durch die Option, Willkürreserven nicht nur still zu bilden, sondern auch aufzulösen, besteht die Gefahr, dass Unternehmen mit dem Instrument der Willkürreserven Ertragsschwächen und Verluste kaschieren.²⁷¹ Im schlimmsten Fall sind Willkürreserven in Krisenzeiten nicht mehr vorhanden, weil sie still weggeschmolzen oder bereits im Voraus ohne separate Offenlegung aufgelöst worden sind. Damit gefährden Willkürreserven die Gläubigerforderung, weil der Gläubiger die Sicherheit seiner Position nicht durch den Vergleich mit der Jahresrechnung abschätzen kann. Willkürreserven decken sich nicht mit den Interessen der Gläubiger, die für langfristige Investitionen auf den Ausweis von zuverlässigen Finanzkennzahlen bzw. Informationen des Unternehmens angewiesen sind.²⁷² So scheint es bspw. in der Praxis auch für KMUs, die auf externe Finanzierung angewiesen sind, undenkbar, alleine auf Basis einer Rechnungslegung nach Obligationenrecht – ohne Aufdeckung der Willkürreserven – eine Kreditfinanzierung zu erhalten. Die Funktionsweise der Willkürreserven, die finanzielle Lage bei gutem Geschäftsgang künstlich zu verschlechtern, um anschliessend bei schlechtem Geschäftsgang die finanzielle Lage zu beschönigen, indem Verluste verschleiert werden, ist für die Kapitalerhaltung nicht zielführend. Aus Sicht des Kapitalschutzes gibt es keinen Grund, dass die Reserven nicht offen gebildet und ausgewiesen werden.²⁷³ Sodann kennt das Vorsichtsprinzip keineswegs eine exzessive Auslegung im Sinne einer «Übervorsicht» oder «besonderen Vorsicht», sondern wird durch einen Tiefst- als auch Höchstwert eingegrenzt.²⁷⁴ Aus diesem Grund unterliegt das Vorsichtsprinzip weder einer unternehmensindividuellen Auslegung²⁷⁵ noch ist es per se mit einem (unrealistischen) Worst-Case-Szenario²⁷⁶ gleichzusetzen. Es vermag deshalb keine

²⁶⁹ Vgl. BENZ, 51; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 169; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 14 ff.; SCHULER, 116.

²⁷⁰ Vgl. Rz. 16 ff.

²⁷¹ BENZ, 49 f.

²⁷² SCHULER, 116.

²⁷³ BENZ, 50; LEFFSON, 86 f.

²⁷⁴ Vgl. Rz. 19.

²⁷⁵ NEUHAUS/GERBER, Art. 959c OR Rz. 18.

²⁷⁶ KESSLER, Art. 959c OR Rz. 29.

Willkürreserven zu rechtfertigen, die über sachgerechte und objektivierte Schätzungen hinausgehen.

2.2.2. Verhältnis zu den Rechnungslegungsnormen im Einzelnen

2.2.2.1. Widerspruch zu einzelnen Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung

- 74 Als Folge der Diskrepanz zu den Bilanzierungszwecken lassen sich die Willkürreserven mit einer Vielzahl von konkreten Rechnungslegungsnormen nicht in Einklang bringen. Neben der Vollständigkeit²⁷⁷ und Vorsicht zählen hierzu insbesondere die Verlässlichkeit, das Saldierungsverbot, die sachliche und zeitliche Abgrenzung sowie die Stetigkeit.²⁷⁸ Der Konflikt der nach Willkürfreiheit in der Rechnungslegung strebenden Verlässlichkeit mit den Absichtsréserven wird in der Literatur erkannt, ohne dass dadurch deren Bildung eingeschränkt wird.²⁷⁹ Im Gegenteil wird die zulässige Bildung von Willkürreserven als wesentliche Begrenzung des GoR erachtet.²⁸⁰ MÜLLER/HENRY/BARMETTLER vertreten sogar die Ansicht, dass, solange innerhalb des gesetzlichen Rahmens stille Reserven gebildet werden, sich aus dem Grundsatz «lex specialis derogat legi generali» der Erhalt des Verlässlichkeitsprinzips herleiten lasse.²⁸¹ Dies ist eine Auffassung, die nach hier vertretener Ansicht zurückzuweisen ist, denn die Willkürreserven stellen einen Systemeinbruch in die Rechnungslegungskonzeption dar und stehen mit dem GoR der Verlässlichkeit unversöhnlich im Widerspruch.
- 75 Die Stetigkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR) verlangt eine für die Vergleichbarkeit der Jahresrechnung über mehrere Perioden andauernde Anwendung derselben Grundsätze für die Darstellung, Bewertung und Offenlegung.²⁸² In formeller Hinsicht fordert die Bilanzkontinuität eine konsistente Gliederung und Darstellungsform. Die materielle Stetigkeit hingegen verlangt eine einheitliche Anwendung von Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen über mehrere Perioden, um dadurch die Vergleichbarkeit über einen längeren Zeitraum zu

²⁷⁷ Vgl. Rz. 64 Fn. 229.

²⁷⁸ Gl.M. EBERLE, Analyse, 231.

²⁷⁹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 162 f.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958c OR Rz. 41; NEUHAUS/SUTER, Art. 958c OR Rz. 10.

²⁸⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 163, spricht im Zusammenhang mit der Verlässlichkeit und Willkürreserven deshalb von einer Illusion.

²⁸¹ MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958c OR Rz. 41.

²⁸² Botschaft Rechnungslegung, 1702; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 327 ff.; LIPP, Art. 958c OR Rz. 34 ff.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958c OR Rz. 60 ff.; NEUHAUS/SUTER, Art. 958c OR Rz. 17.

gewährleisten. Es lässt sich erkennen, dass infolge der stillen Bildung und der stillen Auflösung bzw. Wegschmelzen von Willkürreserven das Stetigkeitsgebot verletzt bzw. verunmöglicht wird.²⁸³ Die Bilanzkontinuität und willentliche Reserven sind folglich nicht kompatibel. Ähnliches lässt sich ebenfalls für das Verrechnungsverbot (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 OR) und die sachliche und zeitliche Abgrenzung (Art. 958b OR) beobachten. Ersteres will einerseits verhindern, dass Aufwände und Erträge bzw. Aktiven und Verbindlichkeiten verrechnet werden²⁸⁴, und andererseits die Einhaltung der Mindestgliederung garantieren.²⁸⁵ Willkürreserven verstossen bei der Auflösung regelmässig gegen diesen Grundsatz, weil der Auflösungsertrag direkt mit dem Aufwand der Erfolgsrechnung ohne Offenlegung und Bruttoausweis verrechnet wird.²⁸⁶ Mit Willkürreserven, die erfolgswirksam aufgelöst werden, wird zudem das *matching principle*²⁸⁷ verletzt, weil Ertrag oder Aufwand verbucht wird, der wirtschaftlich nicht der entsprechenden Geschäftsperiode zugeordnet werden kann.²⁸⁸ Ein Ausweis als periodenfremder, ausserordentlicher oder einmaliger Ertrag wäre notwendig, wird infolge stiller Auflösung i.d.R. allerdings ausbleiben.

2.2.2.2. Ansatz von fiktiven Rückstellungen?

Für die Bildung von Willkürreserven spielt der Ansatz von Verbindlichkeiten eine zentrale Rolle, weil zum einen zur Sicherung des dauernden Gedeihens solche Rückstellungen gebildet und zum anderen durch das Nichtauflösen von nicht mehr begründeten Rückstellungen diese gewahrt werden. Da der Rückstellungsbegriff i.V.m. der generellen Verbindlichkeitsdefinition auszu- 76
legen ist, entsprechen Rückstellungen einer Verpflichtung aus einem Ereignis aus der Vergangenheit, die voraussichtlich zu einem zukünftigen Nutzenabfluss führen und sich im Vergleich zu gewöhnlichen Verbindlichkeiten durch eine erhöhte Unsicherheit betreffend Eintrittswahrscheinlichkeit sowie Höhe und Zeitpunkt auszeichnen.²⁸⁹ Gemäss Art. 960e Abs. 3 OR kommen weitere namentliche genannte Rückstellungen hinzu, sog. Rückstellungen im weiteren Sinne.²⁹⁰ Während die erwähnten Rückstellungen für Garantieverpflichtun-

²⁸³ LIPP, Art. 958c OR Rz. 38; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958c OR Rz. 63.

²⁸⁴ Sog. Bruttoprinzip.

²⁸⁵ Sog. Saldierungsverbot; vgl. ausführlich BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 201 ff.; BOEMLE/LUTZ, 123 ff.; NEUHAUS/SUTER, Art. 958c OR Rz. 19 ff.

²⁸⁶ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 208.

²⁸⁷ Vgl. Rz. 24.

²⁸⁸ Da dem *matching principle* infolge des Imparitäts- und Realisationsprinzip nur eine untergeordnete Rolle zukommt (vgl. insbesondere Fn. 83), handelt es sich primär um einen Verstoss gegen das Vorsichtsprinzip.

²⁸⁹ Sog. Rückstellungen im engeren Sinn; vgl. Rz. 411.

²⁹⁰ Vgl. Rz. 423 ff.

gen, Sanierungen von Sachanlagen und Restrukturierungen zumindest teilweise mit der Rückstellungsdefinition im Einklang stehen²⁹¹, vermag die Rückstellung zur Sicherung des dauernden Gedeihens den Ansatzkriterien einer Rückstellung als Fremdkapitalposition nicht gerecht zu werden. Sie dient alleine der willentlichen Bildung von stillen Reserven für zukünftige Aufwendungen, weil sie weder ein Ereignis aus Vergangenheit, eine Verpflichtung gegenüber Dritten noch einen damit zusammenhängenden, zukünftigen schätzbaren oder wahrscheinlichen Mittelabfluss betrifft.²⁹² Als Resultat werden fiktive Verbindlichkeiten ausgewiesen, obwohl gemäss Botschaft eine solche Bilanzierung ausdrücklich verboten ist.²⁹³ Es zeigt sich folglich, dass durch die Bildung von Rückstellungen nach Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR Fremdkapital entsteht, das mit der Rechnungslegungskonzeption nicht vereinbar ist.

- 77 Zusätzlich verstärkt wird die Bildung von Willkürreserven durch die Nichtauflösung von nicht mehr begründeten Rückstellungen gemäss Art. 960e Abs. 4 OR.²⁹⁴ Die Kriterien für die Bilanzierungsfähigkeit von Rückstellungen werden damit obsolet, weil der voraussichtliche Mittelabfluss in zukünftigen Perioden – vollständig oder in geringerem Mass als durch die ursprüngliche Bildung der Rückstellung erwartet – weggefallen ist. Es handelt sich wiederum um fiktive Verbindlichkeiten, deren Bildung gesetzlich verboten ist.

2.2.2.3. *Abschreibungen und Wertberichtigungen von Vermögenswerten*

- 78 Die dritte Form von Willkürreserven bilden zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens oder Wiederbeschaffungsreserven. Abschreibungen beschreiben systematische, sich wiederholende i.d.R. auf die Nutzungsdauer oder -kapazität ausgerichtete Wertkorrekturen, die für abnutzbares Anlagevermögen von Bedeutung sind.²⁹⁵ Wertberichtigungen demgegenüber kennzeichnen Wertverluste, die auf einmalige, nicht planmässige Ereignisse ausgerichtet sind und deshalb sowohl das Umlauf- als auch das Anlagevermögen betreffen können.²⁹⁶ Art. 960a Abs. 3 OR verlangt, dass für alters- und nutzungsbedingte Wertverluste Abschreibungen

²⁹¹ Vgl. ausführlich Rz. 426 ff.

²⁹² BERNDT, 150; EBERLE, Analyse, 227; LIPP, Art. 960e Rz. 37; STENZ, Art. 960e OR Rz. 47.

²⁹³ Botschaft Rechnungslegung, 1705; gl.M. BERNDT, 150; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1066; EBERLE, Analyse, 227; LIPP, Art. 960e OR Rz. 37; STENZ, Art. 960e OR Rz. 47.

²⁹⁴ Diese Regelung wurde vom alten Aktienrecht (Art. 669 Abs. 2 aOR) übernommen.

²⁹⁵ Vgl. Rz. 327 f.

²⁹⁶ Vgl. Rz. 329 ff.

und für anderweitige Wertminderungen Wertberichtigungen vorgenommen werden, sodass der Abkoppelungsthese folgend eine vorsichtige kapitalerhaltende Bilanzierung garantiert wird, die sich an den wirtschaftlichen Gegebenheiten zu orientieren hat. Das heisst, Abschreibungen sollen den periodengerechten Nutzungsverzehr abbilden und Wertberichtigungen sind nur notwendig, wenn ein unvorhergesehener Umstand, der nicht vom bestimmungsmässigen Gebrauch herrührt, eine Wertminderung verursacht, sofern die Verluste und Risiken erkennbar sind und ernsthaft mit ihrem Eintreten gerechnet werden muss.²⁹⁷

Die Bildung von Wertkorrekturen zur Wiederbeschaffung und Sicherung des dauernden Gedeihens sind aus Sicht der Rechnungslegung unbegründet und dienen alleine der willentlichen Bildung von stillen Reserven, die keine tatsächlichen, sondern die Antizipation zukünftiger Verluste darstellen.²⁹⁸ Damit stehen sie einerseits in Widerspruch zu Art. 960a Abs. 3 OR, welcher die zulässigen, anerkannten Wertkorrekturen umfasst, und andererseits zu einer Vielzahl von GoR. Hierzu zählen die Verlässlichkeit, das Stetigkeitsgebot sowie die zeitliche und sachliche Abgrenzung.²⁹⁹ Zudem wird das Niederstwertprinzip³⁰⁰ missachtet, denn es liegen erstens keine konkreten Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven vor und zweitens werden Werte unter dem Niederstwert angesetzt.

2.2.3. *Zwischenergebnis*

Die Untersuchung des Verhältnisses zwischen Rechnungslegungskonzeption und Willkürreserven verdeutlicht, dass diese Form der Reserven grundsätzlich gegen das Rechnungslegungssystem verstossen und abzulehnen ist. Ihre Unvereinbarkeit beginnt bereits mit der Erfüllung der Dokumentationsfunktion als Voraussetzung für die Rechnungslegung.³⁰¹ Eine vollständige und wahrheitsgetreue Erfassung von Geschäftsvorfällen (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR) als Teil der Buchführung scheint nur bedingt möglich, wenn fiktive Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen gebildet werden.³⁰² Anschliessend werden die Rechnungslegungszwecke ad absurdum geführt, wenn mittels willentlicher Bildung von stillen Reserven das Ergebnis künst-

²⁹⁷ LIPP, Art. 960a OR Rz. 23 f.

²⁹⁸ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 999; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 112; NEUHAUS/HAAG, Art. 960a OR Rz. 28.

²⁹⁹ Vgl. Rz. 74 ff.

³⁰⁰ Vgl. Rz. 362 ff.

³⁰¹ Vgl. Rz. 14.

³⁰² Gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 975, 1091; LIPP, Art. 960a OR Rz. 8; NEUHAUS/SCHÄRER, Art. 957a OR Rz. 16; Hinzu kommt, dass solche Buchungen kaum mit Belegen nachgewiesen werden können (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 OR).

lich über die Anforderungen der Kapitalerhaltung hinaus hinabgesetzt und in keiner Weise transparent offengelegt wird. Die willentliche Verschlechterung des Ergebnisses in guten Perioden bei gleichzeitiger Verlustverschleierung in schlechten Zeiten widerspricht sowohl dem Rechenschafts- als auch dem Kapitalerhaltungszweck. Die Willkürreserven können deshalb nicht aus den Bilanzierungszwecken hergeleitet werden, sodass konsequenterweise die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage mit Willkürreserven nicht mit der Rechnungslegungskonzeption vereinbar ist.³⁰³ Das System der Rechnungslegung nach Obligationenrecht hat für Willkürreserven keinen Platz.³⁰⁴ Sie sind sachfremd und widersprechen den übrigen Normen der Rechnungslegung.³⁰⁵ Diese Diskrepanz zwischen Willkürreserven und Rechnungslegungsrecht wird auch in der herrschenden Lehre geteilt.³⁰⁶ Dennoch wird deren Zulässigkeit infolge der formell gesetzlichen Normierung der Willkürreserven nicht grundsätzlich infrage gestellt, sondern im Gegenzug die Wirksamkeit der Rechnungslegungsnormen relativiert, sodass sich im Vergleich zum alten Recht in der Praxis keine Änderungen für den Umgang mit den Willkürreserven ergeben. Lediglich vereinzelt werden als Ausfluss einer verstärkten Informationsfunktion Änderungen betreffend Höhe der Bildung³⁰⁷ sowie deren Ausweis in der Erfolgsrechnung³⁰⁸ und im Anhang³⁰⁹ gefordert.

³⁰³ Vgl. soeben Rz. 70 ff.

³⁰⁴ NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 15.

³⁰⁵ NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 15.

³⁰⁶ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 975 ff., 1109; FONTANA/HANDSCHIN, 654 f.; LIPP, Art. 959c OR Rz. 24; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 15; PFAFF, 456.

³⁰⁷ Gemäss BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1113 ff., ist die Ansicht, dass der Verwaltungsrat befugt sei, den erwirtschafteten Gewinn in der den Aktionären vorgelegten Jahresrechnung praktisch beliebig zu kürzen, nicht mehr zeitgemäss und muss deshalb hinter den Grundsatz – die Jahresrechnung entspricht dem in der Periode tatsächlich erwirtschafteten Gewinn – zurücktreten. Aus diesem Grund erachtet er eine Bildung von Willkürreserven über die Wesentlichkeitsgrenze (definiert als 10 % des Jahresergebnisses) hinaus als Verstoss gegen die zuverlässige Darstellung der wirtschaftlichen Lage und insbesondere Erfolgsrechnung und fordert, dass bei einer Überschreitung der Wesentlichkeitsschwelle durch die Bildung von Willkürreserven die Revisionsstelle eine Einschränkung in ihrem Prüfungstestament infolge Verstoss gegen Art. 959b Abs. 1 OR anbringen muss.

³⁰⁸ Nach FONTANA/HANDSCHIN, 653 ff., ist zwar wegen des Gesetzeswortlautes die Bildung von Willkürreserven weiterhin zulässig, jedoch wird deren *stille* Bildung und Auflösung aufgrund der Forderung nach einer zuverlässigen Darstellung nicht mehr durch eine gesetzliche Grundlage legitimiert. Da ihres Erachtens die zeitliche und sachliche Abgrenzung, das Einzelbewertung sowie die Gliederung der Erfolgsrechnung weitere Rückschlüsse über Willkürreserven zulassen, müssen gewisse Formen der Bildung und Auflösung von Willkürreserven bei Überschreitung der Wesentlichkeitsgrenze als ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand

Dennoch gibt es nach hier vertretener Ansicht überzeugende Gründe, die dafür sprechen, die Bildung von Willkürreserven künftig überhaupt nicht mehr als zulässig zu erachten. Hintergrund ist, dass gemäss gesetzlichem Wortlaut Willkürreserven lediglich gestattet sind, wenn sie der Sicherung des dauernden Gedeihens oder der Wiederbeschaffung dienen. Wenn diese Zielsetzungen durch die Bildung von Willkürreserven nicht abgedeckt werden, scheint ihre Berechtigung nicht nur gegen die revidierten Rechnungslegungsnormen, sondern auch gegen den gesetzlichen Wortlaut zu verstossen. Es würde sich in diesem Fall bei den Begriffen Wiederbeschaffung und Sicherung des dauernden Gedeihens um eine Leerformel³¹⁰ handeln, welche die Bildung von Willkürreserven nicht zulassen würde, weil ein inhaltsleerer Begriff keinen Verstoß gegen ein sich geschlossenes Normensystem zu rechtfertigen vermag.³¹¹ Nachfolgend sollen unter Auslegung der Begriffe Wiederbeschaffung und Sicherung des dauernden Gedeihens Argumente aufgezeigt werden, die gegen eine Zulässigkeit von Willkürreserven angebracht werden könnten.

2.3. Kritische Würdigung der Rechtmässigkeit von Willkürreserven zur Wiederbeschaffung und Sicherung des dauernden Gedeihens

2.3.1. Wiederbeschaffungsreserven

Das Bestreben zur Substanzerhaltung im Sinne einer ausreichenden Eigenkapitalfinanzierung scheint aus betriebswirtschaftlicher Sicht unbestritten. Diskussionswürdig scheint, ob die Bildung von Wiederbeschaffungsreserven nicht eher einer Frage der Gewinnverwendung als der Beeinträchtigung der Gewinnermittlung mittels zusätzlicher Abschreibungen und Wertberichtigungen entspricht. Konkret kann ein Unternehmen im Rahmen der Gewinnverwendung einerseits eine zurückhaltende Dividendenpolitik anstreben, um die

oder Ertrag ausgewiesen werden, um damit die Informationsfunktion der Jahresrechnung zu erhöhen. Gemäss den Autoren kann der Sinn und Zweck der *stillen* Bildung und Auflösung von Willkürreserven daran nichts ändern, weil die oben erwähnten Grundsätze ausdrücklich einen gesonderten Ausweis verlangen.

³⁰⁹ STENZ, Art. 960e OR Rz. 51 f. erachtet den Anhang als allfällige Möglichkeit, den Informationsgehalt über stille Willkürreserven zu erhöhen. Da Art. 959a Abs. 3 OR Zusatzangaben im Anhang für wesentliche einzelne Bilanzpositionen verlangt, müsste in diesem Sinne die Zusammensetzung der Rückstellungen offengelegt werden, sodass u.U. Willkürreserven ersichtlich werden (analog für ausserordentliche Aufwendungen). Damit könnte die Transparenz über den ungefähren Bestand sowie die Bildung und Auflösung zusätzlicher Willkürreserven erhöht werden.

³¹⁰ BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 905.

³¹¹ NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 16.

Gewinnausschüttungen an den zukünftigen Investitionsbedürfnissen auszurichten und damit einen Grossteil des Gewinns im Unternehmen zurückzubehalten.³¹² Andererseits bietet sich für Kapitalgesellschaften die Möglichkeit, eine spezifische gesetzliche oder statutarische Reserve für Ersatzinvestitionen zu bilden. Aus finanzwirtschaftlicher Perspektive spielt es keine Rolle, ob diese in Form von offenen oder stillen Reserven gebildet werden.³¹³ Massgebend ist vielmehr die Möglichkeit zur Nutzung der gebildeten Reserven im Zeitpunkt der Wiederbeschaffung. Mit anderen Worten muss die Reserve in Form eines gesperrten Liquiditätspostens auf der Aktivseite zur Verfügung stehen, weil eine offene oder stille Wiederbeschaffungsreserve ohne gleichzeitige finanzwirtschaftliche Disposition keine Gewähr für eine Wiederbeschaffung bietet.³¹⁴ Inwiefern mit Abschreibungen und Wertberichtigungen, die still erfolgen und nicht zweckgebunden sind, eine Wiederbeschaffung gewährleistet wird, scheint zweifelhaft, da die Reserven zum einen anderweitig verwendet werden können oder zum anderen im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung u.U. bereits weggeschmolzen sind. Eine offen gebildete und für die Wiederbeschaffung gesperrte Reserve im Eigenkapital scheint aus diesem Grund adäquater als «ein Versteckspiel mit Gewinnen».³¹⁵

- 83 Die Bildung von Abschreibungen und Wertberichtigungen darf zudem nicht mit einem Liquiditätszufluss gleichgesetzt werden. Als Voraussetzung für eine Ersatzbeschaffung müssen in erster Linie ausreichend finanzielle Mittel zur Tätigung der Investition vorliegen.³¹⁶ Da beide Wertkorrekturen keinen unmittelbaren Geldflusseffekt aufweisen und damit den Bestand an Liquidität nicht garantieren, scheint die Bildung von stillen Wiederbeschaffungsreserven aus Sicht der Zahlungsfähigkeit nur bedingt zielführend. Es erfolgt kein tatsächlicher Liquiditätszufluss. Sodann gilt es sich in Erinnerung zu rufen, dass die Konzeption der Wiederbeschaffungsreserve als Reaktion auf Zeiten starker Geldentwertung in das Gesetz eingefügt wurde.³¹⁷ In der seit längerem andauernden Periode von relativer Preisstabilität haben Wiederbeschaffungsreserven keine existenzielle Berechtigung und sind nur von theoretischem Interesse.³¹⁸ In Zusammenhang mit den seit vielen Jahren tiefen Inflationsraten mangelt es den Wiederbeschaffungsreserven an einer sachlichen Begründung. Im Ergebnis erfüllt diese Form der Reserven im revidierten Recht nicht den Zweck der Wiederbeschaffung, sondern dient alleine der Bildung von

³¹² BOEMLE/LUTZ, 176; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 795.

³¹³ HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 795.

³¹⁴ BOEMLE/LUTZ, 176.

³¹⁵ BOEMLE/LUTZ, 176.

³¹⁶ BOMELE/LUTZ, 176.

³¹⁷ Vgl. Rz. 65 ff.

³¹⁸ Gl.M. BOEMLE/LUTZ, 177; NÖSBERGER/BOEMLE Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 16.

stillen Willkürreserven durch die Unternehmensleitung.³¹⁹ Aus diesem Grund liegen überzeugende Gründe vor, um zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen zu Wiederbeschaffungszwecken nach Art. 960a Abs. 4 OR abzulehnen und als nicht zulässig zu erachten.³²⁰ Sie verstossen nicht nur gegen die Rechnungslegungskonzeption, sondern vermögen auch den Zweck ihrer Bildung nicht zu rechtfertigen.

2.3.2. Reserven zur Sicherung des dauernden Gedeihens

2.3.2.1. Beitrag zur Sicherung des dauernden Gedeihens?

Das dauernde Gedeihen eines Unternehmens ergibt sich grundsätzlich durch die Erbringung einer Leistung am Markt, welche die Kundenbedürfnisse dermassen befriedigt, dass ein Wettbewerbsvorteil oder eine strategische Erfolgsposition entsteht, um langfristig Gewinne und Geldflüsse zu generieren.³²¹ Kritischer Erfolgsfaktor bildet die Wertschöpfungskette, welche die wesentlichen primären und unterstützenden Aktivitäten zur Erzielung von Wettbewerbsvorteilen eines Unternehmens beschreibt.³²² Als Teil der Unterstützungsfunktionen sorgt das Rechnungswesen dafür, dass die primären Aktivitäten, die sich auf Herstellung, Verkauf und Vertrieb des Produkts bzw. der Dienstleistung fokussieren, wunschgemäss ablaufen können.³²³ Folglich bestimmt sich das dauernde Gedeihen insbesondere durch die Strategie und deren operativen Umsetzung in der Wertschöpfungskette, die sich im finanziellen Ergebnis und somit dem Rechnungswesen niederschlägt.³²⁴ 84

Eine breite Kapitalbasis hilft, einerseits das operative Geschäft aufrechtzuerhalten oder Investitionen zum strategischen Ausbau der Geschäftstätigkeit vorzunehmen und andererseits die Ansprüche der Kapitalgeber zu befriedigen.³²⁵ Die Willkürreserven zur Sicherung des dauernden Gedeihens setzen an 85

³¹⁹ Gl.M. BENZ, 136; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 866.

³²⁰ Gl.M. NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 16.

³²¹ PORTER, 21.

³²² PORTER, 67 ff.

³²³ PORTER, 67 f.

³²⁴ Vgl. MÜLLER-STEWENS/LECHNER, 587 ff.

³²⁵ BEHR, Stille Reserven, 616; BOEMLE/LUTZ, 184; EBERLE, Analyse, 230; Zu bedenken ist zusätzlich, dass infolge der Globalisierung und Digitalisierung die Kapitalmärkte in den letzten Jahrzehnten einem grossen Wandel unterzogen waren. Der moderne Finanzmarkt kennt sowohl für Gross- als auch Kleinunternehmen unzählige Finanzierungsmodelle, sodass Fremd- als alternatives Modell zur Selbstfinanzierung stark an Bedeutung gewonnen hat. Damit lässt sich bereits die Ausgangslage für die Legitimierung für zusätzliche Reserven nicht mit den wirtschaftlich schwierigen Jahren nach dem Ersten Weltkrieg vergleichen (vgl. oben Rz. 68.)

diesem Punkt an, indem mittels Erzeugung von versteckten Reserven die Selbstfinanzierung für sicherheits- und finanzpolitische Zwecke verbessert werden soll.³²⁶ Zu beachten ist allerdings, dass eine langfristige erfolgreiche Tätigkeit in erster Linie die Generierung von Gewinnen und Geldflüssen (*cashflows*) voraussetzt, sodass eine hohe Kapitalisierung nicht direkt das dauernde Gedeihen gewährleisten kann. Dennoch können gemäss EBERLE stille Willkürreserven allenfalls Substanz beschreiben, die geeignet ist, Auswirkungen von aussergewöhnlichen und selten eintreffenden, nicht geldwirksamen Aufwendungen aufzufangen bzw. abzufedern, um dadurch zur Sicherung des dauernden Gedeihens beizutragen.³²⁷ Dagegen kann, wie bereits in Bezug auf Wiederbeschaffungsreserven, eingewendet werden, dass für den Sicherheitsgedanken insbesondere massgebend ist, ob die stillen Reserven im Zeitpunkt des Bedarfs tatsächlich vorhanden sind, was durch die Möglichkeit der stillen Auflösung bzw. des Wegschmelzens der Willkürreserven nicht garantiert erscheint.³²⁸ Sodann richtet sich die Konzeption der Abkoppelungstheorie der Systematik des Obligationenrechts entsprechend an einer kapitalerhaltenden Rechnungslegung aus und erlaubt damit eine umfassende Berücksichtigung von Zwangsreserven, die der Unternehmenssicherung gerecht wird, sodass die Notwendigkeit von zusätzlichen stillen Reserven nicht gegeben scheint. Es gilt zusätzlich zu bedenken, dass die Bildung von Willkürreserven nichts an der unternehmerischen Lage zu verändern vermag, weil betriebswirtschaftliche bestehende Risiken mit der Auflösung von stillen Reserven nicht verschwinden.

2.3.2.2. *Liquiditätseffekt*

- 86 Dennoch ist die grosse Bedeutung der Willkürreserven insbesondere bei Verlustsituationen im geltenden Aktienrecht berechtigt, bemessen sich doch sowohl der Kapitalverlust als auch die Überschuldung nach Art. 725 OR unmittelbar an der handelsrechtlichen Bilanz.³²⁹ Die Auflösung von Willkürreserven hilft somit der Bilanzpolitik, indem buchhalterisch ein allfälliger Verlust still ausgebucht und die Gefahr, unter Art. 725 OR zu fallen, reduziert werden kann. Einschränkend gilt es aber zu beachten, dass neben der Gefahr der fehlenden Existenz der Willkürreserven im Bedarfsfall sich ein Unternehmen in wirtschaftlich schwierigen (Krisen-)Zeiten primär für die Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit interessiert, die sich grundsätzlich nur durch die Zufuhr von flüssigen Mitteln verbessern lässt.³³⁰ Als Konsequenz muss der «geheime

³²⁶ DIETERLE, 124 ff.

³²⁷ EBERLE, Analyse, 230.

³²⁸ Vgl. Rz. 82.

³²⁹ Vgl. Rz. 17.

³³⁰ BEHR, Stille Reserven, 616; BOEMLE/LUTZ, 185.

Spartopf» liquiditätswirksam aufgelöst werden können, da stille Reserven nur helfen, wenn sie im Bedarfsfall leicht und ohne Schaden für das Unternehmen durch Veräusserung des entsprechenden Vermögenswertes realisiert werden können.³³¹ Während aus der Auflösung von Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens überhaupt kein Zahlungseffekt resultiert, wäre ein solcher bei Abschreibungen und Wertberichtigungen zumindest indirekt denkbar, wenn auch nicht garantiert, sofern es gelingt, durch die Veräusserung eines Vermögenswerts zeitnah einen Zahlungsmittelzufluss auf Basis eines ausreichenden Verkehrswerts zu erzielen.

Diese zunehmende Berücksichtigung von Liquiditätsaspekten aufgrund drohender Zahlungsunfähigkeit lässt sich ebenfalls für die geplanten Neuregelungen der Sanierung nach Obligationenrecht im Rahmen der zurzeit laufenden Aktienrechtsrevision erkennen. So wird gemäss Botschaft vorgeschlagen, dass als Frühwarnsystem – noch vor der Anlehnung an der handelsrechtlichen Bilanz zwecks Erkennung Kapitalverlust oder Überschuldung – bei begründeter Besorgnis einer Zahlungsfähigkeit innerhalb der nächsten 12 Monate der Verwaltungsrat einen Liquiditätsplan erstellen und eine umfassende Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft vornehmen soll.³³² Folglich lässt sich konstatieren, dass die Zahlungsfähigkeit zukünftig vermehrt in den Vordergrund rücken soll. Willkürreserven sind in diesem Zusammenhang nur bedingt hilfreich, weil sie höchstens indirekt zahlungswirksam sind, sodass die «eiserne Reserve» für schwierige Zeiten keinen Mehrwert über die bestehende vorsichtige Bilanzierung der Rechnungslegungskonzeption hinaus zur Sicherung des dauernden Gedeihens zu bieten scheint.

87

2.3.2.3. *Steuerbemessung als ultima ratio*

Als letzte Möglichkeit für die Legitimierung dieser Willkürreserven kann deshalb nur die Verbindung zur steuerlichen Gewinnermittlung infrage kommen.³³³ Wird das handelsrechtliche Ergebnis massgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung, erlauben Willkürreserven einen Zins- und Liquiditätseffekt aus dem allfälligen Steueraufschub.³³⁴ Voraussetzung hierfür ist, dass das

88

³³¹ BEHR, Stille Reserven, 616.

³³² Art. 725 Abs. 1 E-OR Aktienrecht; vgl. Botschaft Aktienrecht, 64 ff., 175 ff.

³³³ Andere Argumente für die Bildung von Willkürreserven zur Sicherung des dauernden Gedeihens wie bspw. der Schutz der Gesellschaften vor Begehrlichkeiten der Aktionäre und Mitarbeiter (so etwa Botschaft Aktienrecht 1983, 813) scheitern schon an der Zweckausrichtung der Rechnungslegung, allen Adressaten die wirtschaftliche Lage zuverlässig darzustellen, und sind deshalb zurückzuweisen. Gl.M. NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 16.

³³⁴ Vgl. BEHR, Stille Reserven, 606, 618; BOEMLE/LUTZ, 185 f.; DIETERLE, 127; EBERLE, Analyse, 232.

Steuerrecht an die konkrete Bilanzierung in der Handelsbilanz unmittelbar anknüpft und solche Willkürreserven erlaubt oder mehr noch vorschreibt, sodass sie im Rahmen der Umkehrmassgeblichkeit in der Handelsbilanz nachvollzogen werden müssen.³³⁵ Es handelt sich folglich um Fragestellungen, die erst nach der Vorstellung der Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung einerseits und der Ausgestaltung des Massgeblichkeitsgrundsatzes andererseits abschliessend beantwortet werden können. Im Voraus dagegen spricht aus Sicht des Rechnungslegungsrechts, dass die Ermittlung des steuerbaren Gewinns keiner direkten Funktion des Rechnungslegungsrechts entspricht, sondern die Anknüpfung an der handelsrechtlichen Rechnungslegung aus dem Steuerrecht resultiert.³³⁶ Es wäre in diesem Sinne widersprüchlich, wenn das Steuerrecht durch die Bildung von Willkürreserven einen Konflikt zum handelsrechtlichen Rechnungslegungsrecht zu erzeugen vermag. Vielmehr müsste die Autonomie des Handelsrechts zwingend gewahrt werden, da andernfalls eine zweckmässige Auslegung und Rechtsfortentwicklung des Rechnungslegungsrechts erschwert – wenn nicht sogar verunmöglicht – wird.³³⁷

2.3.2.4. *Zwischenergebnis*

- 89 Abschliessend lässt sich deshalb erkennen, dass aus Sicht des Handelsrechts die Willkürreserven zur Sicherung des dauernden Gedeihens nicht zufriedenstellend gerechtfertigt werden können. Im Gegenteil finden sich Argumente für die Auffassung als Leerformel, die gegen eine Bildung von Willkürreserven infolge Substanzlosigkeit des Begriffes der Sicherung des dauernden Gedeihens sprechen. Lediglich das Verhältnis zwischen handels- und steuerlicher Gewinnermittlung könnte eine Berücksichtigung der Willkürreserven rechtfertigen, weshalb diese Beziehung im Fortgang der Untersuchung umfassend diskutiert werden muss.³³⁸

D. Erkenntnisse und Fortsetzung

- 90 Abhängig davon, ob für das revidierte Rechnungslegungsrecht der Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungszweck oder der Informations- und Rechenschaftszweck in den Vordergrund gestellt wird, entwickelt sich eine individuelle Rechnungslegungskonzeption, die als ein in sich geschlossenes Bilanzierungssystem grundsätzlich jeden Sachverhalt entsprechend abbilden kann.³³⁹ Der Gesetzgeber versucht, für das revidierte Rechnungslegungsrecht

³³⁵ Vgl. Rz. 142 ff. zur Funktionsweise der umgekehrten Massgeblichkeit.

³³⁶ Vgl. Rz. 15.

³³⁷ Vgl. Rz. 159 ff.

³³⁸ Vgl. Rz. 153 ff.

³³⁹ Vgl. Rz. 16 ff.

diese Funktionen zu verbinden, was aufgrund unterschiedlicher Auslegung und Bedeutung von zentralen Begriffen zu zahlreichen Zielkonflikten in der Anwendung der Rechnungslegungsnormen führt. Als Lösung hierfür kann nur die Abkoppelungsthese infrage kommen, welche die Zwecke der Rechnungslegung auf unterschiedliche Bestandteile der Rechnungslegung verteilt, sodass die konkrete Bilanzierung in Bilanz und Erfolgsrechnung einer vorsichtigen, kapitalerhaltenden Rechnungslegung folgt, die durch umfassende Informationen und Transparenz durch Gliederung sowie im Anhang, Lagebericht und Konzernabschluss «geheilt» werden.³⁴⁰ Durch dieses Vorgehen gelingt es auf Basis eines Systems, alle Bilanzierungsfragen zu lösen, indem einerseits der zunehmenden Orientierung an der Informationsfunktion Rechnung getragen wird, ohne dass andererseits der gesetzgeberische Wille zur Beibehaltung der vorsichtsgeprägten Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion gefährdet wird. Aufgrund der prinzipienorientierten Ausgestaltung der Rechnungslegungsnormen, die in Form von (un-)geschriebenen GoR als unbestimmte Rechtsbegriffe vorliegen, wird das Vorsichtsprinzip zum Dogma der Bilanzierungskonzeption, aus dem sich entsprechende Ober- und Unterprinzipien ableiten lassen, die in einem geschlossenen, in sich stimmigen System alle Fragen und Probleme der Bilanzierung lösen kann.³⁴¹ Diese Konzeption bildet die Grundlage für die im Fortgang vorzunehmende konkrete Untersuchung der revidierten Rechnungslegungsnormen aus handelsrechtlicher und steuerlicher Perspektive.³⁴²

Eine bedeutende Sonderrolle für das revidierte Rechnungslegungsrecht nehmen stille Reserven in Form von Zwangs- und Willkürreserven ein. Während erste ein inhärenter Teil der Bilanzierungskonzeption sind, werden zweite zu Wiederbeschaffungszwecken und zur Sicherung des dauernden Gedeihens willentlich gebildet.³⁴³ Die vorgenommene Untersuchung zeigt, dass Willkürreserven nicht mit den revidierten Rechnungslegungsnormen vereinbar sind, weil sie sowohl gegen die Informations-, Kapitalerhaltungsfunktion als auch eine Vielzahl von Einzelnormen des Rechnungslegungsrechts verstossen.³⁴⁴ Die Auslegung der Begriffe Wiederbeschaffung und Sicherung des dauernden Gedeihens stellt sogar ihre inhaltliche Substanz infrage, da es zum einen den Wiederbeschaffungsreserven an der Systemkonformität sowie einer sachlichen Begründung mangelt und zum anderen die Reserven zur Sicherung des dauernden Gedeihens dieser Aufgabe nicht gerecht zu scheinen werden.³⁴⁵ Lediglich die steuerliche Forderung nach einer Berücksichtigung von Will-

91

³⁴⁰ Vgl. Rz. 34 ff., 47 ff.

³⁴¹ Vgl. Rz. 52 f.

³⁴² Vgl. § 6–8 Rz. 247 ff.

³⁴³ Vgl. Rz. 59 ff.

³⁴⁴ Vgl. Rz. 64 ff.

³⁴⁵ Vgl. Rz. 82 ff.

kürreserven käme als Rechtfertigung für deren Bildung infrage. Die steuerliche Zulässigkeit hängt von den Zwecken der steuerlichen Gewinnermittlung einerseits und der konkreten Ausgestaltung des Massgeblichkeitsprinzips andererseits ab. Es gilt deshalb in einem nächsten Schritt die Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung zu untersuchen. Sie bilden Gegenstand von § 3. Zusammen mit dem soeben abgehandelten § 2 bilden diese beiden Kapitel die Basis, um anschliessend das Verhältnis zwischen handels- und steuerlicher Gewinnermittlung zu untersuchen³⁴⁶ und auf die Normen des revidierten Rechnungslegungsrechts anzuwenden.³⁴⁷

³⁴⁶ Vgl. § 4 und § 5 Rz. 134 ff.

³⁴⁷ Vgl. § 6–8 Rz. 247 ff.

§ 3 Verfassungsrechtliche Vorgaben, Gewinnbegriff und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung

A. Ausgewählte verfassungsrechtliche Vorgaben

1. Legalitätsprinzip

Der in Art. 5 Abs. 1 BV verankerte Grundsatz der Gesetzmässigkeit wird für das Steuer- und Abgaberecht in Art. 127 Abs. 1 BV bzw. Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV konkretisiert und stellt infolgedessen ein verfassungsmässiges Recht dar.³⁴⁸ Als Verwirklichung der Idee des Rechtsstaates und Demokratieprinzips soll sich die Verwaltungstätigkeit und staatliches Handeln auf eine generell-abstrakte Norm und auf Erlassen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers abstützen, um damit Rechtsgleichheit und -sicherheit zu schaffen.³⁴⁹ Gestützt auf Art. 127 BV bedürfen die wesentlichen Elemente von Steuerpflichten ausnahmslos das Erfordernis des formellen Gesetzes.³⁵⁰ Nach dem Vorbehalt des Gesetzes wird dabei einerseits das Erfordernis eines Rechtsatzes, was grundsätzlich bei Anknüpfung der Verwaltungstätigkeit an einer generell-abstrakten Norm und somit Vorhandensein eines hinreichenden Bestimmungsgrades erfüllt ist, und andererseits das Erfordernis der Gesetzesform, d.h. die Regelung der Normstufe durch Stützung gewisser staatlicher Anordnungen auf einen qualifizierten Erlass, verlangt.³⁵¹ Weiter fordert der Vorrang des Gesetzes, dass Normen höherer solches tieferer Stufe vorgehen und alle Rechtssätze korrekt angewendet werden, sodass formelle Gesetze gegenüber Erlassen anderer Staatsorgane Priorität aufweisen und das Legalitätsprinzip für die Steuern aller Gemeinwesen massgebend wird.³⁵² 92

Als Folge muss der Gesetzgeber für die steuerliche Gewinnermittlung im formellen Gesetz mit hinreichender Bestimmtheit diejenigen Elemente des Steuerverhältnisses festlegen, die für die betroffenen Bürger für das Ausmass, 93

³⁴⁸ BGE 142 II 182, E. 2.2; BGE 138 V 32, E. 3.1.1; BGE 136 II 337, E. 5.1; BGE 136 I 142, E. 3.1; BGE 131 II 371, E. 6.1; BIAGGINI, Art. 127 BV Rz. 3; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 87; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 5 m.w.H.

³⁴⁹ BEHNISCH, Art. 127 BV Rz. 6; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 325; REICH, Steuererhebungsprinzipien, 110; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 84 ff.; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 5; WIDMER, 12 f.

³⁵⁰ BGE 131 II 271, E. 6.1; BGE 127 I 60, E 2c; BGE 105 Ia 134, E. 5a; BGE 99 Ia 697, E. 3a; BLUMENSTEIN/LOCHER, 15; LOCHER, Legalitätsprinzip, 2; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 86.

³⁵¹ LOCHER, Legalitätsprinzip, 2; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 7.

³⁵² LOCHER, Legalitätsprinzip, 2.

den Umfang und die Grenzen der Steuerpflicht massgebend sind. Damit bedürfen die wesentlichen Angaben über Steuersubjekt, Steuerobjekt, Steuerbemessungsgrundlage sowie Steuermass einer gesetzlichen Regelung.³⁵³ Obschon der Bestimmtheitsgrad grundsätzlich eine klare Erkennbarkeit des Umfangs und der Grenzen der Steuererhebung verlangt, sind die einzelnen Elemente des Steuerverhältnisses regelmässig nicht absolut festgelegt, sondern mittels Auslegung herzuleiten. Der Gesetzgeber kann nicht jeden konkreten Einzelfall klären, sodass allgemeine Begriffe verwendet werden, deren Anwendung und Auslegung der Praxis überlassen werden muss.³⁵⁴ Es wird damit verdeutlicht, dass Praktikabilitätsüberlegungen eine bedeutsame Rolle spielen.³⁵⁵ Für die steuerliche Gewinnermittlung resultiert aus dem Legalitätsprinzip deshalb über die Gesetzesbestimmtheit hinaus der Vereinfachungs- und Objektivierungsgedanke, denn die steuerlichen Gewinnermittlungsregeln sollten einfach und klar anzuwenden sein.³⁵⁶

2. Grundsatz der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung

2.1. Allgemeinheit der Steuer

- 94 Als einer der drei verfassungsrechtlichen Besteuerungsgrundsätze nach Art. 127 Abs. 2 BV soll der Allgemeinheitsgrundsatz sicherstellen, «dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig.»³⁵⁷ Das Allgemeinheitsprinzip adressiert folglich mit der Forderung, dass jeder zum Finanzaufwand des Staates beizutragen hat, weil auch jeder von dessen Leistung profitiert, die subjektive Steuerpflicht und versucht mit entsprechender Zwecksetzung der Steuern «eine Konzeption der subjektiven

³⁵³ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 4 Rz. 119; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 88; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 8. Namentlich erwähnt werden in Art. 127 Abs. 1 BV der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand und die Bemessung.

³⁵⁴ BGE 131 II 271, E. 6.1; Der Bestimmtheitsgrad lässt sich nicht abstrakt festlegen, sondern hängt gemäss Rechtsprechung von der Vielfalt der zu ordnenden Sachverhalte, von der Komplexität und der Vorhersehbarkeit der im Einzelfall erforderlichen Entscheidung, von den Normenadressaten, von der Schwere des Eingriffs in Verfassungsrechte und von der erst bei der Konkretisierung im Einzelfall möglichen und sachgerechten Entscheidung ab (BGE 131 II 271, E. 6.1; BGE 128 I 327, E. 4.2 m.w.H.).

³⁵⁵ OBRIST, 114; WIDMER, 67.

³⁵⁶ HENNRICH, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 312; WEBER-GRELLET, Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung, 2299.

³⁵⁷ BGE 137 I 145, E. 2.1; BGE 136 I 49, E. 5.2; BGE 133 I 206, E. 6.1.

Steuerpflicht auf breiterer Grundlage»³⁵⁸ zu ermöglichen.³⁵⁹ Ausfluss des Grundsatzes der Allgemeinheit sind das Diskriminierungs- und Privilegierungsverbot.³⁶⁰ Derweil erstens eine sachliche nicht begründbare Ungleichverteilung der Steuerlasten verbietet³⁶¹, wird mit dem Privilegierungsverbot die sachlich unbegründete Ausnahme einzelner Personen oder Personengruppen von der Besteuerung untersagt.³⁶² Gleichzeitig kommt der Allgemeinheitssatz auch bei der Bestimmung des Steuerobjekts zur Geltung, weil durch dessen Wahl der betroffene Personenkreis u.U. unzulässig eingeschränkt wird.³⁶³

2.2. Gleichmässigkeit der Besteuerung

Mit der Forderung der Verteilung der staatlichen Lasten auf die Steuersubjekte nach gleichem Masse wendet sich der Gleichmässigkeitsgrundsatz an das Steuerobjekt.³⁶⁴ Demnach sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und wesentliche Ungleichheiten müssen in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen.³⁶⁵ Mit anderen Worten verlangt die Gleichmässigkeit der Besteuerung, grundsätzlich vergleichbare Sachverhalte gleich zu behandeln.³⁶⁶ In der Rechtsprechung zeigt sich indessen, dass das BGER den Grundsatz der Gleichmässigkeit inhaltlich regelmässig nicht zu füllen vermag, sondern ihn entweder in Zusammenhang mit dem Leistungsfähigkeits- oder Allgemeinheitssatz diskutiert.³⁶⁷

95

³⁵⁸ REICH, Steuererhebungsprinzipien, 100.

³⁵⁹ HANGARTNER, 91; HÖHN, 126 f.; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 126; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 12, 14; So hält das BGER fest, dass alle Einwohner « – wenn auch u.U. nur einen bloss symbolischen – Beitrag an die staatlichen Lasten» erbringen sollten (BGER 2C_245/2010 v. 25.1.2011, E. 2.4).

³⁶⁰ HANGARTNER, 94; HÖHN, 127; REICH, Allgemeinheit, 173; REICH, Steuererhebungsprinzipien, 100 f.

³⁶¹ BGE 137 I 145, E. 2.1; BGE 99 Ia 638, E. 9; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 132; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 15.

³⁶² BGE 116 Ia 321, E. 3c; BGE 114 Ia 221, E. 2c; BGE 112 Ia 240, E. 4b.

³⁶³ REICH, Allgemeinheit, 172; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 127.

³⁶⁴ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 4 Rz. 74; REICH, Allgemeinheit, 173.

³⁶⁵ BGE 137 I 145, E. 2.1; BGE 136 I 65, E. 5.2; BGE 133 I 206, E. 7.2; BGE 124 I 193, E. 3a; BGE 112 Ia 240, E. 4b; vgl. MATTEOTTI, 20; REICH, Steuererhebungsprinzipien, 103.

³⁶⁶ BEHNISCH, Art. 127 BV Rz. 27.

³⁶⁷ BGE 136 I 49, E. 5; BGE 124 I 145, E. 4a; BGE 116 Ia 321, E. 3a; BGE 99 Ia 638, E. 9; vgl. BEHNISCH, Art. 127 BV Rz. 27; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 21; Da gemäss REICH der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung dem Gleichbehandlungsgebot nach Art. 8 BV entspricht, verneint er dessen eigenständige Bedeutung (vgl. REICH, Allgemeinheit, 173; REICH, Steuererhebungsprinzipien,

3. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

3.1. Allgemeines

- 96 Als dritter steuerrechtlicher Verfassungsgrundsatz für die Konkretisierung des allgemeinen Gleichheitsgrundsatzes nach Art. 8 BV fordert die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV, «dass jeder Bürger im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel und der seine Leistungsfähigkeit beeinflussenden persönlichen Verhältnisse zur Deckung des staatlichen Finanzbedarfs beitragen soll.»³⁶⁸ Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erstreckt sich dabei zum einen horizontal, indem Personen gleicher Leistungsfähigkeit gleich besteuert werden sollen³⁶⁹, und zum anderen vertikal, demnach jedes Individuum grundsätzlich im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel an den Finanzbedarf des Gemeinwesens beitragen soll.³⁷⁰ Zudem weist das Prinzip sowohl eine subjektive (Besteuerung der zugegangenen Mittel in Bezug auf die persönliche Leistungsfähigkeit) als auch eine objektive Komponente (Erfassung möglichst aller zufließenden Mittel) auf.³⁷¹
- 97 Die Forderung des Leistungsfähigkeitsprinzips, gleiche finanzielle und persönliche Verhältnisse gleich und ungleiche Verhältnisse ungleich zu behan-

103 f.; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 138; a.M. HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 4 Rz. 75). Anders weist MATTEOTTI, 23 f., zwar der Gleichmässigkeit der Besteuerung keinen über das allgemeine Gleichbehandlungsgebot hinausgehende Dimension oder sogar steuerspezifische Wertungen zu, misst dem Grundsatz aber dort als Auffangbecken eigenständige Bedeutung in Form des Verbots von willkürlichen Privilegierungen oder Diskriminierungen des Steuersubjekts zu, wo das Leistungsfähigkeitsprinzip durchbrochen oder nicht angewendet wird.

³⁶⁸ BGE 114 Ia 221, E. 2c; BGE 133 I 206, E. 7.1; BGE 122 I 101, E. 2b/aa; BGE 99 Ia 638, E. 9. Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird u.a. als Fundamentalprinzip, zentraler Massstab und Kardinalprinzip für eine rechtsgleiche und willkürfreie Besteuerung bezeichnet (BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 147; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 6; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 139; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 23).

³⁶⁹ BGE 133 I 206, E. 7.1.

³⁷⁰ BEHNISCH, Art. 127 BV Rz. 35; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 23. Es zeigt sich, dass die Vergleichbarkeit in vertikaler erheblich geringer als in horizontaler Richtung ist, weil aus dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht unmittelbar hervorgeht, um wie viel die Steuer zunehmen muss, wenn das Einkommen um einen bestimmten Betrag steigt, um unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit gleichwertige Verhältnisse herzustellen (BGE 134 I 248, E. 2.1; BGE 133 I 206, E. 7.1; vgl. REICH, Allgemeinheit, 175; SENN, 166 f.; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 27).

³⁷¹ VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 24 m.w.H.

deln³⁷², erfasst die Steuerträger, die als natürliche oder juristische Personen des Privatrechts nach der konkreten Ausgestaltung der Steuer deren finanziellen Belastung zu tragen haben, sowie die Steuerberechnungsgrundlage und nicht Steuerobjekt und -subjekt.³⁷³ Besondere Bedeutung kommt dem Grundsatz, der sich durch die gesamte Steuerordnung zieht und für die Ausgestaltung der Steuer, soweit sie es zulässt, berücksichtigt werden sollte, bei denjenigen Steuerarten zu, die Ausdruck wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit sind.³⁷⁴ Als Resultat beschreiben insbesondere das Reineinkommen für natürliche sowie der Gewinn für juristische Personen den Hauptanwendungsfall der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.³⁷⁵ Denn das Reineinkommen als «Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, welche einem Individuum während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann»³⁷⁶ und der Gewinn als «Überschuss der Vermögenszugänge über die Vermögensabgänge, der aus dem Zusammenwirken von Arbeit und Kapital einer selbständigen organisatorischen Wirtschaftseinheit zur Leistungserstellung und -verwertung für Dritte entsteht»³⁷⁷, erlauben die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von natürlichen und juristischen Personen im Rahmen von Ist- und nicht Soll-Faktoren, in denen sich die Wirtschaftskraft und Leistungsfähigkeit niederschlägt, zu messen.³⁷⁸

³⁷² HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 4 Rz. 76; REGLI, Rz. 147.

³⁷³ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 4 Rz. 13, 109.

³⁷⁴ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 4 Rz. 76, 110.

³⁷⁵ HEY, Verfassungsrechtliche Massstäbe, 10; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 4 Rz. 74, 110; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 142; SENN, 168 ff.; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 24.

³⁷⁶ BLUMENSTEIN/LOCHER, 204; vgl. BGer 2P.233/2002 v. 27.1.2003, E. 3.1.; BGer 2A.303/1994 v. 23.12.1996, StE 1997 B 72.11 Nr. 5, E. 3a.

³⁷⁷ MATTEOTTI, 35.

³⁷⁸ TIPKE, Band II, 1174; TIPKE, Steuerrechtsverhältnis, 417. In diesem Zusammenhang geht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip das Verbot einer exzessiven Steuerbelastung einher (REICH, Steuererhebungsprinzipien, 26; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 150 f.; SENN, 183 f.; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 28). Diese Schranke der Besteuerung kommt zum Tragen, bevor die Besteuerung wegen ihrer konfiskatorischen Wirkung die Eigentumsgarantie verletzt, weil sie ansonsten den Leistungswillen und langfristig die Leistungsfähigkeit vernichtet (REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 150). Daraus eine obere Belastungsgrenze bzw. unteres Existenzminimum abzuleiten, geht gemäss Lehre aber fehl (vgl. REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 151; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 28).

3.2. Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit juristischer Personen

- 98 Die Frage, ob juristischen Personen überhaupt eine eigenständige Leistungsfähigkeit zukommt, die durch eine von den Beteiligten losgelöste Besteuerung ausgeschöpft werden darf bzw. muss, oder ob die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der juristischen Personen als integrierter Teil der Besteuerung der beteiligten natürlichen Personen unterliegt, ist in der Lehre nicht unumstritten.³⁷⁹ Nach der Integrationstheorie ist eine juristische Person zwar in der Lage, Gewinne zu erwirtschaften und somit Steuern zu bezahlen. Dieses resultierende «Zahlungsfähigkeitskonzept»³⁸⁰ bezieht sich aber lediglich auf die ökonomische Wirkung der Besteuerung und beruht nicht auf dem verfassungsrechtlichen Gedankengut der Steuererhebungsprinzipien, da das Wirtschaften der juristischen Person im Endeffekt immer auf die Beteiligten ausgerichtet ist.³⁸¹ Folglich würde eine stringente Umsetzung dieser These eine Gewinnbesteuerung der Kapitalgesellschaft nur auf Ebene der Beteiligten vorsehen und damit den körperschaftlich organisierten Unternehmen keine eigenständige Leistungsfähigkeit zurechnen.³⁸² Im Vergleich dazu wird gemäss der Separationstheorie die juristische Person als rechtlich und wirtschaftlich von den Beteiligten losgelöste und somit unabhängige Wirtschaftseinheit betrachtet, deren autonomes Wirtschaften mit der Möglichkeit zur Begründung von Marktmacht und Vermögen als eigenständige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erfasst wird.³⁸³ Als Folge wird ihr die Aufgabe zuteil, im Verhältnis der ihr zur Verfügung stehenden Mittel für die Kosten des Gemeinwesens mitaufzukommen, da sie im Gegenzug von der Marktteilhabe und der staatlicherseits eröffneten Erwerbchancen profitiert.³⁸⁴
- 99 Selbst wenn die Integrationstheorie berechnete Anliegen betreffend die gerechte Steuerlastverteilung adressiert³⁸⁵, ist nach hier vertretener Ansicht, durch die Verpflichtung im Verhältnis der eigenen Mittel an den Kosten des Staatshaushaltes beizutragen, der Kerngehalt der wirtschaftlichen Leistungs-

³⁷⁹ Vgl. BÖHL, 54 f.; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 147; LOCHER, Teil II, Einführung zu Art. 49 ff. DBG Rz. 16 ff.; REGLI, Rz. 150 ff.; REICH, Steuerrecht, § 18 Rz. 2; REICH, Wirtschaftliche Doppelbelastung, 30 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 20 DBG Rz. 170 ff.; SCHULER, 167 ff.

³⁸⁰ SCHÖN, Zivilrechtliche Voraussetzungen, 249.

³⁸¹ REICH, Steuerrecht, § 18 Rz. 3; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 20 DBG Rz. 173.

³⁸² BÖHL, 55; REICH, Wirtschaftliche Doppelbelastung, 35.

³⁸³ FRIAUF, 6 f.; HEY, Harmonisierung, 254; HEY, Verfassungsrechtliche Massstäbe, 11; PEZZER, Rechtfertigung der Körperschaftsteuer, 425; TIPKE, Band II, 1173.

³⁸⁴ FRIAUF, 6 f.; HEY, Harmonisierung, 254; HEY, Verfassungsrechtliche Massstäbe, 11; PEZZER, Rechtfertigung der Körperschaftsteuer, 425; TIPKE, Band II, 1173.

³⁸⁵ REICH, Wirtschaftliche Doppelbelastung, 36.

fähigkeit auch für die juristische Person verwirklicht. Aus diesem Grund ist der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für juristische Personen ebenfalls massgebend und anzuwenden.³⁸⁶ Es gilt folglich in einem nächsten Schritt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit für den Unternehmensgewinn zu konkretisieren.

3.3. Konkretisierung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für das Unternehmenssteuerrecht

3.3.1. *Bilanzieller Vermögensstandgewinn als Ausdruck des objektiven Nettoprinzips*

Eine wettbewerbsneutrale Besteuerung, die grundsätzlich dieselbe Steuer für alle Unternehmen vorsehen würde, ist für die Schweiz nicht verwirklicht, weil Personenunternehmen der Einkommensteuer und Kapitalunternehmen der Gewinnsteuer unterliegen.³⁸⁷ Dennoch wird auf Grundlage der ursprünglich für das Einkommensteuerrecht entwickelten Reinvermögenszugangstheorie³⁸⁸, wonach die steuerbaren Einkünfte dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen innerhalb einer Steuerperiode entsprechen³⁸⁹, angestrebt, die Darstellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in einem einheitlichen Gewinnermittlungskonzept abzubilden.³⁹⁰ Infolge der Relativität des Gewinnbegriffs, der keinem Faktum entspricht, das es zu erkennen gilt, sondern sich vielmehr in Anwendung bestimmter Gewinnermittlungsregeln ergibt, sind grundsätzlich aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten eine Vielzahl von Grössen als Massstab für die wirtschaftli-

³⁸⁶ Gl.M. REGLI, Rz. 151; SCHULER, 167 m.w.H.

³⁸⁷ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 4 Rz. 113; TIPKE, Steuerrechtsverhältnis, 417; vgl. nachfolgend Rz. 115 ff.

³⁸⁸ Positivrechtlich lässt sich indes erkennen, dass sich die geltenden Rechtsnormen nicht umfassend mit einem bestimmten theoretischen Konzept decken lassen. Es existieren verschiedene Abweichungen, die den Charakter dessen, was effektiv als Einkommen steuerbar ist, entscheidend mitbestimmen (HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 14 Rz. 8). Dennoch ist gemäss Lehre (BLUMENSTEIN/LOCHER, 204 f.; CAGIANUT, 140; MATTEOTTI, 28; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 11; WEIDMANN, 12) und Rechtsprechung (BGer 2C_916/2014 v. 26.9.2016, E. 7.1; BGE 139 II 363, E. 2.2; BGE 133 II 287, E. 2.1; BGE 125 V 383, E. 2b.) das steuerbare Einkommen in der Steuerrechtsordnung geprägt von der Reinvermögenszugangstheorie.

³⁸⁹ BGE 143 II 8, E. 7.1; BGE 139 II 363, E. 2.2.

³⁹⁰ ALTORFER, 35; BAUEN, 120; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 11; CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 8; LOCHER, Teil I, Art. 18 DBG Rz. 174; REICH, Realisation, 38 f.; vgl. Rz. 113 f.

che Leistungsfähigkeit denkbar.³⁹¹ Infolgedessen konstituieren die steuerrechtlichen Vorschriften den verfassungsrechtlich massgebenden Gewinnbegriff, weil das Leistungsfähigkeitsprinzip «keinen festen Ausgangspunkt für eine differenzierte Gewinnermittlung»³⁹² bietet, sondern unbestimmt und konkretisierungsbedürftig ist.³⁹³

- 101 Konkretisierung erfährt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch das sog. objektive Nettoprinzip³⁹⁴ sowie das Totalgewinn- und Periodizitätsprinzip.³⁹⁵ Nach dem objektiven Nettoprinzip muss sich die Einkommen- und Gewinnsteuer am Reineinkommen bzw. Reingewinn als Nettogrösse orientieren und darf nicht am Bruttoeinkommen bzw. -ertrag ansetzen, wobei sich das Reineinkommen als Differenz zwischen dem Bruttoeinkommen bzw. den Bruttoerträgen und den damit in qualifizierter Art und Weise zusammenhängenden Aufwendungen errechnet.³⁹⁶ Das objektive Nettoprinzip erfordert folglich die Berücksichtigung sämtlicher mit den Einkünften korrelierenden und notwendigen Vermögensabgänge, weil Ausdruck der steuerlichen Leistungsfähigkeit das Ergebnis der selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. der körperschaftlichen Organisation und nicht nur deren erwirtschafteten Vermögenszugänge sein muss.³⁹⁷ Konkret werden deshalb im Unternehmenssteuerrecht geschäftsmäs-

³⁹¹ GLAUSER, Apports, 16 f.; HENNRICH, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 309; MATTEOTTI, 34; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 138 f.; SCHÖN, Steuerbilanz, 369; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen, 68.

³⁹² SCHÖN, Steuerbilanz, 371.

³⁹³ HENNRICH, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 309 m.w.H.; REGLI, Rz. 497.

³⁹⁴ Das Nettoprinzip wird in der Schweiz hauptsächlich von REICH thematisiert (REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 38 ff.; REICH/HUNZIKER, Art. 25 DBG Rz. 4 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 27 DBG Rz. 5 f.; vgl. zudem MATTEOTTI, 30 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Vorbemerkungen zu Art. 16–39 DBG Rz. 21 ff.). Weit aus umfassender diskutiert und sogar Verfassungsrang zugeordnet wird dem objektiven Nettoprinzip in der deutschen Steuerrechtslehre (vgl. für Literaturhinweise HEY, § 8 Rz. 54 Fn. 72).

³⁹⁵ Vgl. Rz. 103 ff.

³⁹⁶ REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 38 f.; REICH/HUNZIKER, Art. 25 DBG Rz. 4 ff.; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen, 69; SEILER, 62.

³⁹⁷ HEY, § 8 Rz. 54; REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 40 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 27 DBG Rz. 4 f.; Für das Einkommensteuerrecht wird zudem vom sog. subjektiven Nettoprinzip gesprochen, welches das objektive Nettoeinkommen als abstrakte von den persönlichen Verhältnissen losgelöste Leistungsfähigkeit auf die individuellen wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen überträgt. Demnach darf derjenige Teil des Nettoeinkommens, das der Steuerpflichtige notwendigerweise für sich und seine unterstützungspflichtigen Personen verwendet, nicht als Massstab für die steuerliche Leistungsfähigkeit und somit als Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Verwirklichung findet das subjektive Nettoprinzip gemäss REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 46 ff., in den allgemeinen Abzügen bzw. für besondere Aufwendungen sowie den Sozialabzügen bzw. Freibeträgen. Da juristische Personen keine eige-

sig begründete Aufwendungen zum Abzug zugelassen, auch wenn dadurch u.U. ein Verlust resultieren kann.³⁹⁸

Die gesetzgeberische Wahl des bilanziellen Vermögensstandvergleichs bzw. des Saldos der Erfolgsrechnungen als Gewinnermittlungstechnik entspricht der Umsetzung des objektiven Nettoprinzips im Unternehmenssteuerrecht. So spricht zum einen das Gesetz sowohl für die Einkommensteuer vom Reineinkommen (Art. 25 DBG) als auch für die Gewinnsteuer vom Reingewinn (58 DBG). Zum anderen entspricht im System der doppelten Buchhaltung die Berechnung des Reinvermögenszuwachses in der Bilanz als Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn der Periode zum Eigenkapital am Ende einer Periode, korrigiert um allfällige Kapitalzuschüsse bzw. Kapitalentnahmen, und in der Erfolgsrechnung als Differenz aller Erträge und Aufwendungen einer solchen Umsetzung. Der damit ermittelte sog. Vermögensstandgewinn³⁹⁹ als Resultat des bilanziellen Vermögensstandvergleichs beschreibt den «idealtypischen Anwendungsfall»⁴⁰⁰ der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil durch die Gegenüberstellung des Betriebsvermögens garantiert wird, dass der gesamte während einer Wirtschaftsperiode erzielte und nur der aus eigener Kraft im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit erwirtschaftete Gewinn erfasst wird.⁴⁰¹

3.3.2. Totalgewinnprinzip

Als weiteres konkretisierendes Merkmal der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt das Totalgewinn- oder Kongruenzprinzip⁴⁰², dass ein Unternehmen höchstens für seine erzielten Gewinne über die gesamte Lebensdauer besteuert werden darf.⁴⁰³ Mit anderen Worten darf die

nen Bedürfnisse befriedigen können (MATTEOTTI, 34), kann ihnen diese subjektive Komponente des Nettoprinzips nicht zugerechnet werden, weshalb das Prinzip für das Gewinnsteuerrecht unbeachtlich ist.

³⁹⁸ Vgl. REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 27 DBG Rz. 6; vgl. nachfolgend Rz. 200 ff. zur Geschäftsmässigkeit der Aufwendungen.

³⁹⁹ CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 18; GLAUSER, Apports, 65 m.w.H.; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 14 Rz. 47; LOCHER, Teil II, Art. 57 DBG Rz. 3; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 56.

⁴⁰⁰ MATTEOTTI, 35; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 13.

⁴⁰¹ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 118; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 13.

⁴⁰² Vgl. NOLD, 32; SCHMIDLIN, 123.

⁴⁰³ BÖHL, 69; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 149; GLAUSER, Apports, 18; HENNRICH, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 309; NOLD, 33; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 140; REICH, Realisation, 45; REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 59; SCHÄRER, 30; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 10; SIMONEK/

Besteuerung maximal die Summe aller Periodenergebnisse eines Unternehmens während seines Bestehens, d.h. von der Gründung bis zur Liquidation, umfassen. Aus dem Rechtsgleichheitsgebot folgert der Grundsatz, dass die Besteuerung auf die während der Gesamtdauer der wirtschaftlichen Tätigkeit erzielten Einkünfte und zwar nach denselben Massstäben beschränkt wird, weil nur damit alle Vermögenszuflüsse und -abflüsse insgesamt und sachgerecht zum Ausdruck kommen.⁴⁰⁴ Bilanzrechtlich gesprochen entspricht der Totalgewinn der Differenz zwischen Anfangs- und Schlusskapital abzüglich aller Kapitaleinlagen und zuzüglich sämtlicher Kapitalentnahmen über die gesamte Lebensdauer, sodass der totale Vermögensstandgewinn ermittelt wird.⁴⁰⁵ Die positivrechtliche Umsetzung für juristische Personen erfährt das Totalgewinnprinzip einerseits durch Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG, wonach aufwandwirksam verbuchte Kapitalentnahmen und ertragswirksam erfasste Kapitaleinlagen dem Gewinn hinzuzurechnen bzw. abzuziehen sind, sowie andererseits durch Art. 60 DBG, demzufolge Kapitaleinlagen in Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Aufgelder und Leistungen à fonds perdu nicht zum steuerbaren Gewinn zählen.⁴⁰⁶

- 104 Limitiert wird die Verwirklichung des Totalgewinnprinzips in der Schweizer Steuerrechtsordnung im Wesentlichen in zweifacher Hinsicht: Erstens mangelt es de lege lata an einer konsequenten Umsetzung, da die Verlustverrechnung zeitlich beschränkt und damit die Möglichkeit Verlustvorträge mit Gewinnen späterer Jahre zu verrechnen nicht über die gesamte Lebensdauer gewährleistet wird⁴⁰⁷ und ein Verlustrücktrag⁴⁰⁸ grundsätzlich⁴⁰⁹ nicht vorgesehen ist.⁴¹⁰ Zweitens lässt sich der Totalgewinn erst nach der Liquidation

HONGLER, 270; kritisch zum Totalgewinnprinzip LÖCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 91; BGE 137 II 353, E. 6.4.4.

⁴⁰⁴ REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 59; SCHMIDLIN, 197 ff.

⁴⁰⁵ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 149; GLAUSER, Apports, 65 f.; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 10.

⁴⁰⁶ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 149; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlagen, 552; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 10.

⁴⁰⁷ Art. 31 Abs. 1 bzw. 67 Abs. 1 DBG; Art. 10 Abs. 2 bzw. 24 Abs. 2 StHG sehen grundsätzlich lediglich eine Verlustverrechnung über sieben Jahre vor.

⁴⁰⁸ Ein Verlustrücktrag beschreibt ein System, bei dem Verluste auf vorgegangene Steuerperioden, in denen Gewinne erwirtschaftet wurden, übertragen werden können. Als grosser Vorteil des Verlustrücktrages wird gemäss NOLD, 82 f., die Liquiditätshilfe durch die Rückerstattung der Steuern für frühere Gewinne erachtet. Demgegenüber steht der verwaltungsökonomische Nachteil der Wiederaufnahme der Veranlagung nach Geltendmachung eines Verlustes, sodass rechtskräftige Veranlagung früherer Perioden wieder geöffnet werden müssen.

⁴⁰⁹ Ausnahme Kanton TG (vgl. § 83 Abs. 1 StG TG).

⁴¹⁰ Vgl. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 149; NOLD, 33; SCHÄRER, 31; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 10 Fn. 57.

bzw. Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit ermitteln, wohingegen der Staat für seinen Finanzbedarf auf den kontinuierlichen Eingang von Steuereinnahmen angewiesen ist.⁴¹¹ Die steuerliche Gewinnermittlung kann deshalb nicht den totalen, sondern lediglich einen periodischen Gewinn bestimmen.

3.3.3. Periodizitätsprinzip

Periodisieren ist für die bilanzielle, steuerliche Gewinnermittlung systemprägendes Kennzeichen, weil Zahlungsgrössen in Aufwand und Ertrag umzuqualifizieren, u.U. zu aktivieren oder passivieren und anschliessend zu bewerten sind.⁴¹² Die Periodisierung steuerlicher Erfolgsfaktoren ist demzufolge Grundlage sachgerechter abschnittsbezogener Leistungsfähigkeitsbesteuerung.⁴¹³ Das Periodizitätsprinzip besagt, dass sich die von einem Unternehmen für eine bestimmte Steuerperiode geschuldete Steuer auf der Grundlage des während dieser Periode erzielten Gewinns bemisst.⁴¹⁴ Es muss deshalb eine sachgerechte Zuordnung der Aufwendungen und Erträge zu den einzelnen Perioden erfolgen, sodass sämtliche Ertrags- und Kostenelemente, die in einer bestimmten Buchhaltungsperiode tatsächlich anfallen, dieser Periode auch tatsächlich zugerechnet werden.⁴¹⁵ Damit wird garantiert, dass das Gemeinwesen regelmässige Steuereinnahmen zur Erfüllung der Aufgaben der öffentlichen Hand besitzt.⁴¹⁶

Resultat des Periodizitätsgedankens ist, die Bildung von Willkürreserven durch übersetzte Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen zu verhindern, weil die zeitliche Verschiebung des Gewinnausweises zu einem Steueraufschub mit umfangreichen Zins- und Liquiditätsvorteilen für die

⁴¹¹ ALTORFER, 244; GLAUSER, Apports, 18; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 82; REICH, Realisation, 45; REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 60.

⁴¹² HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 310; STOLL, 143 f.

⁴¹³ FRIAUF, 12; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 140.

⁴¹⁴ BGer 2C_33/2009 v. 27.11.2009 = Pra 2010 Nr. 82, E. 2.2.

⁴¹⁵ Vgl. BGer 2C_696/2013 v. 29.4.2014, E. 3.3.1; BGer 2C_907/2012 und 2C_908/2012 v. 22.5.2012, E. 5.3.1.; BGer 2C_429/2010 v. 9.8.2011, E. 2.1 und 2.2.1; BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.2 und 6.4.4; BGer 2C_33/2009 v. 27.11.2009 = Pra 2010 Nr. 82, E. 2.2 und 3.3; BGer 2C_895/2008 v. 9.6.2009, E. 2.1; BGer 2A.549/2005 v. 16.6.2005, E. 2.2; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 150 ff.; CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 72; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 15; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 82; NOLD, 25 ff.; REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 61, § 15 Rz. 84 ff.; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 10.

⁴¹⁶ ALTORFER, 244; GLAUSER, Apports, 18; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 82; REICH, Realisation, 45; REICH, Steuerrecht, § 10 Rz. 60; Das BGer spricht diesbezüglich sogar von einer Notwendigkeit für die Gemeinwesen, über regelmässige Steuereinnahmen zu verfügen (BGer 2C_33/2009 v. 27.11.2009 = Pra 2010 Nr. 82, E. 2.2).

Steuerpflichtigen führt. Nach BGer kann es nicht im Belieben der steuerpflichtigen Unternehmen stehen, die Ergebnisse der Berechnungsperioden untereinander auszugleichen, indem das Ergebnis einer Periode zugunsten oder zulasten einer anderen Periode vermindert oder erhöht wird.⁴¹⁷ Diesem Aspekt wird durch die Korrekturvorschriften in Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG aber auch den Normen zu den Abschreibungen und Rückstellungen⁴¹⁸ Rechnung getragen.⁴¹⁹ In einzelnen Entscheiden geht die Rechtsprechung noch einen Schritt weiter und erachtet das Periodizitätsprinzip als ausdrücklich in der Steuerrechtsordnung verankertes, materielles Recht gemäss Art. 79 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG.⁴²⁰

3.4. Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und Praktikabilität

107 Praktikabilitätsüberlegungen sind infolge des Steuerrechts als Massenfallrecht eine beträchtliche Bedeutung zuzumessen.⁴²¹ Das Steuerrecht und somit die steuerliche Gewinnermittlung muss einfach und erhebungswirtschaftlich konzipiert sein, sodass Typisierungen, Schematisierungen und Pauschalisierungen verwendet werden.⁴²² Die Berücksichtigung von Praktikabilitätsaspekten wird sowohl in der Rechtsetzung als auch der Rechtsanwendung anerkannt, kann aber gleichzeitig mit den verfassungsmässigen Grundsätzen im Konflikt stehen.⁴²³ Einen Massstab für die Ausgestaltung von praktikablen Normen, die den verfassungsmässigen Prinzipien gerecht werden, findet sich dabei in der Rechtsprechung nicht.⁴²⁴ Vielmehr muss das Steuerrecht nach einem

⁴¹⁷ Vgl. BGer 2C_429/2010 v. 9.8.2011, E. 2.1 und 2.2.1; BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.4.

⁴¹⁸ Vgl. Rz. 339 ff. und Rz. 438 ff.

⁴¹⁹ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 151; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 10.

⁴²⁰ BGer 2C_696/2013 v. 29.4.2014, E. 3.3.1; BGer 2C_907/2012 und 2C_908/2012 v. 22.5.2012, E. 5.3.1.; BGer 2C_429/2010 v. 9.8.2011, E. 2.1 und 2.2.1; BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.2 und 6.4.4; BGer 2C_895/2008 v. 9.6.2009, E. 2.1; BGer 2A.549/2005 v. 16.6.2005, E. 2.2; vgl. ausführlich zur Rechtsprechung Rz. 213 ff.

⁴²¹ LOCHER, Praktikabilität, 229; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 10; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 26.

⁴²² Typisierungen charakterisieren eine über die normimmanente Abstraktion hinausgehende Nivellierung der Tatbestandsmerkmale im Interesse einer praktikablen Durchführung der Norm, während Schematisierungen eine vereinfachte Lösung nach einem regelmässigen Raster und Pauschalisierungen die vereinfachte Ermittlung oder Bewertung von Besteuerungsverfahren durch i.d.R. mathematische Komponenten beschreiben (HEIL-FROIDEVAUX, 79 f.)

⁴²³ EICHENBERGER, Rz. 136 ff.; LOCHER, Praktikabilität, 252; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 145.

⁴²⁴ Vgl. ausführlich zur Rechtsprechung und deren Würdigung HEIL-FROIDEVAUX, 151 ff.

Kompromiss zwischen der nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sachgerechten und differenzierenden Lösung und dem faktisch Möglichen streben.⁴²⁵ Konkret dürfen Praktikabilitätsaspekte im Einzelfall nicht zu ausserordentlichen Resultaten führen, sind aber «insofern und insoweit in Kauf zu nehmen, als sich daraus resultierende Ungleichheiten in einem zumutbaren Rahmen halten.»⁴²⁶

Der Praktikabilitätsgedanke ist der bilanziellen Gewinnermittlung inhärent, weil die Darstellung in einer Bilanz und Erfolgsrechnung grundsätzlich nur eine modellhafte Abbildung der tatsächlichen betriebswirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bezogen auf einen künstlichen Bilanzstichtag mit Ermessensentscheidungen und Schätzungsprognosen beschreiben kann.⁴²⁷ Typisierungen, Schematisierungen und Pauschalisierungen sind deshalb für eine von allen Steuerpflichtigen anzuwendende steuerlich massgebende Rechnungslegung unvermeidbar. Gleichzeitig kann der Gesetzgeber resultierenden Konflikten mit den verfassungsmässigen Prinzipien mit einer nach der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit strebenden Ausgestaltung der Rechnungslegungskonzeption entgegenwirken. Im Ergebnis sind für den Fortgang der Untersuchung aus diesem Grund Praktikabilitätsaspekte für die steuerliche Gewinnermittlung mitzuberücksichtigen und zu anerkennen, soweit sie auf sachliche und vernünftige Gründe zurückzuführen sind.⁴²⁸ 108

4. Treu und Glauben

Der Grundsatz von Treu und Glauben nach Art. 5 Abs. 3 BV und als einklagbares verfassungsmässiges Individualrecht in Art. 9 BV verlangt im öffentlichen Recht ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten von Staat und Individuum.⁴²⁹ Als grundlegende Handlungsmaxime statuiert das Prinzip ein für die ganze Rechtsordnung sowohl Private als auch Behörden umfassendes Verhaltensgebot, aus deren Doktrin sich die Grundsätze des Verbots des widersprüchlichen Verhaltens, des Verbots des Rechtsmissbrauchs sowie des Vertrauensschutzes ableiten lassen.⁴³⁰ Die Bedeutung von Treu und Glauben ist im Steuerrecht nicht abschliessend geklärt.⁴³¹ Während ein Teil der Lehre und das Bundesgericht die Berufung auf Treu und Glauben aufgrund der 109

⁴²⁵ REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 145.

⁴²⁶ LOCHER, Praktikabilität, 233.

⁴²⁷ PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 140.

⁴²⁸ REGLI, Rz. 144.

⁴²⁹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 622; ROHNER, Art. 9 BV Rz. 36; SCHINDLER, Art. 5 BV Rz. 55.

⁴³⁰ Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 624 ff.; in Bezug auf das Steuerrecht: REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 97 ff.

⁴³¹ GLAUSER, Apports, 11; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 34 Rz. 17.

Dominanz des Legalitätsprinzips für das Steuerrecht streng auslegen wollen⁴³², verlangen andere Autoren eine analoge Anwendung wie in anderen Rechtsgebieten.⁴³³

- 110 Für die steuerliche Gewinnermittlung spielt der Grundsatz von Treu und Glauben insofern eine wesentliche Rolle als die steuerliche Veranlagung im Rahmen eines gemischten Veranlagungsverfahrens erfolgt, wonach der Steuerpflichtige zur Selbstdelkaration und Mitwirkung an der behördlichen Sachverhaltsermittlung verpflichtet ist und die Abklärung des Sachverhalts und dessen Rechtswürdigung im Rahmen der Steuerveranlagung den Steuerbehörden obliegt.⁴³⁴ Dieses Zusammenwirken aus Kooperations- und Untersuchungsmaxime für die Steuerpflichtigen und Verwaltungsbehörden ist unter dem Grundsatz von Treu und Glauben zu würdigen. Sodann gilt es zu beachten, dass in der steuerlichen Gewinnermittlung für die Anerkennung von gewissen Aufwendungen regelmässig pauschale Richtlinien verwendet werden, die einzig und allein Ausfluss geltender Praxis sind, denen mangels generell-abstrakter Norm keine Gesetzeskraft zukommt und damit die Gerichte nicht an sie bindet.⁴³⁵ Aus diesem Grund sind auch allfällige Praxisänderungen grundsätzlich zulässig.⁴³⁶ Diese sind mit dem Vertrauensschutz vereinbar, sofern es sich nicht um eine im Einzelfall abweichende Würdigung einer konstanten und langjährigen Übung handelt, sondern der Richter oder die Verwaltung infolge einer ernsthaften, gründlichen neuen Untersuchung einer Rechtsfrage zu einer den Sinngehalt einer Gesetzesbestimmung besser wiedergebenden Auslegung gelangt.⁴³⁷ Mögliche Massnahmen zur Umsetzung einer Praxisänderung bei gleichzeitiger Wahrung des Vertrauensschutzes bilden dabei die Ankündigung oder die Statuierung von Übergangsrecht.⁴³⁸

5. Zwischenergebnis

- 111 Die Untersuchung der verfassungsrechtlichen Vorgaben lässt erkennen, dass das Verfassungsrecht wohl Richtlinien für die Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung vorzugeben vermag, sich die Technik und deren Umsetzung jedoch aus den gesetzgeberischen Normen ergibt. Der Gewinn als Verwirklichung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Unternehmenssteuer-

⁴³² BGer 2C_24/2010 v. 1.6.2010, E. 4.2; BGer 2C_3/2009 v. 4.8.2009, E. 2.7; BLUMENSTEIN/LOCHER, 33.

⁴³³ GLAUSER, Apports, 11; OBERSON, § 3 Rz. 68 f.

⁴³⁴ LOCHER, Teil III, Art. 123 DBG Rz. 3 ff.; ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 123 DBG Rz. 1.

⁴³⁵ Vgl. BEHNISCH, 27 Fn. 27; GLAUSER, Steueraspekte, 347; vgl. zu den Verwaltungsverordnungen Rz. 343 Fn. 1313.

⁴³⁶ Vgl. BEHNISCH, 27 Fn. 27; GLAUSER, Steueraspekte, 347.

⁴³⁷ BLUMENSTEIN/LOCHER, 33 f. m.w.H.; REICH/UTTINGER, 163 f.

⁴³⁸ REICH/UTTINGER, 178 ff.

recht wird durch Rechnungslegung ermittelt, sodass gleichsam ein Steuerbilanzrecht entsteht. Dessen konkrete Ausgestaltung lässt sich dabei nicht rein sachlogisch aus den verfassungsrechtlichen Prinzipien herleiten, weil sich zwar einerseits Konkretisierungen wie das Nettoprinzip, der Totalgewinn oder die Periodizität bestimmen lassen, aber andererseits die Ermittlung präziser qualitativer Anforderungen bzw. Grundsätze der Rechnungslegung höchstens im Rahmen eines hermeneutischen Prozesses aus den Verfassungsvorgaben und dem praktisch Möglichen denkbar wäre.⁴³⁹ Es gilt deshalb in einem nächsten Schritt den gesetzlichen Gewinnbegriff des Unternehmenssteuerrechts und dessen Ermittlung näher zu beleuchten.

B. Gewinnbegriff im geltenden Unternehmenssteuerrecht

1. Unternehmensträger als Steuersubjekte im Unternehmenssteuerrecht

Der steuerliche Begriff des Unternehmens umfasst «eine Tätigkeit, bei der Kapital und selbständiges, auf die Erbringung wirtschaftlicher Leistungen an Dritte gerichtetes Handeln in gezieltem Zusammenwirken zum Einsatz kommen.»⁴⁴⁰ Die Unternehmensbezeichnung ist somit das Resultat einer gewerbmässigen Tätigkeit und nicht der Bindung an eine bestimmte Rechtsform. Das Steuerrecht erfasst konsequenterweise nicht das Unternehmen als eigenständiges Steuersubjekt, sondern zielt auf dessen Träger, d.h. natürliche und juristische Personen, ab.⁴⁴¹ Da sich das Steuerrecht gleichzeitig betreffend die Rechtsform an den zivilrechtlichen Ausgestaltungen orientiert, richtet sich die Besteuerung des Unternehmensgewinns nach den Regeln für natürliche und juristische Personen.⁴⁴² Steuerrechtlich üben natürliche Personen als Träger von Unternehmen ihre kaufmännische Tätigkeit in Form einer selbständigen Erwerbstätigkeit aus.⁴⁴³ Als Oberbegriff umfasst diese gemäss Art. 18 DBG; Art. 7 f. StHG neben den Personenunternehmen, die sich weiter in Einzelunternehmen⁴⁴⁴, Personengesellschaften, d.h. Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR) und Kommanditgesellschaft (Art. 594 ff. OR) sowie einfache und stille Gesellschaft (Art. 530 ff. OR) unterteilen lassen, alle weiteren

112

⁴³⁹ Vgl. HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 312 Fn. 57.

⁴⁴⁰ CAGIANUT/HÖHN, § 1 Rz. 12 m.w.H.

⁴⁴¹ Vgl. CAGIANUT/HÖHN, § 1 Rz. 14; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 45 Rz. 6 ff.

⁴⁴² BEHNISCH, 21, und HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 160, sprechen diesbezüglich von der Massgeblichkeit des Zivilrechts bezüglich der Steuersubjekte.

⁴⁴³ CAGIANUT/HÖHN, § 1 Rz. 15; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 45 Rz. 6 f.

⁴⁴⁴ Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, § 26 Rz. 2 ff.

Selbständigerwerbenden. Alle diese Formen sind dadurch gekennzeichnet, dass der Unternehmensgewinn zwar separat ermittelt wird, derselbe aber unmittelbar der natürlichen Person als Träger des Unternehmens und nicht dem Unternehmen als solches zugeordnet wird.⁴⁴⁵ Aus diesem Grund unterliegt der Gewinn aus der Unternehmenstätigkeit mit den übrigen Einkünften der Steuerperiode der Einkommensteuer der natürlichen Person.⁴⁴⁶ Demgegenüber bildet die juristische Person ein eigenständiges Steuersubjekt, das isoliert als Träger des Unternehmens besteuert wird. Der erzielte Gewinn wird für alle Kapitalunternehmen⁴⁴⁷ auf Bundes- sowie Kantons- und Gemeindeebene mit der Gewinnsteuer erfasst (Art. 57 ff. DBG bzw. Art. 24 ff. StHG). Folge dieser isolierten Besteuerung ist die sog. wirtschaftliche Doppelbelastung⁴⁴⁸, als der erwirtschaftete Gewinn in einem ersten Schritt auf Stufe des Kapitalunternehmens mit der Gewinnsteuer und im Falle einer Ausschüttung zusätzlich bei den Beteiligten mit der Einkommensteuer erfasst wird.⁴⁴⁹

2. Einheitlichkeit des Gewinnbegriffs und dessen Ermittlung

- 113 Die Bestimmung des bilanziellen Vermögensstandsgewinns als Konkretisierung der steuerlichen Leistungsfähigkeit⁴⁵⁰ wird für die Unternehmensbesteuerung unabhängig vom Steuersubjekt kongruent angewendet, weshalb in der Lehre von der Einheitlichkeit des Gewinnbegriffs für das Unternehmenssteuerrecht gesprochen wird.⁴⁵¹ Für die sachliche Ermittlung des aus kombinier-

⁴⁴⁵ Art. 10 DBG; sog. integrierte Besteuerung (HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 45 Rz. 13).

⁴⁴⁶ Art. 16 ff. DBG bzw. Art. 7 f. StHG; CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 4; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 45 Rz. 13.

⁴⁴⁷ Diese umfassen die Kapitalgesellschaften (AG, GmbH und Kommanditaktiengesellschaften), die Genossenschaft, den Verein und die Stiftung. Gemäss ZGB werden der Verein und die Stiftung grundsätzlich nicht als Unternehmensträger erachtet (BAUEN, 122). Trotzdem werden sie steuerrechtlich der Gewinn- und Kapitalsteuer unterstellt (HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 3 Rz. 108), wobei für ihre Gewinnermittlung teilweise divergierende Regeln (Art. 66 DBG) gelten, die für den Fortgang der Untersuchung nicht von Bedeutung sind.

⁴⁴⁸ Vgl. statt vieler IN-ALBON SENNRICH, 15 ff.

⁴⁴⁹ Diese wirtschaftliche Doppelbelastung wird indessen seit der Einführung der UStR II unter gewissen Voraussetzungen reduziert, sog. Teilbesteuerung (vgl. Art. 18b und Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG).

⁴⁵⁰ Vgl. Rz. 100 ff. oben.

⁴⁵¹ ALTORFER, 35; BAUEN, 120; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 11; BURKHALTER, Rz. 127 f.; CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 8; LOCHER, Teil I, Art. 18 DBG Rz. 174; REICH, Realisation, 38 f. m.w.H.

tem Einsatz von Arbeit und Kapital erwirtschafteten Gewinnes kann aus der Natur der Sache kein Unterschied zwischen dem in Personenunternehmen und dem in einer Kapitalgesellschaft erarbeiteten Ergebnis festgestellt werden.⁴⁵² Die Einheitlichkeit des Gewinnbegriffs bezieht sich indessen lediglich auf die sachliche Gewinnermittlung, da sich abhängig von der subjektiven Zuordnung⁴⁵³ unterschiedliche Steuerarten und Steuermasse für die Steuerpflichtigen ergeben.⁴⁵⁴

Dem Steuergesetz obliegt es nun zu bestimmen, nach welcher Rechnungslegungskonzeption die Gewinnermittlung erfolgen soll, denn der spezifische Inhalt des steuerbaren Unternehmensgewinns ergibt sich aus der Art und Weise seiner Ermittlung.⁴⁵⁵ Grundsätzlich sind hierzu drei Modelle denkbar.⁴⁵⁶ Erstens kann das Steuerrecht autonome Bilanzierungsregeln, d.h. eine formal und materiell eigenständige steuerrechtliche Rechnungslegung für eine den verfassungsrechtlichen Grundsätzen gerecht werdende Besteuerung entwickeln. Zweitens kann ein bestehendes Rechnungslegungswerk der Privatrechtsordnung, das den «rechtlichen Rahmen zur Verteilung der Aussengüter jeglicher unternehmenswirtschaftlicher Tätigkeit zur Verfügung stellt»⁴⁵⁷, direkt und ohne Anpassungen für das Unternehmenssteuerrecht als normativ erklärt werden, indem bspw. der Gewinn des Einzelabschlusses nach OR, IFRS oder Swiss GAAP FER ohne Korrektur dem steuerbaren Gewinn gleichgesetzt wird. Es entsteht eine absolute Massgeblichkeit bzw. Einheitsbilanz des privatrechtlichen Regelungswerks.⁴⁵⁸ Die dritte und vermittelnde

114

⁴⁵² REICH, Realisation, 38.

⁴⁵³ Vgl. Rz. 112.

⁴⁵⁴ Vgl. BAUEN, 120 f.; BURKHALTER, Rz. 129; REICH, Realisation, 39.

⁴⁵⁵ BLUMENSTEIN, System, 158; REICH, Realisation, 39; REICH, Steuerrecht, § 20 Rz. 1.

⁴⁵⁶ Vgl. GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 2. Nach Ansicht eines Teils der Lehre (BLUMENSTEIN/LOCHER, 232; GURTNER, Steuerobjekt, 355; HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 162; LOCHER, Teil II, Art. 57 DBG Rz. 85 f.) wird die von Schmalenbach begründete dynamische Bilanzauffassung dem steuerrechtlichen Gewinnbegriff am ehesten gerecht, weil dort ebenfalls die periodengerechte Gewinnermittlung im Vordergrund steht. Aus diesem Grund sollte sich das Steuerrecht, soweit unter den gesetzlichen Vorgaben möglich, an der dynamischen Bilanztheorie orientieren. Diese Auffassung wird von ALTORFER, 34; CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 2; REICH, Realisation, 40; WEIDMANN, 41 f., abgelehnt, weil ihres Erachtens eine betriebswirtschaftliche Sichtweise aufgrund eines weiten Spielraums gegensätzlicher Meinungen in der Bilanztheorielehre keine klaren Aussagen zum steuerlichen Gewinnbegriff zulässt. Dieser Ansicht entsprechend wird deshalb im weiteren Verlauf der Untersuchung auf eine Anlehnung an die historischen Bilanztheorien verzichtet.

⁴⁵⁷ REGLI, Rz. 498.

⁴⁵⁸ GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76. Dass auch eine andere Rechnungslegungskonzeption als das handelsrechtliche Rechnungslegungsrecht infrage kommt, offenbart sich an der Diskussion um die Komptabilität der international anerkannten

Option verweist demgegenüber im Grundsatz ebenfalls auf eine bestehende Rechnungslegungskonzeption des Privatrechts, die allerdings für Zwecke der Ermittlung des steuerbaren Gewinns korrigiert bzw. angepasst werden kann, sodass das Ausmass der Anbindung dem steuerlichen Gesetzgeber überlassen wird. Diese sog. prinzipielle Massgeblichkeit⁴⁵⁹ bildet in diesem Sinn die Zwischenlösung zwischen eigenständigen Gewinnermittlungsregeln und der absoluten Anknüpfung an ein privatrechtliches Rechnungslegungssystem, das sich je nach Ausgestaltung näher an eines der beiden anderen Modelle anlehnt.

3. Gewinnbegriff der Kapitalunternehmen

3.1. Verweis auf die kaufmännische Rechnungslegung als Ausgangspunkt

- 115 Nach Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG bildet der Saldo der Erfolgsrechnung Ausgangspunkt der Gewinnsteuer, der um nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand und den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge, Kapital-, Liquidations- und Aufwertungsgewinne korrigiert werden muss.⁴⁶⁰ Art. 24 Abs. 1 StHG bestimmt lediglich, dass der gesamte Reingewinn der Gewinnsteuer unterliegt, wozu auch der Erfolgsrechnung belastete, nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen sowie die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge, Kapital-, Liquidations- und Aufwertungsge-

Rechnungslegungsstandards und steuerrechtlicher Gewinnermittlung (vgl. für die Schweiz GLAUSER, IFRS, 529 ff.; für Deutschland: DRESCHER, 418 ff.; EICHHORN, 107 ff.; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 14 ff.; OESTREICHER/SPENGLER, 35 ff.; für Österreich: EBERHARTINGER, 220 ff.). Sodann wurde im Rahmen der Botschaft Rechnungslegung, 1719 f., für das revidierte Recht explizit vorgeschlagen, dass ein Unternehmen mit einem Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung auf einen handelsrechtlichen Einzelabschluss verzichten kann, sodass der anerkannte Standard als Folge des Massgeblichkeitsprinzips unmittelbar für die steuerliche Gewinnermittlung relevant geworden wäre (vgl. SIMONEK/HONGLER, 266 ff.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 865 ff.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR 392 ff.). Wie bereits erwähnt, wurde der Vorschlag im Rahmen der parlamentarischen Debatte allerdings aus dem Obligationenrecht gestrichen (vgl. Rz. 30 oben).

⁴⁵⁹ Vgl. statt vieler GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 386.

⁴⁶⁰ BURKHALTER, Rz. 124; GLAUSER, Apports, 65 f.; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 5; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 2 ff.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 61. Der im Gesetzestext ebenfalls genannte Saldovortrag des Vorjahres hat gemäss HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 14, keine inhaltliche Bedeutung, weil der Saldovortrag des Vorjahres nie Bestandteil der Erfolgsrechnung ist, sondern zum Bilanzgewinn – abgebildet im bilanziellen Eigenkapital – zählt.

winne zählen. In der Lehre⁴⁶¹ und Rechtsprechung⁴⁶² werden diese Normen übereinstimmend als Verweis auf den Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung verstanden, sodass der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung Ausgangspunkt der Gewinnbesteuerung wird.⁴⁶³ Der Gesetzgeber will sich damit an die kaufmännische Gewinnermittlungsmethode anlehnen.⁴⁶⁴ Gestützt darauf sind die Steuerbehörden verpflichtet, für die steuerliche Gewinnermittlung auf die vom Bilanzierenden erstellte und bei Kapitalgesellschaften zudem von den Organen verabschiedete Jahresrechnung abzustellen, soweit nicht steuerrechtliche Vorschriften eine Abweichung erfordern, während der Steuerpflichtige im Gegenzug an die eingereichte Jahresrechnung nach Treu und Glauben gebunden ist.⁴⁶⁵

Diese Auslegung lässt sich nicht unmittelbar aus dem Wortlaut ableiten. Weder Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG noch Art. 24 Abs. 1 StHG erwähnen die Bezugnahme auf die handelsrechtliche Rechnungslegung.⁴⁶⁶ Sie drängt sich vielmehr auf, weil eine direkte Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung im Steuerrecht und somit ein eigenständiges, steuerliches Rechnungslegungssystem fehlen.⁴⁶⁷ Die Begriffe Jahresrechnung, Bilanz und Erfolgsrechnung finden sich lediglich im verfahrensrechtlichen Teil der Steuerordnung als Feststellungsmittel für das Veranlagungsverfahren (Art. 125 Abs. 2 Bst. a

116

⁴⁶¹ ALTORFER, 36; ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 1 und 4; ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 523 ff.; BAUEN, 124; BEHNISCH, 23 ff.; BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG Rz. 2 ff.; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 9 ff.; BURKHALTER, Rz. 124 f. und 130 ff.; CAGIANUT, 140 f.; CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 3 ff.; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 324 f.; GLAUSER, Apports, 65 ff.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 385 f.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 850 ff.; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 65 ff.; GURTNER, Steuerobjekt, 357 f.; HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 162; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 17 f.; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 2 ff.; NEUHAUS, 13 ff.; REICH, Realisation, 41; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 9; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 108 f.; ZWEIFEL/BEUSCH, 62 f.

⁴⁶² BGE 143 II 8, E. 7.1; BGE 141 II 88, E. 3.1; BGE 137 II 353, E. 6.2; BGE 136 II 88, E. 3.1; BGE 132 I 175, E. 2.2; BGE 119 Ib 111, E. 2c.

⁴⁶³ BGE 143 II 8, E. 7.1. Obschon das StHG lediglich vom gesamten Reingewinn spricht, wird aus der Erwähnung der Erfolgsrechnung in Art. 24 Abs. 1 Bst. a und b StHG mittelbar geschlossen, dass mangels ausführlicher steuerlicher Bilanzierungsregeln und dem Harmonisierungsgedanken des StHG ebenfalls der Verweis auf das Handelsrecht hergestellt wird (BAUEN, 110; BENZ, 194; BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, Art. 24 StHG Rz. 14; BURKHALTER, Rz. 130; GLAUSER, Apports, 69 f.; GURTNER, Steuerobjekt, 357).

⁴⁶⁴ VGer ZH v. 28.1.1998, StE 1999 B 72.11 Nr. 8, E. 2 a); BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 10; CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 26 ff.; REICH, Realisation, 41.

⁴⁶⁵ BGE 141 II 83, E. 3.1; BGer 2C_24/2014 v. 29.1.2015, E. 2.1.

⁴⁶⁶ Vgl. REGLI, Rz. 499 Fn. 1307; WALDBURGER/BUCHMANN, 2.

⁴⁶⁷ CAGIANUT, 141.

DBG; Art. 42 Abs. 3 Bst. a StHG). Da das Steuerobjekt das Feststellungsmittel bestimmt und gemäss Art. 957 Abs. 1 Ziff. 2 OR die handelsrechtliche Pflicht zur Führung von Bilanz und Erfolgsrechnung für juristische Personen besteht⁴⁶⁸, müssen diese Instrumente als geeignete Steuerbemessungsgrundlagen für die Ermittlung des Vermögensstandgewinns erachtet werden.⁴⁶⁹ Mit anderen Worten «[anerkennen die Steuerbehörden in Ermangelung spezieller steuerrechtlicher Normen] die Handelsbilanz als Veranlagungsgrundlage, unter Vorbehalt der Korrekturen, welche sich aus der Steuerordnung ergeben, und unter der Voraussetzung, dass die Handelsbilanz keine zwingenden Vorschriften verletzt.»⁴⁷⁰ Wegen der fehlenden umfassenden Bilanzierungsregeln im Unternehmenssteuerrecht inklusive des damit zusammenhängenden steuerlichen Erfolgsrechnungsbegriffs muss Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG als Bezugnahme auf die handelsrechtliche Rechnungslegung verstanden werden.⁴⁷¹

- 117 Gleichwohl schliesst der lediglich indirekte Verweis auf die handelsrechtliche Rechnungslegung vom Wortlaut her eine steuerrechtliche oder nach anderem privaten Rechnungslegungswerk erstellte Erfolgsrechnung als Massstab für den Vermögensstandgewinn nicht per se aus.⁴⁷² Diese offengelassene Formulierung wurde deshalb in der Lehre insbesondere für das StHG teilweise kritisiert. Zum einen wurde für die Praxis die Entstehung eines freischwebenden wirtschaftlichen Gewinnbegriffs befürchtet.⁴⁷³ Während GURTNER diese Gefahr als gegenstandslos einschätzt, weist BURKHALTER darauf hin, dass zumindest an der Stichhaltigkeit der eigenen Argumentation mit indirekter Verankerung des Massgeblichkeitsprinzips gewisse Zweifel bestanden.⁴⁷⁴ Zum anderen wirft REGLI die Frage auf, ob es mit dieser ergebnisoffenen Formulierung möglich wäre, für die steuerliche Gewinnermittlung nicht an der handelsrechtlichen Buchführung sondern bspw. an einer eigenen steuerrechtlichen Gewinnermittlungskonzeption anzuknüpfen und bemerkt, dass es aufgrund der Natur des StHG als Rahmengesetz damit denkbar wäre, den Kantonen eine Gewinnermittlung nach einer den verfassungsrechtlichen Vorgaben

⁴⁶⁸ Ausgenommen sind Vereine und Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich in das Handelsregister einzutragen, sowie Stiftungen, die nach ZGB über keine Revisionsstelle verfügen (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 OR).

⁴⁶⁹ CAGIANUT, 140 f.; vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 8.

⁴⁷⁰ CAGIANUT, 141. vgl. ebenfalls ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 8.

⁴⁷¹ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 10; BURKHALTER, Rz. 125; GLAUSER, Apports, 69 f.; REICH, Realisation, 39 f.

⁴⁷² Gl.M. REGLI, Rz. 499 Fn. 1307; WALDBURGER/BUCHMANN, 2 f.; vgl. GLAUSER, Apports, 78 ff.

⁴⁷³ ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 166.

⁴⁷⁴ BURKHALTER, Rz. 132; GURTNER, Steuerobjekt, 357.

gerechter werdenden Lösung zuzubilligen.⁴⁷⁵ Entgegenzuhalten gilt es dieser Argumentation und der Unbestimmtheit des Begriffes der Erfolgsrechnung, dass die Botschaft für das DBG und StHG explizit festhält, dass «der Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns die handelsrechtliche Gewinn- und Verlustrechnung (Erfolgsrechnung) [...] [ist]»⁴⁷⁶ und der Massgeblichkeitsgrundsatz im Gesetzgebungsverfahren nie infrage gestellt wurde.⁴⁷⁷

3.2. Steuerrechtliche Korrektornormen

Der Gesetzgeber hat sich gegen eine absolute Anlehnung an die handelsrechtliche Rechnungslegung und für eine prinzipielle Massgeblichkeit entschieden, weshalb die steuerliche Gewinnermittlung steuerrechtlicher Korrekturvorschriften bedarf.⁴⁷⁸ Hintergrund ist, dass der Zweck von Handels- und Steuerbilanz als nicht gesamthaft übereinstimmend erachtet wird, sodass der Bedarf gewisser steuerrechtlicher Anpassungen entsteht.⁴⁷⁹ Als Folge ist deren Intensität und Auslegungsumfang im Wesentlichen von der Zweckkongruenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung geprägt. Liegt eine hohe Konformität vor, bedingt dies eine geringere Anzahl von Korrekturen, die zudem einer besonderen Rechtfertigung bedürfen⁴⁸⁰, währenddessen weitgehende Zieldifferenzen konsequenterweise vermehrt steuerrechtliche Anpassungen vorsehen, weil die Korrekturvorschriften erlauben, Besteuerungslücken zu schliessen, die sich bei stringentem Abstellen auf die Handelsbilanz ergeben.

118

Geregelt sind die steuerlichen Korrektornormen zum einen in denselben Artikeln wie der Verweis auf die handelsrechtliche Gewinnermittlung. Konkret verlangen Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG; Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG, dass geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand sowie nach Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG; Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne zum Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung hinzuzurechnen sind, sodass der handelsrechtliche Reingewinn lediglich Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung bildet. Zum anderen werden diese Korrektornormen insbesondere durch Art. 59 DBG; Art. 25 StHG, die einzelne geschäftsmässig (nicht) begründete Aufwendungen explizit definieren, den eigenständigen

119

⁴⁷⁵ REGLI, Rz. 499 Fn. 1307.

⁴⁷⁶ Botschaft StHG und DBG, 110.

⁴⁷⁷ GURTNER, Steuerobjekt, 357; REGLI, Rz. 499 Fn. 1307.

⁴⁷⁸ Vgl. oben Rz. 114.

⁴⁷⁹ Vgl. ausführlich Rz. 196 ff. hierzu.

⁴⁸⁰ Vgl. REICH, Realisation, 43 f.

Normen zu den Abschreibungen (Art. 62 DBG; Art. 24 Abs. 4 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 Bst. a StHG) und Rückstellungen (Art. 63 und 64 DBG; Art. 24 Abs. 4 i.V.m. Art. 10 Abs. 1 Bst. b und Art. 8 Abs. 4 StHG) sowie der Gewinnsteuerverneutralität von Kapitaleinlagen (Art. 60 DBG; Art. 24 Abs. 2 StHG) präzisiert und ergänzt.⁴⁸¹ Durch die Ausgestaltung als Generalklauseln⁴⁸² lässt sich erkennen, dass die Interventionsschwelle für steuerliche Korrekturen in erster Linie von der Konformität von Handels- und Steuerbilanzzweck bestimmt ist, weshalb eine abschliessende Beurteilung ihres Ausmasses erst im Rahmen der Darstellung der Form, Legitimierung und Wirkung des Massgeblichkeitsgrundsatzes erfolgen kann.⁴⁸³ Für die ausführliche Würdigung der Korrektornormen im Einzelnen wird daher auf den Fortgang der Untersuchung verwiesen.⁴⁸⁴

4. Gewinnbegriff der Personenunternehmen

4.1. Vermögenstandgewinn für das Einkommenssteuerrecht

120 Da DBG und StHG keine Legaldefinition des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs kennen, richtet sich die Gewinnermittlung von Personenunternehmen nach der grundsätzlichen Systematik der Einkommensbesteuerung natürlicher Personen, sodass der Reinvermögenszugangstheorie folgend gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG grundsätzlich alle Einkünfte als steuerbar gelten. Ausdrücklich festgehalten wird dies für das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG; Art. 8 Abs. 1 StHG. Sämtliche Einkünfte, die das Unternehmen aus dem kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital erwirtschaftet, werden grundsätzlich unabhängig von Quelle und Entstehung gleichermassen besteuert.⁴⁸⁵ Aufgrund des objektiven Nettoprinzips ist es für die Gewinnermittlung unbestritten, dass sie sich aus dem Vermögenstandgewinn ergibt, obwohl es im Gesetzestext für die selbständige Erwerbstätigkeit sowohl an der Definition des Gewinnbegriffs als auch der Gewinnermittlungsmethodik fehlt.⁴⁸⁶ Ausgangspunkt bil-

⁴⁸¹ Ferner kommen grundsätzlich die Umstrukturierungen (Art. 61 DBG; Art. 24 Abs. 3 StHG), die Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (Art. 65 DBG; Art. 24 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 29a StHG) und die Verlustverrechnungsregeln (Art. 67 DBG; Art. 25 Abs. 2 StHG) hinzu.

⁴⁸² BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 181.

⁴⁸³ Vgl. Rz. 238 ff.

⁴⁸⁴ Vgl. Rz. 200 ff.

⁴⁸⁵ LOCHER, Teil I, Art. 18 DBG Rz. 10; REICH/VON AH, Art. 18 DBG Rz. 17, REICH/VON AH, Art. 8 StHG Rz. 19.

⁴⁸⁶ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 14 Rz. 47 und Band II, § 43 Rz. 2; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 55; REICH/VON AH, Art. 18 DBG Rz. 18; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 164.

den die steuerbaren Einkünfte, von denen die Gewinnungskosten nach Art. 27 ff. DBG; Art. 10 StHG abgezogen werden dürfen.⁴⁸⁷ Dieser Überschuss entspricht dem steuerbaren Vermögensstandsgewinn, sofern zusätzlich Privatentnahmen und Privateinlagen der Unternehmensträger für die entsprechende Steuerperiode hinzugerechnet bzw. abgezogen werden.⁴⁸⁸

4.2. Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips durch den Verweis auf die handelsrechtliche Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht

Trotz den im Vergleich zu den juristischen Personen fehlenden Vorschriften zur Gewinnermittlungsmethodik wird aufgrund der Einheitlichkeit des Gewinnbegriffs in der sachlichen Zuordnung⁴⁸⁹ der Massgeblichkeitsgrundsatz als ungeschriebenes Fundamentalprinzip gleichermassen angewandt.⁴⁹⁰ Hergeleitet wird dessen Verbindlichkeit durch Art. 18 Abs. 3 DBG, wonach Art. 58 DBG, der den Gewinnbegriff für juristische Personen bestimmt, sinngemäss für die Steuerpflichtigen, die eine ordnungsmässige Buchhaltung führen, angewendet wird.⁴⁹¹ Mit anderen Worten ist für alle natürlichen Personen als Unternehmensträger, die entweder obligatorisch oder freiwillig eine Buchhaltung führen, der Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung korrigiert um geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen und nicht gutgeschriebene Erträge, Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne massgebend für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Obschon im StHG neben dem Gewinnbegriff und der Gewinnermittlungsmethode auch eine «Scharnierbestimmung» analog Art. 18 Abs. 3 DBG für den Verweis auf die Gewinnermittlung der juristischen Personen fehlt, wird wiederum davon ausgegangen, dass die sachliche Gewinnermittlung für selbständig Erwerbstätige und Kapitalunternehmen übereinstimmen und damit das Massgeblichkeitsprinzip als ungeschriebener Fundamentalgrundsatz gilt, was aus Sicht des Legalitätsprinzips als durchaus kritisch betrachtet werden kann.⁴⁹²

⁴⁸⁷ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 14 Rz. 62 ff.; LOCHER, Teil I, Art. 27 DBG Rz. 5 ff.; REICH/VON AH, Art. 18 DBG Rz. 19; REICH/VON AH, Art. 10 StHG Rz. 3; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 27 DBG Rz. 7 ff.

⁴⁸⁸ REICH/VON AH, Art. 18 DBG Rz. 18.

⁴⁸⁹ Vgl. Rz. 113 oben.

⁴⁹⁰ BURKHALTER, Rz. 127; LOCHER, Teil I, Art. 18 Rz. 174; REICH/VON AH, Art. 18 DBG Rz. 21.

⁴⁹¹ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 5; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 57.

⁴⁹² Bekräftigt wird diese Argumentation dadurch, dass Art 24 Abs. 4 StHG für gewisse Themenfelder der Gewinnermittlung (z.B. Abschreibungen, Rückstellungen) «lapidar» auf die Regelungen für die selbständige Erwerbstätigkeit verweist (BURKHALTER,

- 122 Die Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung bestimmt sich dabei nicht unmittelbar aus dem Steuerrecht, sondern ergibt sich aus dem Obligationenrecht. Demgemäss sind nach Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR Einzelunternehmen⁴⁹³ und Personengesellschaften, d.h. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die einen Umsatzerlös von mindestens 500'000 Schweizer Franken im letzten Geschäftsjahr erzielt haben, zur Buchführung und Rechnungslegung verpflichtet. Einzelunternehmen und Personengesellschaften unter dieser Umsatzgrenze müssen hingegen lediglich über Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR).⁴⁹⁴ Seine steuerrechtliche Entsprechung findet diese Pflicht in Art. 125 Abs. 2 DBG bzw. Art. 42 Abs. 3 StHG, demnach natürliche Personen, die eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, im Rahmen des Veranlagungsverfahrens entweder zur Einreichung der unterzeichneten Jahresrechnung oder bei vereinfachter Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR von Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, die Vermögenslage sowie Privatentnahmen und -einlagen der Steuerperiode verpflichtet sind. Im Sinne eines dynamischen Verweises schreibt damit das Handelsrecht dem Steuerrecht vor, unter welchen Bedingungen ein Steuerpflichtiger an die Führung einer Buchhaltung und somit einer ordentlichen Rechnungslegung gebunden ist.
- 123 Durch das Gebot der vereinfachten Buchführung wird gewährleistet, dass auch nicht rechnungslegungspflichtige und somit umfassend buchführende Selbständigerwerbende den steuerrechtlich massgebenden Gewinn im Sinne des Vermögensstandgewinns ermitteln. Dessen Herleitung erfolgt im Gegenzug zu den Rechnungslegungspflichtigen, die nach der sog. Soll-Methode⁴⁹⁵ auf den Forderungserwerb abstellen, nach der sog. Ist-Methode⁴⁹⁶, d.h. Abrechnung nach der tatsächlichen Erfüllung (Zahlungseingang).⁴⁹⁷ Da die vereinfachte Buchführung lediglich die Berücksichtigung der GoB gemäss Art. 957a OR verlangt, während für buchführungs- und rechnungslegungspflichtige natürliche Personen sowohl die GoB als auch alle Rechnungslegungsvorschriften für den Einzelabschluss angewendet werden müssen, lässt sich erkennen, dass aus Praktikabilitätsüberlegungen – Umsatzgrenze von

Rz. 134; REICH/VON AH, Art. 8 StHG Rz. 21 ff.; kritisch hierzu BAUEN, 112; ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 166.

⁴⁹³ Gemäss Literatur beschreibt ein Einzelunternehmen ein von einer natürlichen Person betriebenes Handels-, Fabrikations- oder auch anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, das auch die freien Berufe umfasst (LIPP, Art. 957 OR Rz. 5; NEUHAUS/SCHÄRER, Art. 957 OR Rz. 11 ff.).

⁴⁹⁴ Vgl. ausführlich GRETER, Abschied vom Milchbüchlein, 172 ff.

⁴⁹⁵ Vgl. ausführlich RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 18 DBG Rz. 143; WEIDMANN, 196 f.

⁴⁹⁶ BGer 2C_835/2013 v. 16.12.2013, E. 2.1; BGer 2C_941/2012 v. 9.11.2013, E. 2.5.

⁴⁹⁷ BURKHALTER, Rz. 128; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 22; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 59; REICH/VON AH, Art. 18 DBG Rz. 22.

500'000 Schweizer Franken im Vorjahr – die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für Personenunternehmen nur begrenzt gilt. Nach gewissen Lehrmeinungen relativiert sich diese Einschränkung insofern, als die Mehrheit der Selbständigerwerbenden von sich aus eine Buchhaltung führt und sich deshalb auf die Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung abstützt.⁴⁹⁸ Nichtsdestotrotz sorgen die unterschiedlichen Anforderungen des Handelsrechts betreffend die Buchführung und Rechnungslegung im Ergebnis dafür, dass die steuerliche Gewinnermittlung für Steuersubjekte alleine auf Basis der Höhe des Umsatzes des vergangenen Geschäftsjahres strengeren bzw. weniger strengen Regeln unterliegt.

C. Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung

1. Periodengerechte Gewinnermittlung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Fiskalzweck der steuerlichen Gewinnermittlung

Der Reinvermögenszugangstheorie entsprechend wäre theoretisch die Erfassung jeglicher realisierbarer, d.h. sowohl realisierte als auch unrealisierte, Mehrwerte Manifestation der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung.⁴⁹⁹ Diese Mehrwerte entstehen im Bilanzsteuerrecht als stille (Zwangs- oder Willkür-)Reserven einerseits durch die Wertsteigerungen des tatsächlichen Werts des Wirtschaftsguts im Verhältnis zum bilanzierten Wert und andererseits durch buchmässige Operationen wie der Bilanzansatz von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sowie deren Bewertung infolge der Notwendigkeit der Periodisierung.⁵⁰⁰ Durch die Wahl des (Vermögensstand-)Gewinns als Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage hat sich der Gesetzgeber gegen die Erfassung sämtlicher realisierbarer Mehrwerte entschieden. Grund dafür sind in erster Linie Praktikabilitätsüberlegungen, die sich im fehlenden Steuerauslösungselement im Zeitpunkt der Wertsteigerung in der bilanziellen Gewinnermittlung widerspiegeln.⁵⁰¹ Als Folge werden Wertsteigerungen grundsätzlich erst im Zeitpunkt der entgeltlichen Veräusserung, d.h. Leistungsaustausch durch die Umwandlung von veräusserten Gütern oder Dienstleistungen des Unternehmens in Geld oder Forderungen im Rahmen eines Umsatzvorganges und damit keinem Ersatzbeschaffungs- oder Umstrukturierungstatbestand⁵⁰², realisiert.⁵⁰³ Die Mehrwerte

124

⁴⁹⁸ Vgl. BAUEN, 121; REICH, Realisation, 37.

⁴⁹⁹ REICH, Realisation, 49 ff.; WEIDMANN, 12 ff.

⁵⁰⁰ REICH, Realisation, 74; vgl. Rz. 59 ff.

⁵⁰¹ MATTEOTTI, 51 ff.; REICH, Realisation, 74 f.; vgl. ausführlich Rz. 264 ff.

⁵⁰² Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 330 f.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 129 ff.

sind zu diesem Zeitpunkt zwar bereits entstanden, womit die materielle Voraussetzung für die Besteuerung geschaffen ist, sind aber, solange sie in der Unternehmenssphäre bleiben, weiterhin an den betrieblichen Wertschöpfungsprozess gebunden, sodass der formelle steuerauslösende Moment fehlt und eine Besteuerung des Wertzuwachses die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens im Sinne einer Gefährdung des produktiven Kapitals negativ beeinflussen würde.⁵⁰⁴ Die Besteuerung wird aus diesem Grund bis zu dem Zeitpunkt aufgeschoben, in dem sich die Mehrwerte zu Gewinn wandeln.⁵⁰⁵

- 125 Der bilanzielle Vermögensstandgewinn ermöglicht durch die periodische Gewinnermittlung einerseits, die Realisation in Form eines «Erlöszuflusses als Folge des Ausscheidens von Vermögenswerten»⁵⁰⁶ abzubilden, ohne dass gleichzeitig das latent haftende Einkommens- oder Gewinnsteuersubstrat auf den Wertsteigerungen der betrieblichen Werte verloren geht.⁵⁰⁷ Denn die Anwendung einer Rechnungslegungskonzeption, die sich auf dem Nominalwertprinzip abstützt⁵⁰⁸ und einem System von GoR folgt, erzeugt zwangsläufig stille (Zwangs-)Reserven zwischen den tatsächlichen Werten und den Buchwerten⁵⁰⁹, deren wirtschaftliche Potenz grundsätzlich bis zum Zeitpunkt der echten Realisation (Gewinnausweis) oder eines buchmässigen Gewinnausweises⁵¹⁰ in den bilanzierten Werten «schlummert».⁵¹¹ Andererseits kann infolge der Gewinndefinition als Nettogrösse gleichzeitig gewährleistet werden, dass die Erfassung von Aufwendungen, Wertverlusten und Risiken entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgt und übermässige Abschreibungen, Wertberichtigungen oder Rückstellungen, die gleichermaßen zu stillen (Willkür-)Reserven führen und damit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit willentlich verkürzen, korrigiert werden.⁵¹²
- 126 Als Folge bezweckt die steuerliche Gewinnermittlung den gleichmässigen, möglichst periodengerechten, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens entsprechenden Gewinn zu bestimmen.⁵¹³ Das Steuerrecht

⁵⁰³ Vgl. ausführlich WEIDMANN, 93 ff.

⁵⁰⁴ REICH, Realisation, 51, 55 f. und 74; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 129 f.

⁵⁰⁵ REICH, Realisation, 75.

⁵⁰⁶ REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 129.

⁵⁰⁷ REICH, Realisation, 75.

⁵⁰⁸ Vgl. Rz. 59 Fn. 205.

⁵⁰⁹ Vgl. hierzu Rz. 59 f. oben.

⁵¹⁰ Vgl. Rz. 219 f.; GLAUSER, Apports, 159; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 134.

⁵¹¹ Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 330 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 44 ff.; REICH, Realisation, 102 f.

⁵¹² Vgl. hierzu die handelsrechtlichen Ausführungen zu den Willkürreserven Rz. 62 ff.; REICH, Realisation, 53.

⁵¹³ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 524; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 10; SIMONEK/HONGLER, 270 m.w.H.

strebt dabei nach einer Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens, die das tatsächliche Ergebnis und damit die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens zum Ausdruck bringt.⁵¹⁴ Der bilanzielle Vermögensstandsgewinn als Konkretisierung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt, dass aufgrund des Totalgewinnprinzips einerseits nur die effektive Wertschöpfung besteuert wird und andererseits dem Periodizitätsprinzip entsprechend der Notwendigkeit von regelmässigen Steuereinnahmen für das Gemeinwesen zur Erfüllung der Aufgaben der öffentlichen Hand Rechnung getragen wird.⁵¹⁵ Die Steuerbilanz adressiert sich folgerichtig nur an die Steuerbehörden, denen Informationen über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens während einer bestimmten Periode vermittelt werden soll, um eine gleichmässige Besteuerung sicherzustellen.⁵¹⁶ Darüber hinaus kann das Steuerrecht zudem in Fällen, in denen die Besteuerung der in den stillen Reserven ruhenden Leistungsfähigkeit zukünftig verunmöglicht wird, losgelöst vom bilanziellen Vermögensstandsgewinn auf Grundlage einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage eine steuersystematische Realisation der stillen Reserven vorsehen.⁵¹⁷

Erreicht wird dieser Zweck durch die Anwendung des gesetzlichen Gewinnbegriffs, sodass als Ausgangspunkt der handelsrechtskonforme Saldo der Erfolgsrechnung um die steuerlichen Korrekturvorschriften bereinigt werden muss.⁵¹⁸ So heisst es in der Rechtsprechung, dass der Besteuerung nicht der «willkürliche» handelsrechtliche Gewinn, sondern der unter Berücksichtigung allfälliger steuerrechtlicher Korrekturen ermittelte tatsächliche Gewinn zu Grunde zu legen ist, damit eine Besteuerung nach der auch aufgrund von Art. 127 BV gebotenen tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgt und die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung Beachtung finden.⁵¹⁹ Oder anders formuliert zielt das Steuerrecht auf die Erfassung des tatsächlich erzielten Periodengewinns als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ab und gibt infolgedessen Tiefstwerte vor, wohingegen das Handelsrecht Höchstwerte festlegt und die Betriebswirtschaftslehre nach den «richtigen» Werten sucht.⁵²⁰

127

⁵¹⁴ GLAUSER, IFRS, 555; GLAUSER, Steuerrechtliche Aspekte, 169; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 112.

⁵¹⁵ Vgl. Rz. 103 ff.

⁵¹⁶ GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 77; GURTNER, Steuerobjekt, 359.

⁵¹⁷ Vgl. Rz. 221.

⁵¹⁸ Vgl. Rz. 115 ff.

⁵¹⁹ BGer 2A.457/2001 v. 4.3.2002, E. 3.4.

⁵²⁰ BGer 2C_309/2013 v. 18.9.2013, E. 2.4.2; BGer 2A.458/2002 v. 15.10.2004, E. 4.1.

2. **Wirtschafts-, sozial- und standortpolitische Ziele als ausserfiskalische Nebenzwecke der steuerlichen Gewinnermittlung**

- 128 Neben dem vorgestellten Fiskalzweck, der die Beschaffung von finanziellen Mitteln für das Gemeinwesen durch periodengerechte Gewinnermittlung anstrebt, verfolgt das Unternehmenssteuerrecht regelmässig abweichende wirtschafts-, sozial- und standortpolitische Ziele. Diese ausserfiskalischen Zwecke erlauben dem Steuerpflichtigen i.d.R. bewusst, für einzel- oder gesamtwirtschaftliche Anreize die tatsächliche der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechende Einkommens- bzw. Gewinnsteuerbemessung zu durchbrechen.⁵²¹ Sie sind folglich Resultat der willentlichen Verhaltensbeeinflussung des Steuerpflichtigen durch den Gesetzgeber.⁵²² Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung äussern sich diese ausserfiskalischen Zwecke auf der einen Seite dadurch, dass entweder zur Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage⁵²³ bilanzielle Wahlrechte, die den steuerbaren Gewinn unter den nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit periodengerechten Gewinn senken lassen, oder eine steuerprivilegierte Gewinnverwendung gewährt wird, um damit die wirtschaftliche Situation von Unternehmen durch eine geringe Steuerbelastung zu erleichtern und gleichzeitig die Standortattraktivität zu steigern.⁵²⁴ Auf der anderen Seite wird gewissen Aufwendungen aufgrund sozial-, gesellschafts- und wirtschaftspolitischen Überlegungen die steuerliche Abzugsfähigkeit verweigert, obschon diese Ausgaben tatsächlich angefallen sind und damit die Leistungsfähigkeit effektiv schmälern.⁵²⁵
- 129 Bilanzielle Wahlrechte in Form von Steuervergünstigungen ermöglichen eine übermässige Bildung von stillen Reserven durch überhöhte Aufwendungen, Abschreibungen und Wertberichtigungen einerseits⁵²⁶ und die Bildung von steuerfreien Reserven über als Rückstellungen definierte Rücklagen, die erst zu einem späteren Zeitpunkt erfolgs- und damit steuerwirksam aufzulösen

⁵²¹ BENZ, 237; GLAUSER, IFRS, 570; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 386; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 852; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 77; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 106.

⁵²² Vgl. OESCH/OESCH, 402: «Der Gesetzgeber bezweckt damit, das Verhalten der Steuerobjekte zu <lenken>.»

⁵²³ GURTNER, Steuerbilanz als Lenkungsinstrument, 565, spricht hierbei von einer Manipulation der Steuerbemessungsgrundlage.

⁵²⁴ BENZ, 236; GURTNER, Steuerbilanz als Lenkungsinstrument, 564.

⁵²⁵ Vgl. hierzu Rz. 207 f.

⁵²⁶ Vgl. Rz. 349 ff. zur Sofortabschreibung, Rz. 385 ff. zum Warendrittel und Rz. 391 ff. zum Pauschaladelkredere.

sind, andererseits.⁵²⁷ Betriebswirtschaftlich betrachtet führt diese Art der Steuervergünstigung lediglich zu einem Zins- und Liquiditätseffekt, sofern die willentlich gebildeten Reserven im Zeitpunkt ihrer Auflösung weiterhin vorhanden sind und keine Änderung der Steuertarife eingetreten ist.⁵²⁸ Demgegenüber beschreibt die steuerprivilegierte Gewinnverwendung Gewinne, die entweder gesamthaft aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschlossen werden oder einer vorteilhaften Besteuerung unterliegen und deshalb zu einer endgültigen Steuerersparnis führen. Paradebeispiel hierfür ist die im Rahmen der STAF eingeführte Patentbox, die zur Förderung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten eine privilegierte Besteuerung von Erträgen aus Patenten vorsieht.⁵²⁹

Obschon damit eine Abkehr von der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgt, finden sich in der Steuerrechtsordnung verschiedene Normen mit ausserfiskalischen Zielsetzungen.⁵³⁰ Es ist dem Gesetzgeber grundsätzlich unbenommen, sich zur Realisierung von wirtschafts- und sozialpolitischen Zwecken der Einkommens- und Gewinnsteuer zu bedienen.⁵³¹ Wegen des Widerspruchs zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit werden nach herrschender Lehre dennoch zwei kumulative Voraussetzungen an die Rechtmässigkeit von ausserfiskalischen Zielsetzungen geknüpft. Erstens muss eine klare gesetzliche oder sogar verfassungsmässige Grundlage vorliegen, da dem Gesetzgeber die Sachkompetenz zustehen muss, im entsprechenden Bereich tätig zu sein.⁵³² Zweitens muss die steuerliche Massnahme einer Verhältnismässigkeitsprüfung standhalten, indem sachlich einleuchtende und vernünftige Gründe im öffentlichen Interesse für die ausserfiskalische Regelung die Durchbrechung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu rechtfertigen vermögen.⁵³³ Den Einfluss und die Voraussetzungen für die Anerkennung von ausserfiskalischen Zielsetzungen gilt es im Fortgang der Untersuchung für die Würdigung der Konformität der handels- und steuerlichen Gewinnermittlung mitzuberücksichtigen, weil sich diese Massnahmen unmittelbar in der konkreten Bilanzierung niederschlagen.

130

⁵²⁷ BENZ, 236; GURTNER, Steuerbilanz als Lenkungsinstrument, 564 f.; vgl. ausführlich Rz. 451 ff. für ausgewählte Beispiele.

⁵²⁸ Vgl. Rz. 82 ff.; HEY, § 19 Rz. 28.

⁵²⁹ Botschaft Steuervorlage 17, 21 ff.

⁵³⁰ Vgl. die Beispiele bei OESCH/OESCH, 402 f.

⁵³¹ BGE 133 I 206, E. 11.1.

⁵³² Botschaft DBG und StHG, 44; GRÜNBLATT, 154; OESCH/OESCH, 406 m.w.H.; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 23 f. m.w.H.; REICH, Steuerrecht, § 4 Rz. 158; RICHLI, 105; YERSIN, 59.

⁵³³ GRÜNBLATT, 155; OESCH/OESCH, 407 ff.; REICH, Leistungsfähigkeitsprinzip, 23 f.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 158; RICHLI, 115; YERSIN, 63 ff.

D. Erkenntnisse und Fortsetzung

- 131 Die geltende Steuerrechtsordnung zeichnet sich sachlich durch einen einheitlichen Gewinnbegriff für natürliche Personen als Selbständigerwerbende und juristische Personen als Kapitalunternehmen aus, deren Besteuerung bei den natürlichen und juristischen Personen als Unternehmensträger erfolgt.⁵³⁴ Demnach bildet der bilanzielle Vermögensstandvergleich, der sich als Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn der Besteuerungsperiode bis zum Ende der Periode, korrigiert um allfällig abzuziehende Kapitalzuschüsse bzw. hinzuzurechnende Kapitalentnahmen, berechnet, die massgebende Gewinnermittlungstechnik für den steuerbaren Gewinn.⁵³⁵ Die Wahl und Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung leitet sich dabei nicht sachlogisch aus den verfassungsrechtlichen Grundsätzen ab, sondern folgert sich aus den steuergesetzlichen Grundlagen. Mangels eines eigenständigen Steuerbilanzrechts wird der Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnermittlung, der um geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen sowie der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge korrigiert werden muss.⁵³⁶ Es lässt sich damit erkennen, dass die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz lediglich prinzipiell gilt, weil steuerliche Korrekturvorschriften eine Abweichung von der Handelsbilanz zur Ermittlung des tatsächlichen Gewinns nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erlauben.
- 132 Hauptzweck der steuerlichen Gewinnermittlung bildet die Bestimmung des gleichmässigen, periodengerechten, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Gewinns eines Unternehmens.⁵³⁷ Folglich misst sich die steuerliche Gewinnermittlung zur Erreichung dieser Zielsetzung primär an den verfassungsmässigen Grundsätzen, von denen insbesondere die ausdrücklich steuerrechtlichen Verfassungsprinzipien nach Art. 127 Abs. 1 und 2 BV zu berücksichtigen sind.⁵³⁸ Für die Gewinnsteuerbemessung wird der durch Art. 127 Abs. 2 BV für das Steuerrecht konkretisierte allgemeine Gleichheitssatz nach Art. 8 BV dabei vor allem durch den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verwirklicht, der eine Besteuerung der Steuerpflichtigen im Verhältnis der ihnen zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln anstrebt, sodass einerseits aufgrund des objektiven Netto- und Totalgewinnprinzips nur die effektive Nettowertschöpfung besteuert werden darf und andererseits dem Periodizitätsprinzip entsprechend eine

⁵³⁴ Vgl. Rz. 112 ff.

⁵³⁵ Vgl. Rz. 102.

⁵³⁶ Vgl. Rz. 115 ff.

⁵³⁷ Vgl. Rz. 124 ff.

⁵³⁸ Vgl. Rz. 92 ff.

periodengerechte Besteuerung erfolgt.⁵³⁹ Gleichzeitig ist einschränkend zu beachten, dass die steuerliche Gewinnermittlung teilweise wirtschafts-, sozial- und standortpolitische Nebenfunktionen, die sich regelmässig in einer Verkürzung der Steuerbemessungsgrundlage äussern, verfolgt und sich nicht mit einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbaren lässt.⁵⁴⁰ Sie bedürfen aufgrund des Legalitätsprinzips grundsätzlich einer ausdrücklichen steuergesetzlichen Grundlage.

Als Folge bestimmt sich der steuergesetzliche Gewinnbegriff durch die Ausgestaltung des Massgeblichkeitsgrundsatzes und den Grad der Zweckkongruenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung, weil die steuerlichen Korrekturvorschriften grundsätzlich immer dann greifen, wenn die Zielsetzungen zwischen Handels- und Steuerbilanz divergieren. Es ist deshalb Gegenstand der nachfolgenden Kapitel, die Funktionsweise des Massgeblichkeitsprinzips sowie seine Auswirkungen nach geltendem Recht im Detail zu beleuchten⁵⁴¹, um auf dieser Grundlage das Verhältnis der handels- und steuerlichen Gewinnermittlung unter den revidierten Rechnungslegungsnormen zu untersuchen.

133

⁵³⁹ Vgl. Rz. 96 ff.

⁵⁴⁰ Vgl. Rz. 128 ff.

⁵⁴¹ Vgl. Rz. 148 ff.

2. Teil: Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung – das steuerrechtliche Massgeblichkeitsprinzip

§ 4 Begrifflichkeiten, Funktionsweise und Ausgestaltung des Massgeblichkeitsprinzips nach geltendem Recht

A. Begrifflichkeiten und Funktionsweise des Massgeblichkeitsprinzips

1. Materielle Massgeblichkeit

Nach der materiellen Massgeblichkeit sind die handelsrechtlichen GoB und GoR für die steuerliche Gewinnermittlung massgebend, soweit das Steuerrecht keine eigenständigen Gewinnermittlungsvorschriften kennt, die entsprechende Abweichungen erlauben oder gebieten.⁵⁴² Die handelsrechtlichen GoB und GoR umfassen hierbei alle (un-)geschriebenen Grundsätze der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption, die für die steuerliche Gewinnermittlung sowohl für die Periodisierung als auch den Ansatz und die Bewertung zwingend zu beachten sind.⁵⁴³ Damit wird das handelsrechtliche Rechnungslegungsrecht Grundlage und Richtschnur für die steuerrechtliche Gewinnermittlung.⁵⁴⁴ Konkret erfolgt unter der materiellen Massgeblichkeit bspw. die Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen im Steuerrecht der handelsrechtlichen Rechnungslegung entsprechend nach dem Imparitäts- und Realisationsprinzip und die Bilanzierungsfähigkeit von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten bestimmt sich nach der handelsrechtlichen Auslegung der kodifizierten Ansatzkriterien nach Art. 959 Abs. 2 bzw. 5 i.V.m. Art. 960e OR. 134

⁵⁴² ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 7; BENZ, 195; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 13; BURKHALTER, Rz. 32; CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 55; HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 164; HEUBERGER, Verhältnis, 515; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 324; GLAUSER, Apports, 71 f.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 386; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 851; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 6; SIMONEK/HONGLER, 264; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 108.

⁵⁴³ BURKHALTER, Rz. 30; GLAUSER, Apports, 71; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 324; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 386; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76.

⁵⁴⁴ SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 108.

- 135 Ihre Wirkung entfaltet die materielle Massgeblichkeit grundsätzlich lediglich für die abstrakten handelsrechtlichen Regeln, d.h. die (nicht) kodifizierten GoB und GoR. Damit erfüllt sie keine Bindungswirkung im Einzelfall durch Abstellen auf die konkrete Verbuchung.⁵⁴⁵ Als Folge können Handels- und Steuerbilanz – insbesondere bei Wahlrechten – grundsätzlich voneinander abweichen. Gemäss KÄNZIG und GLAUSER ist diese Anknüpfung am handelsrechtlichen Gewinn von grosser theoretischer und praktischer Bedeutung, weil sie in materiell-rechtlicher Beziehung dazu führt, dass:
1. Erträge und Vermögenswerte, welche die handelsrechtliche Rechnungslegung verbietet, der steuerlichen Gewinnermittlung nicht hinzugerechnet werden;
 2. Aufwendungen und Verbindlichkeiten, die das Obligationenrecht den rechnungslegungspflichtigen Unternehmen zwingend vorschreibt, steuerrechtlich anerkannt werden
 3. und handelsrechtswidrige Buchungen für die steuerliche Gewinnermittlung korrigiert werden müssen.⁵⁴⁶
- 136 Zugleich erfährt die Anknüpfung an das Handelsrecht im Massgeblichkeitsprinzip eine wesentliche Einschränkung, da bei spezifisch steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften diese den handelsrechtlichen GoB und GoR zur Gewährleistung der Steuerrechtskonformität⁵⁴⁷ stets vorgehen. Das handelsrechtliche Rechnungslegungssystem gilt lediglich prinzipiell.⁵⁴⁸ Hinzu kommt, dass zur Verwirklichung der Handelsrechtskonformität im Rahmen der materiellen Massgeblichkeit handelsrechtswidrige zwingend durch handelsrechtskonforme Werte ersetzt werden müssen.⁵⁴⁹ Steuerrechtlich wird ein Sachverhalt so beurteilt, wie er nach den Vorschriften des Handelsrechts in den ordnungsmässig geführten Geschäftsbüchern abgebildet werden muss und nicht, wie er in einer konkreten Bilanz pflichtwidrig dargestellt worden ist.⁵⁵⁰

⁵⁴⁵ Gemäss BURKHALTER, Rz. 30 und GLAUSER, Apports, 72, kann deshalb bei der materiellen Form der Massgeblichkeit auch von abstrakter und normativer Massgeblichkeit gesprochen werden. Vgl. ebenfalls BENZ, 195; WEBER, 59.

⁵⁴⁶ KÄNZIG, Unternehmensgewinn, 102, der statt von Erträgen bzw. Aufwendungen von Gutschriften bzw. Belastungen spricht; GLAUSER, Apports, 72.

⁵⁴⁷ Vgl. ausführlich zur Steuerrechtskonformität Rz. 194 ff.

⁵⁴⁸ Vgl. oben Rz. 114 ff.

⁵⁴⁹ Vgl. ausführlich zur Handelsrechtskonformität Rz. 182 ff.; BENZ, 195; GLAUSER, Apports, 72; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 11; NEUHAUS, 19; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 115.

⁵⁵⁰ REICH, Realisation, 41 ff.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 65.

2. Formelle Massgeblichkeit

2.1. Funktionsweise

Der Grundsatz der formellen Massgeblichkeit bedeutet, dass die konkrete, nach den GoB und GoR konform erstellte Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung massgebend ist, sofern das Steuerrecht keine eigenen Rechnungslegungsvorschriften kennt, welche die handelsrechtliche Bilanzierung verbieten.⁵⁵¹ Sie stellt im Vergleich zur materiellen Massgeblichkeit die Anknüpfung an die handelsrechtliche Bilanz und Erfolgsrechnung für jede Bilanzposition im Einzelfall dar, weil die tatsächliche bilanzielle Abbildung in der Handelsbilanz die Ausgangsgrösse für die steuerliche Gewinnermittlung bildet.⁵⁵² 137

Die Buchmässigkeit bzw. das Verbuchungsprinzip als zentrales Charakteristikum der formellen Massgeblichkeit verlangt, dass Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten sowie Aufwendungen bzw. Erträge in der handelsrechtlichen Bilanz oder Erfolgsrechnung verbucht sein müssen, um für die steuerliche Gewinnermittlung akzeptiert zu werden.⁵⁵³ Für das Steuerrecht kann nur massgebend sein, was in der Handelsbilanz effektiv verbucht wurde, sodass der Steuerpflichtige durch die bindende Wirkung der Buchmässigkeit auf seine Darstellung in der Handelsbilanz behaftet werden kann.⁵⁵⁴ Dies ist eine Abhängigkeit, die insbesondere für Schätzungen und Bilanzierungswahlrechte wesentlich ist, weil sie in der Praxis infolge des Verbuchungserfordernisses zu einer zwingenden, einheitlichen Anwendung derselben in der Handels- und Steuerbilanz führt und damit eine sog. Einheitsbilanz, die sowohl für die 138

⁵⁵¹ ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 7; BENZ, 195; BURKHALTER, Rz. 42; HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 164; HEUBERGER, Verhältnis, 515; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325; GLAUSER, Apports, 73; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 386; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 851; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 7; NEUHAUS, 19; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109.

⁵⁵² LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 7; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109.

⁵⁵³ ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 7; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 14; BURKHALTER, Rz. 37; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325; GLAUSER, Steueraspekte, 341; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 386; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 851; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76; JOB, 49; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 75; NEUHAUS/SCHNEIDER, 809; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 110; STOLL, 225.

⁵⁵⁴ GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109.

handels- als auch steuerrechtliche Gewinnermittlung massgebend ist, entstehen lässt.⁵⁵⁵

- 139 Entsprechend der materiellen steht die formelle Massgeblichkeit ebenfalls unter dem Vorbehalt der Handelsrechts- und Steuerrechtskonformität.⁵⁵⁶ Bei eigenständigen steuerrechtlichen Gewinnermittlungsregeln darf im System der formellen Massgeblichkeit die Steuerbilanz von den konkreten Ansätzen und Bewertungen des Handelsrechts abweichen, sodass die bindende Wirkung der Handels- für die Steuerbilanz entfällt.⁵⁵⁷ Ein Verstoss gegen das handelsrechtliche Verbuchungsprinzip liegt demnach nicht vor, da die Anknüpfung infolge eigenständiger steuerlicher Vorschrift entfällt.

2.2. Verhältnis zur materiellen Massgeblichkeit

- 140 Die formelle Massgeblichkeit beschreibt eine stärkere Anbindung an die handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften als die materielle. Während sich erste an der tatsächlichen Bilanzierung im Einzelnen anlehnt, erachtet die materielle Massgeblichkeit lediglich die Rechnungslegungsprinzipien als zwingend, weil sie sich auf die Regelung zu deren Aufstellung und nicht deren konkreten Ansätze und Bewertungen in der Bilanz und Erfolgsrechnung bezieht. Die materielle Massgeblichkeit ist deshalb eine logische Voraussetzung der formellen, da die Übernahme der realen Bilanzpositionen eine Beachtung der GoB und GoR in ihrer Abstraktheit bedingt.⁵⁵⁸ Folglich ist es denkbar, die formelle Massgeblichkeit aufzugeben, ohne dass die Steuerbilanz vollständig von der handelsrechtlichen Gewinnermittlung abgekoppelt wird.⁵⁵⁹ In diesem Fall gilt nur noch die materielle Massgeblichkeit.
- 141 Gemäss GIGER würde eine solche materielle Massgeblichkeit neben der Handelsbilanz die Erstellung einer zusätzlichen – sich im Rahmen der handels- und steuerrechtlichen Schranken bewegenden – Steuerbilanz erfordern.⁵⁶⁰ Diese kann allerdings durchwegs einer Einheitsbilanz entsprechen, sofern es gelingt, gleichzeitig Handels- und Steuerrechtskonformität im selben Rechenwerk zu gewährleisten. Das Anstreben einer Einheitsbilanz wäre aus Praktikabilitätsüberlegungen auch bei Geltung der materiellen Massgeblich-

⁵⁵⁵ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 7; BURKHALTER, N 37; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 851; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 110.

⁵⁵⁶ Vgl. Rz. 136.

⁵⁵⁷ BENZ, 195; WEBER, 57.

⁵⁵⁸ BURKHALTER, Rz. 40; GLAUSER, Apports, 73.

⁵⁵⁹ BURKHALTER, Rz.39 f.; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325.

⁵⁶⁰ GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325.

keit wünschenswert. Demgegenüber scheint die Bildung einer eigenen Steuerbilanz grundsätzlich auch unter der formellen Massgeblichkeit nicht ausgeschlossen. Wenn abweichende steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften vorliegen, die sich nicht mit dem Handelsrecht vereinbaren lassen, kann nicht der tatsächlichen Verbuchung in der Handelsbilanz gefolgt werden, sodass es einer eigenständigen Steuerbilanz bedarf.⁵⁶¹

3. Umgekehrte Massgeblichkeit

3.1. Funktionsweise

Die umgekehrte Massgeblichkeit bringt zum Ausdruck, dass steuerlich angestrebte Bilanzierungsansätze und -bewertungen infolge des Verbuchungsprinzips bereits anlässlich der Erstellung der Handelsbilanz berücksichtigt werden müssen, um für die steuerliche Gewinnermittlung anerkannt zu werden.⁵⁶² Sie leitet sich deshalb unmittelbar aus der formellen Massgeblichkeit ab, die für die Steuerbilanz auf die handelsrechtliche Bilanzierung im Einzelfall abstellt, und wird u.a. als deren Reflex⁵⁶³, Kehrseite⁵⁶⁴ oder Sonderfall⁵⁶⁵ bezeichnet.⁵⁶⁶ Da steuerliche Wertansätze bzw. Gestaltungsspielräume im System der formellen Massgeblichkeit steuerrechtlich nur geltend gemacht werden können, wenn sie in der Handelsbilanz nachvollzogen werden, nehmen sie eine dominierende Stellung für die handelsrechtliche Rechnungslegung ein.⁵⁶⁷ Der Steuerpflichtige wird zur Optimierung seiner Steuerbelastung im System der formellen Massgeblichkeit die steuerlich zulässigen Ansätze und Bewertungen wählen, sodass die handelsrechtliche Bilanzierung von steuerlichen Über-

142

⁵⁶¹ Gl.M. SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 110.

⁵⁶² ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 7; BEHNISCH, 27 f.; BENZ, 199; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 15; BURKHALTER, Rz. 46; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325; GLAUSER, Apports, 77; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 386; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 852; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 8; NEUHAUS, 30; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 110; WEBER, 106.

⁵⁶³ ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 7; BURKHALTER, Rz. 46; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 852; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 110.

⁵⁶⁴ GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 8.

⁵⁶⁵ GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76.

⁵⁶⁶ Statt vieler GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325.

⁵⁶⁷ BURKHALTER, Rz. 48; FREIDANK/VELTE, 186; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 76 f.; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 110.

legungen geprägt wird.⁵⁶⁸ Folglich kommt der umgekehrten Massgeblichkeit «eine herausragende Bedeutung»⁵⁶⁹ zu, insbesondere bei Tatbeständen, die aus ausserfiskalischen Nebenzwecken eine Kürzung der bilanziell ermittelten Steuerbemessungsgrundlage vorsehen und nach herrschender Lehre an eine Verbuchung in der Handelsbilanz geknüpft werden.⁵⁷⁰

143 Die Anwendung der umgekehrten Massgeblichkeit ist nicht zwingend, sondern hängt im Wesentlichen von drei Kriterien ab:

1. Der Steuerpflichtige muss von den steuerrechtlichen Wertansätzen und insbesondere ausserfiskalischen bilanziellen Massnahmen Gebrauch machen, damit die umgekehrte Massgeblichkeit überhaupt zum Tragen kommen kann.⁵⁷¹ Diese Voraussetzung sollte i.d.R. erfüllt sein, weil es sich grundsätzlich um gewinnmindernde Bilanzierungsvorschriften handelt, die aus Gründen der Steueroptimierung genutzt werden.⁵⁷²
2. Der Steuerpflichtige muss verpflichtet sein, steuerliche Wertansätze zwingend in der handelsrechtlichen Bilanz zu verbuchen. Durch eigenständige steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften, die spezifische steuerliche Wertansätze bzw. Gestaltungsspielräume ohne Verbuchung in der Handelsbilanz erlauben, kann der Steuergesetzgeber diese Anforderung unterbinden, weil in diesem Fall aufgrund abweichender steuergesetzlicher Normen die Bindung an die handelsrechtliche Rechnungslegung entfällt. Eine solche Bestimmung muss grundsätzlich auf Ebene des Steuerrechts erfolgen.⁵⁷³

⁵⁶⁸ RAUPBACH, Prädominanz, 525, spricht in diesem Zusammenhang von der «Prädominanz des Steuerrechts über das Handelsrecht».

⁵⁶⁹ KRAWITZ, 203.

⁵⁷⁰ Vgl. § 3 Rz. 128 ff.; für die Anwendungsfälle im Einzelnen vgl. Rz. 349 ff., 385 ff. und 452 ff.

⁵⁷¹ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 54; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 96; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 110.

⁵⁷² BURKHALTER, Rz. 49; JOB, 49.

⁵⁷³ Vgl. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG: «Bei Gewerbetreibenden [...] [die] Bücher zu führen und regelmässig Abschlüsse zu machen, oder die [...] [freiwillig] Bücher führen und regelmässig Abschlüsse machen, ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen [...], das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung auszuweisen ist, *es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt.*» (Hervorhebung durch den Verfasser kursiv). Durch diese steuerrechtliche Regelung wurde im Rahmen des BilMoG die umgekehrte Massgeblichkeit in Deutschland eingeschränkt, weil bei abweichenden Wertansätzen zwischen Handels- und Steuerrecht die Bindung an die formelle Massgeblichkeit entfällt und steuerliche Wahlrechte unabhängig von der handelsrechtlichen Bilanzierung angewendet werden können

3. Fehlt es an einer Regelung im Sinne von 2., müssen die steuerrechtlichen Wertansätze im Rahmen der umgekehrten Massgeblichkeit den handelsrechtlichen GoB und GoR entsprechen, weil anderenfalls die Handelsrechtskonformität als Voraussetzung des Massgeblichkeitsprinzips nicht mehr erfüllt ist.⁵⁷⁴ Die materielle Massgeblichkeit kennzeichnet die Grenze der umgekehrten Massgeblichkeit, da eine handelsrechtliche Verbuchung von steuerlichen Wertansätzen grundsätzlich weiterhin handelsrechtskonform sein muss, sofern nicht eine ausdrückliche Gesetzesgrundlage eine Durchbrechung der Handelsrechtskonformität in der Handelsbilanz erlaubt.⁵⁷⁵ Im Gegenzug zur Regelung der materiellen und formellen Massgeblichkeit kann die Frage nach der handelsrechtlichen Zulässigkeit von steuerlichen Wertansätzen nicht durch das Steuerrecht beantwortet werden, sondern obliegt dem Rechnungslegungsrecht.⁵⁷⁶ Es existieren dabei grundsätzlich zwei Möglichkeiten, die es nachfolgend zu betrachten gilt.⁵⁷⁷

3.2. Die umgekehrte Massgeblichkeit in der handelsrechtlichen Rechnungslegung

3.2.1. Faktische umgekehrte Massgeblichkeit

Wenn das Handelsrecht eine grundsätzliche Öffnung gegenüber steuerrechtlichen Werten ablehnt, können sich steuerliche Wertansätze bzw. Wahlrechte nur soweit in der handelsrechtlichen Rechnungslegung entfalten, als die Auslegung der Rechnungslegungsnormen dem Steuerpflichtigen einen Ermessensspielraum in Bezug auf die Periodisierung, den Ansatz und die Bewertung ermöglicht. Der Ermessensspielraum folgert sich dabei nicht aus der Intention der Berücksichtigung von steuerlichen Werten im Handelsrecht, sondern aus dem im Rechnungslegungsrecht zur Verfügung gestellten Bilanzierungsermessen im Generellen, weshalb die umgekehrte Massgeblichkeit rein faktischer Natur ist und sich auf keine gesetzliche Grundlage stützt.⁵⁷⁸ Ihr Einfluss hängt von der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption und Regelungsdichte ab, die im Interesse der Steueroptimierung bzw. Steuerbilanzpolitik ausgelegt wird.⁵⁷⁹ Als Folge muss grundsätzlich jeder steuerliche

144

(vgl. KRUMM, § 5 EStG Rz. 189; SCHULZE-OSTERLOH, GoB und steuerliche Gewinnermittlung, 534 ff.).

⁵⁷⁴ Vgl. Rz. 184 ff.

⁵⁷⁵ GLAUSER, Apports, 77.

⁵⁷⁶ BURKHALTER, Rz. 50 ff.; GLAUSER, Apports, 77; WEBER, 106 ff.

⁵⁷⁷ BENZ, 199; BURKHALTER, Rz. 49 ff.; WEBER, 106 ff.

⁵⁷⁸ BENZ, 199; BURKHALTER, Rz. 52; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325.

⁵⁷⁹ WEBER, 106.

Wertansatz, der durch die umgekehrte Massgeblichkeit in das Handelsrecht zurückfließt, auf seine Handelsrechtskonformität überprüft werden. Liegt ein Verstoß gegen handelsrechtliche GoB und GoR vor, kann der steuerliche Wert handelsrechtlich nicht anerkannt werden, weil die umgekehrte Massgeblichkeit lediglich faktisch, d.h. im Rahmen des handelsrechtlich Zulässigen, Gültigkeit hat.

3.2.2. Rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit

145 Im Gegenzug zur faktischen umgekehrten Massgeblichkeit regelt die rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit die Ausübung von steuerrechtlichen Wahlrechten in die handelsrechtliche Rechnungslegung mittels spezifischen Öffnungsklauseln bzw. Übernahmenormen im Handelsrecht.⁵⁸⁰ Die rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit beruht in diesem Fall auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage im Rechnungslegungsrecht, die den Inhalt und Umfang der Zulässigkeit von steuerlichen Werten im Handelsrecht festlegt.⁵⁸¹ Danach werden zur Geltendmachung von steuerlich motivierten Wertansätzen in der Handelsbilanz u.U. auch handelsrechtswidrige Verbuchungen als zulässig erachtet.⁵⁸² Es entstehen damit Einbruchstellen für von der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption abweichende Wertansätze, die bezwecken, die Nutzung steuerrechtlicher Bilanzierungswerte nicht an den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften scheitern zu lassen.⁵⁸³

3.3. Verhältnis der umgekehrten zur materiellen und formellen Massgeblichkeit

146 Die formelle und umgekehrte Massgeblichkeit sind untrennbar miteinander verknüpft, weil eine Berücksichtigung von steuerlichen Werten in der Handelsbilanz grundsätzlich nur relevant wird, wenn die Ausgestaltung der steuerlichen Gewinnermittlung direkt an der handelsrechtlichen Verbuchung anknüpft. Als Folge entspricht einerseits die materielle Massgeblichkeit einer zwingenden Voraussetzung für die Anwendbarkeit der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit. Andererseits kann die materielle Massgeblichkeit für das Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung auch bei einer Aufgabe der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit fortbestehen.

⁵⁸⁰ BENZ, 199; KRAWITZ, 204; WEBER, 107.

⁵⁸¹ Vgl. ausführlich KRAWITZ, 204 ff.

⁵⁸² BURKHALTER, Rz. 65; Als mögliche Beispiele sollen die bereits erwähnten Art. 34 Abs. 1 VE-RRG und Art. 960f VE-OR dienen (vgl. Rz. 1 f.). Die von BURKHALTER, Fn. 76, aufgeführten Öffnungsklauseln des deutschen HGB sind seit dem BilMoG im Jahr 2009 nicht mehr gültig und wurden allesamt ersatzlos aus dem Gesetz gestrichen.

⁵⁸³ EICHORN, 24; MATHIAK, 315.

Wie die Ausführungen zur umgekehrten Massgeblichkeit gezeigt haben, wird der Bilanzierende im System der formellen Massgeblichkeit die steuerrechtlichen Wertansätze wählen, wenn er auf diese Weise seine Steuerlast optimieren bzw. minimieren kann.⁵⁸⁴ Als Konsequenz kann die Rückwirkung der Umkehrmassgeblichkeit lediglich durch die komplette oder teilweise Aufgabe der formellen Massgeblichkeit aufgelöst werden.⁵⁸⁵ Das Steuerrecht kann durch spezifische steuergesetzliche Korrektornormen für von der handelsrechtlichen Bilanzierung abweichende Wertansätze und Bewertungen auf die handelsrechtliche Verbuchung verzichten. Damit wird zwar die formelle Massgeblichkeit für gewisse Bilanzpositionen eingeschränkt, kann aber im Grundsatz weiterhin aufrechterhalten bleiben, sofern die Durchbrechung der Anknüpfung an die Handelsbilanz auf einzelne gesetzlich geregelte Sachverhalte eingeschränkt wird. Verzichtet das Steuerrecht auf eine solche Regelung, dominiert die steuer- die handelsrechtliche Gewinnermittlung, weil entweder der handelsrechtliche Schätzungs- und Ermessensspielraum für steuerliche Zwecke genutzt oder durch rechtliche Öffnungsklauseln die handelsrechtliche Rechnungslegung und ihre Zwecke verdrängt werden. Zu beachten ist, dass nur eine rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit garantiert, dass die steuerlichen Wertansätze unabhängig von der handelsrechtlichen Würdigung in der Handelsbilanz massgebend werden und damit eine Einheitsbilanz im Sinne des Steuerrechts entsteht.

B. Ausgestaltung des Massgeblichkeitsgrundsatzes nach geltendem Recht

1. Steuergesetzlicher Gewinnbegriff als Ausdruck der formellen Massgeblichkeit

1.1. Allgemeines

Nach herrschender Lehre entspricht Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG der formellen Massgeblichkeit, die aufgrund der Einheitlichkeit des Gewinnbegriffs sowohl für juristische Personen als auch für natürliche Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit zum Tragen kommt.⁵⁸⁶ Auf diese Weise werden die konkreten Werte der Handelsbilanz für die steuerliche

⁵⁸⁴ Vgl. Rz. 143.

⁵⁸⁵ BURKHALTER, Rz. 56; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 110.

⁵⁸⁶ ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 8 ff.; BENZ, 195; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 14; BURKHALTER, Rz. 137; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325; GLAUSER, Apports, 73; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 66, 74.

Gewinnermittlung massgebend, sofern sie mit den Rechnungslegungsvorschriften nach Art. 957 ff. OR übereinstimmen und keine abweichenden steuerrechtlichen Vorschriften existieren.⁵⁸⁷ Die unmittelbare Bezugnahme auf den Saldo der Erfolgsrechnung wird als Übernahme der konkreten handelsrechtlichen Bilanzierung ausgelegt, weil diese Grösse grundsätzlich das Ergebnis aller Buchungen für Aufwendungen und Erträge innerhalb der betreffenden Berechnungsperiode bezeichnet, die sich im System der doppelten Buchhaltung gleichzeitig als bilanzieller Vermögensstandgewinn, korrigiert um sämtliche (Privat- bzw. Kapital-)Einlagen und Entnahmen, abbilden lässt.

- 149 Die Rechtsprechung spricht sich – ohne die Formulierung der formellen Massgeblichkeit zu verwenden – ebenfalls für eine Übernahme der tatsächlichen handelsrechtlichen Bilanzierung aus. Demnach gilt gemäss BGer die nach den Regeln des Handelsrechts aufgestellte Handelsbilanz unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften sowie der zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften auch für die Steuerbilanz.⁵⁸⁸ In seiner Funktion als «Bemessungsprinzip» bestimmt der Grundsatz der Massgeblichkeit zum einen, dass der handelsrechtskonforme Einzelabschluss auch steuerrechtlich verbindlich ist, und in seiner Funktion als «Korrekturprinzip» statuiert er zum anderen, dass verbuchter, aber geschäftsmässig unbegründeter Aufwand und unverbuchter Ertrag steuerlich aufzurechnen sind.⁵⁸⁹ Die Wertansätze der Handelsbilanz sind, soweit sie nicht gegen zwingende steuerrechtliche Vorschriften verstossen, auch in die Steuerbilanz zu übernehmen.⁵⁹⁰ Als Resultat muss sich der Steuerpflichtige nach dem Massgeblichkeitsprinzip in verfahrensrechtlicher Hinsicht auf den in seinen ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage des Jahresergebnisses behaften lassen.⁵⁹¹ Im Gegenzug muss sich die Steuerbehörde unter dem Vorbehalt der Handelsrechts- und Steuerrechtskonformität für die Bemessung der Einkommensteuer bzw. Gewinnsteuer grundsätzlich auf die handelsrechtliche

⁵⁸⁷ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 15; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 386.

⁵⁸⁸ BGer 2C_24/2014 v. 29.1.2015, E. 2.1; BGE 141 II 83, E. 3.1; BGE 137 II 353, E. 6.2; BGE 136 II 88, E. 3.1; BGE 132 I 175, E. 2.2; BGE 119 I b 111, E. 2c.

⁵⁸⁹ BGer 2C_16/2015 v. 6.8.2015, E. 2.2.2 in Anlehnung an BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 231 ff.

⁵⁹⁰ BGer v. 15.12.1994, ASA 1995/1996, 493, E. 3 b); BGer v. 22.10.1992, ASA 1994/1995, 208 = StE 1993 B 101.21 Nr. 12, E. 2 c); BENZ, 195; BLUMENSTEIN/LOCHER, 327; BURKHALTER, Rz. 137.

⁵⁹¹ BGer 2C_24/2014 v. 29.1.2015, E. 2.1; BGE 141 II 83, E. 3.2; BGE 137 II 353, E. 6.2; BGer 2C_515/2010 v. 13.9.2011, E. 2.2; BGer 2C_787/2012, 2C_788/2012 v. 15.1.2013, E. 2.2; BGer 2C_29/2012 v. 16.8.2012, E. 2.1.

Bilanzierung abstützen, weshalb in der Lehre und Praxis von der Schutzwirkung des Massgeblichkeitsprinzips gesprochen wird.⁵⁹²

1.2. Das Verbuchungsprinzip und seine Einschränkung durch die Steuerrechtskonformität

Das Verbuchungsprinzip als prägendes Merkmal der formellen Massgeblichkeit wird in der Lehre unmittelbar aus Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. Art. 24 Abs. 1 StHG hergeleitet, indem bereits mit der Anknüpfung am handelsrechtlichen Saldo der Erfolgsrechnung die Verbuchung aller für die Erstellung der Bilanz und Erfolgsrechnung relevanten Geschäftsvorfälle vorausgesetzt wird.⁵⁹³ Namentlich erwähnt wird das Verbuchungsprinzip zudem für Abschreibungen und Rückstellungen. Während gemäss Art. 28 Abs. 1 und Art. 62 Abs. 1 DBG geschäftsmässig begründete Abschreibungen buchmässig oder bei vereinfachter Buchführung in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen werden müssen, indiziert die Formulierung «zulasten der Erfolgsrechnung» in Art. 29 Abs. 1 und Art. 63 Abs. 1 DBG für Rückstellungen ebenfalls einen buchmässigen Nachvollzug.⁵⁹⁴ Da ansonsten ein Verweis auf die Handelsbilanz fehlt, muss sich folglich die Verbuchungspflicht aus Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. Art. 24 Abs. 1 StHG ergeben. Als Statuierung der Buchmässigkeit dient folglich der bereits nicht explizit verankerte Massgeblichkeitsgrundsatz, was für dessen «ohnehin schon wenig klaren Konturen»⁵⁹⁵ zusätzlich abträglich erscheint.⁵⁹⁶

Zu beachten ist, dass das Erfordernis der Steuerrechtskonformität in den genannten Art. 28 und 29 bzw. 62 und 63 DBG für die steuerliche Anerkennung zusätzlich zur Verbuchung eine geschäftsmässige Begründetheit voraussetzt, sodass das Steuerrecht bei fehlender Geschäftsmässigkeit trotz handelsrechtlich korrekter Verbuchung korrigierend eingreifen kann. Die Steuerrechtskonformität schränkt folglich die Wirkung der Buchmässigkeit ein und sorgt dafür, dass das Verbuchungsprinzip bei fehlender geschäftsmässiger Begründetheit dem Sinn und Zweck und nicht dem Wortlaut entsprechend ausgelegt

⁵⁹² Vgl. Rz. 169 ff.

⁵⁹³ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 16; BURKHALTER, Rz. 141; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 75; NEUHAUS/SCHNEIDER, 809.

⁵⁹⁴ Im Vergleich dazu spricht das StHG nur von den ausgewiesenen Abschreibungen (Art. 10 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 24 Abs. 4 StHG), was vom Wortlaut nicht auf eine Verbuchung schliessen lässt, derweil sich bei den Rückstellungen nicht einmal der Hinweis auf den Ausweis findet (Art. 10 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 24 Abs. 4 StHG).

⁵⁹⁵ BURKHALTER, Rz. 141.

⁵⁹⁶ Vgl. zum Verweis des steuerlichen Gewinnbegriffs auf das Handelsrecht Rz. 115 ff.

wird, wie das folgende Beispiel der steuerlichen Behandlung von nicht geschäftsmässig begründeten Abschreibungen verdeutlicht:⁵⁹⁷

Die X AG kauft im Jahr x_0 eine Strassenbaumaschine für 1'000'000 Schweizer Franken. Handelsrechtlich wird die Maschine aufgrund ihres grossen Nutzenverzehr im Jahr x_0 handelsrechtskonform auf den Erinnerungsfranken abgeschrieben. Steuerrechtlich kommt hingegen, wie in der Vergangenheit üblich, die degressive Abschreibungsmethode zur Anwendung, sodass im Jahr x_0 maximal 400'000 Schweizer Franken der Anschaffungskosten bzw. vom Buchwert abgeschrieben werden dürfen.⁵⁹⁸ Aus diesem Grund werden im Jahr x_0 599'999 Schweizer Franken als geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet und der steuerbare Buchwert der Maschine um den entsprechenden Betrag erhöht. Im Jahr x_1 können handelsrechtlich keine Abschreibungen vorgenommen werden. Für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns kann im Vergleich dazu auf Basis des Gewinnsteuerwerts von 600'000 Schweizer Franken ein Abschreibungsaufwand von 240'000 Schweizer Franken geltend gemacht werden. Die Verbuchung erfolgt hiernach auf Grundlage des steuerlichen Buchwerts. Im Jahr x_2 können steuerrechtlich Abschreibungen in der Höhe von 144'000 Schweizer Franken auf dem Gewinnsteuerwert von 360'000 Schweizer Franken getätigt werden, währenddessen handelsrechtlich wiederum keine Verbuchung erfolgt. Obschon in den Jahren x_1 und x_2 handelsrechtlich keine Abschreibungen vorgenommen werden durften, reduziert sich der steuerbare Gewinn in diesen Jahren im Umfang der auf Basis der Steuerbilanz vorgenommenen Abschreibungen.

- 152 In dieser und vergleichbaren Konstellationen zeigt sich, dass der Umfang der zulässigen Abschreibungen zwischen Handels- und Steuerrecht nicht deckungsgleich ausgelegt wird, sodass die Anlehnung an die handelsrechtliche Verbuchung zugunsten der Steuerrechtskonformität aufgegeben wird. Die zukünftigen Abschreibungsbeträge werden auf Basis der Steuerbilanz vorgenommen, indem der steuerlich korrigierte Buchwert über die angemessene Nutzungsdauer verteilt wird. Damit werden steuerlich auch Abschreibungen anerkannt und verbucht, die in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung fehlen. Handels- und Steuerbilanz weisen in diesem Fall unterschiedliche Werte auf und Art. 28 Abs. 1 bzw. Art. 62 Abs. 1 DBG kann sich nicht auf die handelsrechtliche Buchmässigkeit beziehen. Die Verbuchung erfolgt alleine auf Basis der Steuerbilanz.⁵⁹⁹ GLAUSER begründet diese und weitere Abweichun-

⁵⁹⁷ In Anlehnung an WALDBURGER/BUCHMANN, 3; vgl. auch GLAUSER, Apports, 168; ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 729 f.

⁵⁹⁸ Merkblatt A/1995 Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe.

⁵⁹⁹ Vgl. GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325.

gen⁶⁰⁰ von der handelsrechtlichen Verbuchung zugunsten des Steuerpflichtigen – auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage – mit dem Grundsatz von Treu und Glauben⁶⁰¹, wonach es damit unvereinbar wäre, wenn im Jahr x_0 die nicht begründeten Aufwendungen zum Gewinn hinzugerechnet werden müssen und gleichzeitig im Jahr x_1 weiterhin besteuert und somit einer doppelten Besteuerung unterliegen würden, obschon die Berücksichtigung des Nutzenverzehrs steuerrechtskonform ist.⁶⁰² Wenn die Steuerbehörden das handelsrechtliche Ergebnis mittels einer Korrektornorm zu ihren Gunsten anpassen, die sich auch auf die Folgeperioden auswirkt, muss seines Erachtens im Sinne eines «principe de cohérence»⁶⁰³ (Kohärenzprinzip) in der nachfolgenden Periode auf diese korrigierte Steuerbilanz abgestellt werden, auch wenn die Korrektur handelsrechtlich nicht nachvollzogen wurde.⁶⁰⁴ Anderenfalls würde ein widersprüchliches Verhalten von Seiten der Steuerbehörden vorliegen.⁶⁰⁵ Folglich lässt sich erkennen, dass unter dem Grundsatz von Treu und Glauben in begründeten Einzelfällen zur Gewährleistung der Steuerrechtskonformität eine Auslegung des Verbuchungsprinzips nach Sinn und Zweck entgegen dem Wortlaut erfolgen kann.

2. Form der umgekehrten Massgeblichkeit

2.1. Vorbemerkung

Infolge der Anwendung der formellen Massgeblichkeit in der geltenden Steuerrechtsordnung müssen steuerliche Wertansätze für ihre Zulässigkeit grundsätzlich unmittelbar in der handelsrechtlichen Bilanz und Erfolgsrechnung berücksichtigt werden. Infolgedessen ist zu prüfen, welche Form der umgekehrten Massgeblichkeit im Obligationenrecht zur Anwendung gelangt. 153

2.2. Faktische umgekehrte Massgeblichkeit

Die faktische umgekehrte Massgeblichkeit wirkt grundsätzlich automatisch bzw. von sich selbst, weil es dem Steuerpflichtigen innerhalb des handelsrechtlichen Ermessens- und Schätzungsspielraums offensteht, die handelsrechtlich zu bilanzierenden Werte an den steuerlichen Zielsetzungen und 154

⁶⁰⁰ Vgl. GLAUSER, Apports, 168 ff.

⁶⁰¹ Vgl. Rz. 109 f.

⁶⁰² GLAUSER, Apports, 167 f.

⁶⁰³ GLAUSER, Apports, 172.

⁶⁰⁴ GLAUSER, Apports, 168; vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 730.

⁶⁰⁵ GLAUSER, Apports, 168; vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 730.

insbesondere den ausserfiskalischen Bilanzwahlrechten auszurichten.⁶⁰⁶ Grenze bildet die Handelsrechtskonformität, da steuerliche Werte nur in der handelsrechtlichen Rechnungslegung nachvollzogen werden dürfen, wenn sie mit der geltenden Bilanzierungskonzeption übereinstimmen. Folglich verlangt diese Form der Umkehrmassgeblichkeit eine Einzelfallprüfung von steuerlich angestrebten bilanziellen Wertansätzen im Rahmen des verbindlichen Rechnungslegungsrechts.

2.3. Rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit

2.3.1. *Art. 960a Abs. 4 OR und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR als Ausprägungen der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit?*

155 Im alten und revidierten Rechnungslegungsrecht findet sich keine Norm, die explizit das Handelsrecht für steuerliche Wertansätze öffnet, die unabhängig von der handelsrechtlichen Würdigung und somit u.U. auch bei Handelsrechtswidrigkeit angewendet werden. In der Literatur wird deshalb für das alte Rechnungslegungsrecht die Ansicht vertreten, dass es an einer rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit in der Schweiz fehlt.⁶⁰⁷ Dafür spricht zusätzlich, dass weder Art. 34 VE-RRG noch Art. 960f VE-OR als im Rahmen der Gesetzesrevision für das neue Rechnungslegungsrecht vorgeschlagene Kodifizierungen der rechtlichen Umkehrmassgeblichkeit in das Rechnungslegungsrecht übernommen wurden.⁶⁰⁸ Als wesentlicher Grund für die Ablehnung dieser Empfehlung wurde aufgeführt, dass dadurch die umgekehrte Massgeblichkeit gesetzlich verankert würde, was zu einer Dominanz der steuerrechtlichen Bilanzierung in der handelsrechtlichen Rechnungslegung führe.⁶⁰⁹

156 Untersucht man die Normen des revidierten Rechnungslegungsrechts im Einzelnen, lässt sich aber erkennen, dass grundsätzlich drei Normen existieren, die explizit die Funktion der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit übernehmen. Zum einen lässt Art. 960a Abs. 4 OR zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen zur Wiederbeschaffung und Sicherung des dauernden Gedeihens zu, während zum anderen Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR zusätzliche Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens vorsieht, die

⁶⁰⁶ Vgl. Rz. 144.

⁶⁰⁷ BENZ, 247; BURKHALTER, Rz. 152; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11 Fn. 66.

⁶⁰⁸ Vgl. Rz. 1 f.

⁶⁰⁹ Vgl. GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 393; Vernehmlassungsbericht Rechnungslegung, 32.

darüber hinaus aufgrund von Abs. 4 nicht mehr aufgelöst werden müssen.⁶¹⁰ Obschon diese Normen vom Wortlaut her nicht auf das Steuerrecht verweisen, wird durch sie garantiert, dass sich alle steuerlichen Wertansätze losgelöst von deren handelsrechtlichen Auslegung in der Handelsbilanz abbilden lassen. Sie gewährleisten damit das im Sinne der formellen Anknüpfung verstandene Massgeblichkeitsprinzip, weil sie zusätzliche Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen in Form von Willkürreserven erlauben, die sich mit der geltenden Rechnungslegungskonzeption grundsätzlich in keiner Weise sachlich rechtfertigen lassen⁶¹¹, um gleichzeitig die Nutzung steuerrechtlicher Bilanzierungswerte in jedem Fall zu ermöglichen.

In der Botschaft für das Rechnungslegungsrecht heisst es zwar, dass auf die Einführung der umgekehrten Massgeblichkeit – gemeint ist hiermit die rechtlich umgekehrte Massgeblichkeit – verzichtet wird.⁶¹² Da an gleicher Stelle am geltenden Massgeblichkeitsgrundsatz festgehalten wird, sodass Wertberichtigungen, Abschreibungen und Rückstellungen für ihre steuerliche Akzeptanz weiterhin in der Handelsbilanz zu erfassen sind und damit gleichzeitig die Steuerneutralität der Neuordnung postuliert wird, setzt die Botschaft von vornherein voraus, dass bisher geltend gemachte steuerliche Wertansätze und ihre ausserfiskalischen Zielsetzungen unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Zulässigkeit – was im Falle der faktischen Massgeblichkeit ausschlaggebend wäre und deshalb einer Einzelfallprüfung unterliegen würde⁶¹³ – verbucht werden können.⁶¹⁴ Nach diesem Verständnis sind zur Garantie der Steuerneutralität allfällige steuerliche Werte, die nicht mit der Rechnungslegungskonzeption vereinbar sind, mittels Art. 960a Abs. 4 und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR geltend zu machen.⁶¹⁵ ZIHLER hält diesbezüglich fest: «Der Preis für die grundsätzliche Steuerneutralität des neuen Rechnungslegungsrechts sind die weiterhin zulässigen stillen Willkürreserven im Rahmen von

157

⁶¹⁰ Vgl. Rz. 64 ff.

⁶¹¹ Vgl. hierzu ausführlich Rz. 70 ff.

⁶¹² Botschaft Rechnungslegung, 1626; vgl. auch ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 536 f.

⁶¹³ Vgl. Rz. 154.

⁶¹⁴ Botschaft Rechnungslegung, 1626 und 1711.

⁶¹⁵ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 537 f. wonach Art. 960a Abs. 4 OR Gewähr bittet, dass z.B. das Warendrittel oder Pauschaldelkredere über die Pauschalsätze der EStV hinaus auch unter dem neuen Recht steuerrechtlich zulässig sind. So argumentiert auch die SSK, 3, die Sofortabschreibungen unter Art. 960a Abs. 4 OR als zulässig erachtet. Die weiteren ausserfiskalischen Nebenzwecke werden wohl, wie bereits die Botschaft Rechnungslegung, 1711, verkündet, als bereits unter der geltenden Rechnungslegungskonzeption zulässig erachtet. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 973, hält hierzu zu Recht fest, dass der Bundesrat als Exekutivorgan staatsrechtlich gar nicht befähigt ist, die Handelsrechtskonformität von steuerlichen Wertansätzen zu verkünden.

Abschreibungen und Wertberichtigungen (Art. 960a Abs. 4 OR) sowie von Rückstellungen (Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR).»⁶¹⁶ Ähnlich äussert sich BEHR, wonach «Kernstück der Bewertungskonzeption [...] OR 960a III und OR 960a IV [sind]. Nur mit dieser Formulierung konnte die heutige Steuerpraxis nachhaltig ins Gesetz eingebunden werden.»⁶¹⁷

- 158 Es stellt sich deshalb die Frage, ob auf Umwegen nicht dennoch eine rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit in den handelsrechtlichen Einzelabschluss eingeführt wurde. Schliesslich zeigt sich, dass infolge des Widerspruchs zur handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption die Bildung von Willkürreserven durch Art. 960a Abs. 4 und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR lediglich mit der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit begründet werden könnte⁶¹⁸, wonach die Anwendung steuerlicher Wertansätze nicht an den handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen scheitern soll.⁶¹⁹ Diese Normen entsprechen geradezu gesetzlich geregelten Öffnungsklauseln, um systemfremde Einbrüche in die handelsrechtliche Rechnungslegungskonzeption zu ermöglichen, weil unter der Voraussetzung der Geltung der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit diese Normen trotz Widerspruch zu den Rechnungslegungsnormen in der Handelsbilanz akzeptiert werden müssen. Eine solche Betrachtungsweise – und damit die Einführung der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit – muss aus mehreren, hiernach vorzustellenden Gründen abgelehnt werden.

2.3.2. *Argumente wider eine rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit nach Art. 960a Abs. 4 OR und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR*

2.3.2.1. Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung

- 159 Wie die handelsrechtlichen Ausführungen zu den Willkürreserven verdeutlicht haben, widerspricht die Postulierung der Umkehrmassgeblichkeit durch Art. 960a Abs. 4 und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR den Zwecken der handelsrechtlichen Rechnungslegung, weil sich solche Reserven weder mit der Kapitalerhaltungs- noch der Informationsfunktion vereinbaren lassen.⁶²⁰ Eine zuverlässige Darstellung der wirtschaftlichen Lage nach Art. 958 Abs. 1 OR wird durch diesen systemfremden Eingriff massiv eingeschränkt. Im Gegenteil führt die rechtliche Umkehrung der Massgeblichkeit zu einer

⁶¹⁶ ZIHLER, Überblick, 812.

⁶¹⁷ BEHR, Schweiz, 812.

⁶¹⁸ Vgl. Rz. 88.

⁶¹⁹ Vgl. Rz. 142.

⁶²⁰ Vgl. ausführlich Rz. 70 ff.

Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung, weil steuerrechtlich Wertansätze und Wahlrechte unabhängig derer Handelsrechtskonformität akzeptiert werden müssen.⁶²¹ Das Steuerrecht wird damit zu einem «gigantischen Fremdkörper»⁶²², der die handelsrechtliche Rechnungslegung geradezu dominiert.⁶²³

Es wird deshalb kritisiert, dass sich die rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit dogmatisch nicht rechtfertigen lasse und den Grundgedanken der Massgeblichkeit – die Handelsbilanz als sicherste Grundlage für die steuerrechtliche Gewinnermittlung – ins Gegenteil verkehre.⁶²⁴ Weder im Steuerrecht noch im Handelsrecht findet sich ein Hinweis darauf, dass eine Einheitsbilanz zwingend Voraussetzung für die Gewinnermittlung ist.⁶²⁵ Vielmehr weicht das Steuerrecht in jenen Fällen, bei denen die Zielsetzungen von Handels- und Steuerbilanz divergieren, von der handelsrechtlichen Bilanzierung und insbesondere dem Verbuchungsprinzip ab, weil die steuerlichen Normen nach steuerrechtlichen Grundsätzen ausgelegt werden müssen. Damit besteht für die rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit kein Bedarf. Wenn es nicht gelingt, steuerliche Wertansätze handelsrechtskonform zu verbuchen, ist zu prüfen, ob sie steuerrechtlich über eine ausreichende gesetzliche Grundlage verfügen, um in der Steuerbilanz geltend gemacht zu werden. Eine gleichzeitige Verformung der handelsrechtlichen Rechnungslegung und ihrer Zwecke scheint weder sachgerecht noch zielführend.

160

2.3.2.2. *Faktische Unmöglichkeit der Modernisierung des Rechnungslegungsrechts*

Eng damit verknüpft ist die Problematik, dass eine Modernisierung des Rechnungslegungsrechts faktisch ausgeschlossen ist, solange steuerrechtliche Wertansätze und Wahlrechte zwingend in der Handelsbilanz verbucht werden müssen. Unschwer lässt sich dies daran erkennen, dass die Willkürreserven gemäss Art. 960a Abs. 4 und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR im krassen Widerspruch zu einer Modernisierung der Rechnungslegung stehen. So wurden mit dem Argument von potenziellen Steuererhöhungen im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses des revidierten Rechnungslegungsrechts jegliche

161

⁶²¹ ARNOLD, 149; FREIDANK/VELTE, 188; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 854; RAUPBACH, Steuerrecht, 103; SCHULZE-OSTERLOH, Handels- und Steuerbilanz, 603; SÖFFING, 660, 671.

⁶²² KÜTING, 86.

⁶²³ HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 152.

⁶²⁴ GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 854 f.; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 96; RAUPBACH, Steuerrecht, 111; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 110.

⁶²⁵ Gl.M. SÖFFING, 670.

Bestrebungen des Handelsrechts in Richtung einer *true and fair view* bzw. einer *fair presentation* abgelehnt⁶²⁶, denn gemäss Botschaft schliessen «sich eine den tatsächlichen Verhältnissen entsprechende Darstellung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens und die Wahrung der Steuerneutralität sachlich»⁶²⁷ aus. Im Ergebnis führt diese Betrachtungsweise gemäss GROH jedoch dazu, dass die Umkehrmassgeblichkeit «ein realitätsfernes und auf einen niedrigen Gewinnausweis bedachtes Bilanzrecht begünstigt.»⁶²⁸

- 162 Die Steuerneutralität und somit die umgekehrte Massgeblichkeit als Argument gegen eine Modernisierung der Rechnungslegung scheinen insoweit fragwürdig, als mit einem geänderten Verständnis des Massgeblichkeitsgrundsatzes einer Weiterentwicklung der handelsrechtlichen Rechnungslegung nichts im Wege stehen würde.⁶²⁹ So konnte bereits aufgezeigt werden, dass es unproblematisch wäre, die materielle Massgeblichkeit bei Aufgabe der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit fortzuführen.⁶³⁰ Eine Begründung der Willkürreserven mit der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit scheint deshalb wenig zweckmässig, weil dadurch das Steuerrecht die Weiterentwicklung einer anderen rechtlichen Teilordnung verhindert. Im Gegenzug zeigt sich nämlich, dass die steuerliche Gewinnermittlung bei der Verfolgung von steuerrechtlichen Zielsetzungen, sei es zur Sicherstellung einer lückenlosen Besteuerung oder sei es für ausserfiskalische Anreize, von der handelsrechtlichen Darstellung der wirtschaftlichen Lage abweicht.⁶³¹

2.3.2.3. *Widerspruch zur Besteuerung nach einer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit*

- 163 Zu bedenken ist zudem, dass der Fiskalzweck der steuerlichen Gewinnermittlung die Bildung von willkürlichen stillen Reserven durch Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen grundsätzlich verhindern will, weil es mit einer Besteuerung nach den verfassungsmässigen Grundsätzen und insbesondere der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (konkretisiert durch das Periodizitätsprinzip) nicht vereinbar ist, willentlich die Bemessungsgrundlage

⁶²⁶ BÖCKLI, Gemisch, 699; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 37; DRUEY, 63; PASSARDI/PASSARDI-ALLMENDINGER, 75.

⁶²⁷ Botschaft Rechnungslegung, 1626.

⁶²⁸ GROH, Kampf um das Massgeblichkeitsprinzip, 187.

⁶²⁹ Vgl. GLAUSER, Steueraspekte, 344; So zeigt sich, dass in Deutschland erst mit der Aufgabe der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit im Rahmen des BilMoG eine tatsächliche Umgestaltung der handelsrechtlichen Rechnungslegung ermöglicht wurde (vgl. PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 151 ff.; vgl. hierzu Fn. 573 und 582).

⁶³⁰ Vgl. Rz. 146 f.

⁶³¹ Vgl. Rz. 206 ff.

nach eigenem Belieben zu verkürzen.⁶³² Aus diesem Grund werden diese Reserven grundsätzlich mit den Korrektornormen von Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG bzw. Art. 24 Abs. 1 Bst. a StHG als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet. Mit der Zulässigkeit von Willkürreserven im Rahmen der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit wird folglich auch ein Widerspruch zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Kauf genommen. Es sind i.d.R. ausserfiskalische Zielsetzungen, die mit einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in einem Spannungsfeld stehen, die, sofern sie nicht mit der geltenden Rechnungslegungskonzeption des Handelsrechts vereinbar sind, eine Verbuchung unter Art. 960a Abs. 4 bzw. Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 oder Abs. 4 OR bedingen.⁶³³ Diese Nebenzwecke bedürfen grundsätzlich aber einer expliziten steuergesetzlichen Grundlage, sodass zur Herstellung der Steuerrechtskonformität eine Abweichung von der Handelsbilanz gerechtfertigt wäre.⁶³⁴ Es besteht deshalb steuersystematisch kein Erfordernis für eine rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit.

2.3.2.4. *Unverhältnismässige und ungleiche Behandlung der Steuerpflichtigen*

Als Argument für die Zulässigkeit der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit wird zudem vorgebracht, dass, wenn der Staat steuerliche Wertansätze und eine damit verbundene Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage zulässt, auch die Steuerpflichtigen auf die Ausschüttung dieser Steuervorteile verzichten sollen.⁶³⁵ Mit anderen Worten werden die steuerlich zulässigerweise erhöhten Aufwendungen durch ihre handelsrechtliche Verbuchung zu einer Ausschüttungssperre, die sicherstellt, dass diese Steuervergünstigungen nicht in Form von Ausschüttungen durch die Gesellschafter entzogen werden können.⁶³⁶ Dieser Standpunkt ist infolge der rechtsformübergreifenden Ausgestaltung des revidierten Rechnungslegungsrechts als kritisch zu betrachten. Die Sperre trifft nur Kapitalunternehmen, währenddessen rechnungslegungspflichtige Personenunternehmen⁶³⁷ Steuereinsparungen jederzeit entnehmen

164

⁶³² Vgl. Rz. 105 f. zum Periodizitätsprinzip, Rz. 124 ff. zum Fiskalzweck.

⁶³³ Vgl. Rz. 351 ff., 386 ff., 392 ff. und 452 ff.

⁶³⁴ Vgl. Rz. 130.

⁶³⁵ Vgl. ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Plädoyer, 1058; ESTERER, 633; EULER, Steuerbilanzielle Konsequenzen, 19; GÜNKEL, 510; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 93.

⁶³⁶ GROH, Kampf um das Massgeblichkeitsprinzip, 182; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 93.

⁶³⁷ Vgl. Rz. 122 f.

können.⁶³⁸ Es erfolgt damit eine Ungleichbehandlung der Bilanzierenden, welche die Gewinnausschüttung nur bei Kapitalgesellschaften erschwert. In der Literatur werden deshalb vereinzelt verfassungsmässige Bedenken bezüglich einer ungleichen Behandlung zwischen Kapital- und Personenunternehmen aufgrund der aus der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit resultierenden Ausschüttungssperre geäussert.⁶³⁹ Sodann kommt hinzu, dass sich der Steuerverzicht des Staates nur in der Betragshöhe aus dem individuellen Steuersatz multipliziert mit dem zusätzlich steuervergünstigten Aufwand ergibt, während der Gesellschafter in der gesamten Höhe des steuerlich zulässigen Abschreibungs-, Wertberichtigungs- oder Rückstellungspostens auf eine Ausschüttung verzichten muss, sodass dem Steuerverzicht des Staates eine übermässige Ausschüttungsbarriere des Anteilsinhabers gegenübersteht.⁶⁴⁰ Infolgedessen scheint es zweifelhaft, ob die Ausschüttungssperre die Existenz der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit zu rechtfertigen vermag.

2.4. Zwischenergebnis

2.4.1. *Ersatzlose Streichung der Normen zu den Willkürreserven*

165 Auch wenn im Gesetzgebungsverfahren die rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit für das Rechnungslegungsrecht verneint und deshalb nicht im Gesetz verankert wurde, zeigt sich, dass die Normen zur Bildung von Willkürreserven diese Funktion übernehmen. Sie stellen sicher, dass steuerliche Wertansätze in der Handelsbilanz verbucht werden können, ohne dass ihre Geltendmachung durch die handelsrechtliche Rechnungslegungskonzeption verhindert wird. Wegen ihrer Handelsrechtswidrigkeit dienen Art. 960a Abs. 4 bzw. Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR als Öffnungsklauseln für die Aufrechterhaltung der Steuerrechtskonformität und legitimieren damit die rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit.

166 Eine solche Auffassung verstösst jedoch sowohl gegen das Rechnungslegungsrecht als auch den Fiskalzweck der steuerlichen Gewinnermittlung. Es entsteht damit ein Zirkelschluss, der dafür sorgt, dass handelsrechtswidrige Willkürreserven, die zudem im Grundsatz einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entgegenstehen, in der Handelsbilanz ver-

⁶³⁸ ESTERER, 633; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 93; SÖFFING, 668.

⁶³⁹ ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Plädoyer, 1058 m.w.H.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 855; SÖFFING, 669.

⁶⁴⁰ ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Plädoyer, 1058; a.M. KRIEGER, 339, der die durch die Kapitalbindung einhergehenden Liquiditätsvorteile für die damit verbundene Zukunftsvorsorge des Unternehmens als positiv erachtet.

bucht werden müssen, um steuerliche (ausserfiskalische) Zielsetzungen zu verfolgen. Es scheint deshalb berechtigt, dass eine solche Deformierung der Handelsbilanz in der Lehre entschieden abgelehnt wird. Die Autonomie des Handelsrechts muss gewahrt werden, weil die Handelsbilanz nur auf diese Weise eine verlässliche Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung bilden kann. Wenn allfällige Modernisierungsgedanken des Handelsrechts ihrer Eignung als steuerliche Bemessungsgrundlage entgegenstehen, ist es Aufgabe des Steuerrechts, die Anbindung an das Handelsrecht zu überarbeiten, statt auf Kosten einer anderen Rechtsordnung allfälligen Rechtsfortschritt zu verhindern.

Im Ergebnis ist die rechtlich umgekehrte Massgeblichkeit für die Schweizer Rechtsordnung deshalb abzulehnen, da sie einerseits gegen die handelsrechtliche Rechnungslegungskonzeption verstösst und andererseits eine rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit nie in der Schweizer Rechtsordnung verankert werden sollte. Es fehlt der rechtlich umgekehrten Massgeblichkeit an einer ausreichenden Legitimierung. Als Lösung kann für den Gesetzgeber folglich nur infrage kommen, die Art. 960a Abs. 4 OR sowie Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR ersatzlos zu streichen. 167

2.4.2. Prüfung der steuerbilanziellen Wertansätze unter der faktischen Umkehrmassgeblichkeit

Demgegenüber gilt es für das revidierte Rechnungslegungsrecht die faktische umgekehrte Massgeblichkeit zu berücksichtigen. Entscheidend für ihre Anwendung ist, dass die handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen nicht gegen ihren Sinn und Zweck ausgelegt werden, nur um steuerliche Wertansätze in der Handelsbilanz abzubilden. Es kann infolgedessen keine generelle Aussage über die Zulässigkeit der steuerrechtlichen Bilanzierungstatbestände unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht getätigt werden. Vielmehr müssen die steuerrechtlich angestrebten Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen im Einzelfall auf ihre Handelsrechtskonformität überprüft werden, was Gegenstand der Kapitel § 7 und § 8 bildet. Falls steuerliche Wertansätze aus handelsrechtlicher Sicht nicht als zulässig erachtet werden, muss geprüft werden, ob sie auf einer steuerlichen Gewinnermittlungsregel, die den Anforderungen der verfassungsmässigen Grundsätze gerecht wird, beruht, die eine Geltendmachung der steuerlichen Bilanzansätze ermöglicht. Besteht eine solche Normierung, würde es nach hier vertretener Ansicht einem Widerspruch gegen Sinn und Zweck der steuerlichen Korrektornormen entsprechen, wenn die Steuerbehörden eine Verbuchung ablehnen, nur weil sie statt in der Handels- in der Steuerbilanz erfolgt. Die Steuerrechtskonformität muss konsequenterweise nicht nur zulasten, sondern auch zugunsten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden, was eine Auslegung des Buchmässigkeitsprinzips in den steuergesetzlichen Normen nach Sinn und Zweck verlangt. 168

3. Schutzwirkung der formellen Massgeblichkeit

3.1. Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen

- 169 In der Lehre⁶⁴¹ und Rechtsprechung⁶⁴² wird aus dem Massgeblichkeitsprinzip eine Schutzwirkung sowohl zugunsten des Steuerpflichtigen als auch der Steuerbehörden abgeleitet. Die gewollte Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an die handelsrechtliche Rechnungslegung sorgt dafür, dass die handelsrechtlichen Bilanzierungsansätze und -bewertungen für den Fiskus und den Steuerpflichtigen bindend werden, soweit die Handelsbilanz handelsrechts- als auch steuerrechtskonform ist.⁶⁴³ Für den Steuerpflichtigen resultiert die Schutzfunktion daraus, dass die Steuerbehörden an die handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung gebunden sind.⁶⁴⁴ Mit anderen Worten dürfen Steuerbehörden die handelsrechtlichen Buchungen und somit die konkrete Bilanzierung nach den obligationenrechtlichen Vorschriften nicht missachten und gegen das Rechnungslegungsrecht verstossende Buchungen verlangen.⁶⁴⁵ Die Unrichtigkeit einer ordnungsgemäss nach den handelsrechtlichen Vorschriften erstellten und vollständigen Buchhaltung ist deshalb nicht zu vermuten, sodass der eingereichten Handelsbilanz eine hohe Beweiskraft zukommt⁶⁴⁶, die allerdings etwa mit dem Nachweis der Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Buchhaltung umgestossen werden kann.⁶⁴⁷
- 170 Vorbehalten bleiben steuerrechtliche Korrekturvorschriften, die eine Abweichung von der handelsrechtlichen Bilanzierung erfordern. Soweit keine solchen vorliegen, darf der steuerrechtliche Gewinn gemäss Lehre nicht höher ausfallen als der in der Handelsbilanz ausgewiesene Gewinn.⁶⁴⁸ Massgabe ist der nach handelsrechtlichen Vorschriften erzielte und ausgewiesene und nicht

⁶⁴¹ Vgl. BEHNISCH, 25; BURKHALTER, Rz. 385 ff.; GLAUSER, Apports, 75 f.; REICH, Realisation, 41 f.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 66 f.; SIMONEK/HONGLER, 265; WEBER, 91 f.; für die deutsche Lehre: BALLWIESER, Massgeblichkeitsprinzip, 492; BÜHLER/SCHERPE, 193 ff. m.w.H.; DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, 1334 f.; SÖFFING, 655 f.; WEHRHEIM/FROSS, Plädoyer für eine Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips, 1348.

⁶⁴² BGer 2C_554/2013, 2C_555/2013 v. 30.1.2014, E. 2.1; BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.2; BGE 136 II 88, E. 3.1; BGE 133 I 19, E. 6.3.

⁶⁴³ ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 7; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 16; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 71.

⁶⁴⁴ BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.2; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 16; BURKHALTER, Rz. 386; GLAUSER, Apports, 75 f.; REICH, Realisation, 42.

⁶⁴⁵ REICH, Realisation, 42; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 66.

⁶⁴⁶ REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 66.

⁶⁴⁷ BGer 2C_554/2013, 2C_555/2013 v. 30.1.2014, E. 2.1.

⁶⁴⁸ BENZ, 198; GLAUSER, Apports, 75; WEBER, 92.

ein potenziell erzielbarer Gewinn.⁶⁴⁹ Aus diesem Grund sind die Wahlrechte und das Ermessen des Bilanzierenden von den Steuerbehörden anzuerkennen, soweit keine steuerlichen Korrekturvorschriften vorliegen.⁶⁵⁰

Die Schutzfunktion zugunsten des Steuerpflichtigen wird im geltenden Recht als Ausfluss der formellen Massgeblichkeit beschrieben, gilt aber gleichermaßen für die materielle Massgeblichkeit, weil der Steuerpflichtige i.d.R. in beiden Fällen die GoB und GoR im Interesse der Steueroptimierung auslegen wird. Sie ist Ausfluss der generellen Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an die Handelsbilanz. Gemäss DÖLLERER ist es bei einem Wegfall des Massgeblichkeitsgrundsatzes «ein Leichtes, die Besteuerung ohne Anhebung des Steuersatzes in der Weise zu verschärfen, dass die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben und die Vornahme von Abschreibungen eingeschränkt oder, was auf das gleiche hinausläuft, die Aktivierung angeblicher Wirtschaftsgüter vorgeschrieben wird.»⁶⁵¹ Der Massgeblichkeitsgrundsatz wird damit zu einem Schutz vor einer übermässigen Besteuerung.⁶⁵² Alternativ wird dieselbe Schutzfunktion des Massgeblichkeitsgrundsatzes auch mit der Einheit der Rechtsordnung konstituiert. Das Steuerrecht soll nicht Wertansätze und Buchungen vorschreiben, die aus handelsrechtlicher Sicht unzulässig sind.⁶⁵³ Für die Aktionäre und Gläubiger sollen dieselben Regeln gelten wie für den Fiskus.⁶⁵⁴ 171

3.2. **Schutzwirkung zugunsten der Steuerbehörden**

Die Schutzwirkung zugunsten der Steuerbehörden bzw. zulasten des Steuerpflichtigen infolge der formellen Massgeblichkeit leitet sich dadurch ab, dass der Steuerpflichtige den in der ordnungsmässigen Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn gegen sich gelten lassen muss.⁶⁵⁵ Der Steuerpflichtige muss sich in verfahrensrechtlicher Hinsicht auf der von ihm in seinen ordnungsgemäss 172

⁶⁴⁹ BGer v. 26.11.1981, ASA 1982/1983, 538, E. 1; BGer v. 5.4.1984, ASA 1984/1985, 278, E. 2 a); vgl. GLAUSER, Apports, 76; REICH, Realisation, 42.

⁶⁵⁰ REICH, Realisation, 42; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 66.

⁶⁵¹ DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, 1335.

⁶⁵² Vgl. GÜNDEL, 511; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 91; MARX, 1005; SCHÖN, Steuerbilanz, 377; WEHRHEIM/FROSS, Plädoyer für eine Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips, 1348.

⁶⁵³ BEHNISCH, 25; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 91; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11; SIMONEK/HONGLER, 265; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109; für das deutsche Recht: BÖCKING/GROS, IFRS, 2341; DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, 1335; WASSERMAYER, 45.

⁶⁵⁴ SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11.

⁶⁵⁵ BAUEN, 115; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 18; BURKHALTER, Rz. 389; HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 169; REICH, Realisation, 42; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 6.

geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage des Jahresergebnisses behaften lassen und darf sich in der Steuer- nicht günstiger rechnen als in der Handelsbilanz.⁶⁵⁶ Die im Rahmen der Veranlagung eingereichte Jahresrechnung der Steuerperiode dient den Steuerbehörden als Beweismittel, das den Steuerpflichtigen auf das in der Bilanz ausgeübte Ermessen behaftet.⁶⁵⁷ Als Resultat kann gemäss Praxis nach der Einreichung der Steuererklärung die Handelsbilanz nur korrigiert werden, wenn entweder handelsrechtswidrige Wertansätze vorliegen⁶⁵⁸ oder steuerrechtliche Vorschriften eine Abweichung vorsehen.⁶⁵⁹

- 173 Zentrales Instrument für die Schutzwirkung zugunsten des Fiskus bildet das Verbuchungsprinzip bzw. die Buchmässigkeit.⁶⁶⁰ Soweit keine steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften vorliegen, können steuerrechtlich nur diejenigen Wertansätze beansprucht werden, die in der Handelsbilanz berücksichtigt sind, während andere Aufwandsbuchungen steuerlich unbeachtlich bleiben.⁶⁶¹ Die Schutzfunktion stützt sich folglich im Wesentlichen auf die formelle Massgeblichkeit, da mit der materiellen Massgeblichkeit lediglich die GoB und GoR, aber nicht die Verbuchungen übereinstimmen müssen.⁶⁶²

4. Bilanztechnische Wirkungsweise der formellen Massgeblichkeit

4.1. Allgemeines

- 174 Als Folge der formellen Massgeblichkeit geht die Steuerbilanz unmittelbar aus der Handelsbilanz hervor, weil wegen der umgekehrten Massgeblichkeit die steuerrechtliche Gewinnermittlung auf die Bilanzierung in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung und Bilanz zurückgreifen kann, solange die materielle Massgeblichkeit nicht verletzt wird. Die Frage nach der Technik zur Verbindung zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung wird in den Steuergesetzen nicht geregelt. Aus den verfahrensrechtlichen Regelungen (Art. 125 Abs. 2 DBG bzw. Art. 43 Abs. 3 StHG) lässt sich lediglich ableiten, dass die unterzeichnete Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) der Steuererklärung beizulegen ist.⁶⁶³ Da sich die materiellen steuer-

⁶⁵⁶ BGE 141 II 83, E. 3.2; BGer 2C/515/2010 v. 13.9.2011, E. 2.2.

⁶⁵⁷ BURKHALTER, Rz. 389; REICH, Realisation, 42; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 67.

⁶⁵⁸ Sog. Bilanzberichtigung, vgl. hierzu Rz. 185 ff.

⁶⁵⁹ Vgl. Rz. 194 ff.

⁶⁶⁰ Vgl. Rz. 138.

⁶⁶¹ REICH, Realisation, 42 f.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 67.

⁶⁶² Vgl. BURKHALTER, Rz. 390.

⁶⁶³ Vgl. Rz. 116.

rechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften aus Art. 27 ff. bzw. Art. 58 ff. DBG ergeben, kann daraus nicht geschlossen werden, dass diese zwingend auch steuerrechtskonform sind. Aus diesem Grund wird in der Lehre entweder das Modell der Einheitsbilanz oder alternativ das Modell der eigenständigen Handels- und Steuerbilanzen vorgeschlagen.⁶⁶⁴

4.2. Modell der Einheitsbilanz

Nach dem Modell der Einheitsbilanz wird die der Steuererklärung beigelegte und unterzeichnete Jahresrechnung direkt massgeblich für die steuerliche Gewinnermittlung. Die Jahresrechnung wird folglich sowohl nach handels- als auch steuerrechtlichen Vorgaben erstellt. Es handelt sich damit um eine «Einheitsbilanz im Sinne des Steuerrechts»⁶⁶⁵, welche die steuerlichen Vorschriften erfüllt und gleichzeitig auch handelsrechtskonform ist. Sie setzt damit voraus, dass keine abweichenden steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften existieren oder diese im Rahmen der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit handelsrechtskonform in der Handelsbilanz verbucht werden können.⁶⁶⁶ Die Einheitsbilanz ist der Idealfall des Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgedanken des Massgeblichkeitsgrundsatzes, der keine Erstellung eines zweiten Rechnungswerks für die steuerliche Gewinnermittlung benötigt.⁶⁶⁷ Sie wird aus diesem Grund in der Praxis grundsätzlich angestrebt und ist insbesondere für KMU weit verbreitet, währenddessen sie für Unternehmen mit zunehmender Grösse aufgrund der zur Verfügung stehenden Ressourcen an Bedeutung verliert.⁶⁶⁸ Die Einheitsbilanz ergibt sich als Resultat aus einer im Einzelfall zu prüfenden und resultierenden Übereinstimmung von handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungszwecken.

175

⁶⁶⁴ Vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, § 19 lit. b StG, Rz. 73; WEBER, 58.

⁶⁶⁵ WEBER, 58.

⁶⁶⁶ Es handelt sich damit nicht um eine steuerrechtliche Einheitsbilanz nach BURKHALTER, Rz. 546 ff., da diese eine Verankerung der rechtlich umgekehrten Massgeblichkeit in das Obligationenrecht vorsehen würde.

⁶⁶⁷ Vgl. BEHNISCH, 25; BURKHALTER, Rz. 366 ff.; GÜNDEL, 510; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 95; GURTNER, Steuerobjekt, 359; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlagen, 554; HENNRICH, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 142; LAUTH, 1368; MÜLLER, 1862; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 18; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 142; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11; SIMONEK/HONGLER, 265; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109; WEHRHEIM/FROSS, Plädoyer für eine Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips, 1348.

⁶⁶⁸ Gemäss GURTNER, Steuerobjekt, 360 Fn. 8, äussert sich dies darin, dass in den Jahren 1992/1993 rund 95% aller Unternehmen aus Praktikabilitätsüberlegungen eine Handelsbilanz erstellten, die sich bezüglich des Umfangs der Abschreibungen, Rückstellungen, Wertberichtigungen usw. an den steuer- und nicht handelsrechtlichen Gesichtspunkten orientierte.

4.3. Modell der eigenständigen Handels- und Steuerbilanz

4.3.1. Grundsatz

- 176 Nach dieser Methodik wird die Jahresrechnung nur nach den handelsrechtlichen Vorschriften des Obligationenrechts erstellt und spezifische gewinnsteuerrechtliche Bestimmungen und Grundsätze werden unbeachtet belassen. Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung müssen wegen der steuerlichen Korrekturvorschriften Anpassungen vorgenommen werden, die in einer an die Jahresrechnung nach Obligationenrecht anknüpfenden separaten Aufstellung, der Steuerbilanz, erfolgen.⁶⁶⁹ Es gilt dabei zu unterscheiden, ob sich die Abweichungen nur auf eine Periode beschränken und somit die Gewinne der folgenden Jahre nicht beeinflussen oder ob unterschiedliche Wertansätze infolge der Bilanzkontinuität die Bilanzierung der folgenden Perioden beeinträchtigen.⁶⁷⁰ Während im ersten Fall eine blosser Korrektur der kaufmännischen Erfolgsrechnung genügt, muss im zweiten Fall eine Steuerbilanz im formellen und technischen Sinn erstellt werden.⁶⁷¹ Paradebeispiel bildet die oben dargestellte Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen, die im ersten Jahr aufgerechnet werden und anschliessend in den Folgeperioden über die steuerrechtlich zulässigen Abschreibungssätze gestattet werden, sodass eine mehrperiodische Divergenz zwischen Buchwerten und Gewinnsteuerwerten bzw. Handels- und Steuerbilanz resultiert.⁶⁷²
- 177 Die Steuerbilanz ergibt sich damit infolge von Bilanzkorrekturen⁶⁷³ zur Realisierung der Steuerrechtskonformität, weil die steuerrechtliche Gewinnermittlung nach dem Massgeblichkeitsgrundsatz von der handelsrechtlichen abweichen darf. Im Vergleich dazu muss bei handelsrechtswidriger Rechnungslegung sowohl Handels- und Steuerbilanz korrigiert werden. Die Handels- und Steuerbilanz weichen folglich nur bei steuerlichen Korrekturen voneinander ab, weshalb sie in der Praxis eher punktuellen steuerlichen Anpassungen als einer eigenständigen Bilanz entsprechen.⁶⁷⁴

⁶⁶⁹ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 179; GLAUSER, Apports, 172 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 58 DBG Rz. 6; REICH, Realisation, 44; WEBER, 58.

⁶⁷⁰ WEBER, 58 f.

⁶⁷¹ WEBER, 59 m.w.H.

⁶⁷² Rz. 151 f.

⁶⁷³ Vgl. Rz. 194.

⁶⁷⁴ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 179.

4.3.2. *Ablehnung der «nachträglichen umgekehrten Massgeblichkeit»*

In der Praxis werden zur Angleichung der Handels- an die Steuerbilanz rechtskräftige steuerrechtliche Aufrechnungen als Resultat einer Bilanzkorrektur regelmässig in der Handelsbilanz nachvollzogen. BÖCKLI spricht hierbei von der sog. «nachträglichen umgekehrten Massgeblichkeit»⁶⁷⁵. Durch eine erfolgsneutrale Anpassung des Eigenkapitals werden handelsrechtliche Buchungen, die steuerlich nicht akzeptiert und dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet wurden, bei gleichzeitiger Korrektur der steuerlich nicht anerkannten Passivposten bzw. der übermässig abgeschrieben oder wertberechtigten Vermögenswerte in der Handelsbilanz an die Steuerbilanz angeglichen.⁶⁷⁶ Die bereinigten Buchwerte werden dadurch massgeblich für die künftige Rechnungslegung nach Handelsrecht, sodass allfällige Differenzen zwischen Buch- und Gewinnsteuerwerten wegfallen und wiederum eine Einheitsbilanz angestrebt werden kann. 178

Eine solche Bilanzkorrektur ist aus handelsrechtlicher Perspektive als kritisch zu betrachten. Handelsrechtlich existiert mit Ausnahme von Art. 670 OR, der den spezifischen Fall der Aufwertung infolge Kapitalverlusts beschreibt und sich zudem nur an Kapitalgesellschaften widmet⁶⁷⁷, keine gesetzliche Grundlage, die eine erfolgsneutrale Eigenkapitalbuchung zulässt.⁶⁷⁸ Aus diesem Grund widerspricht eine solche Korrektur grundlegend dem Vorsichtsprinzip, weil Zuschreibungen über den Buchwerten mit Ausnahme von Art. 960b OR für Aktiven mit beobachtbarem Marktwert im Rechnungslegungsrecht grundsätzlich verboten sind.⁶⁷⁹ Wenn eine solche nachträgliche Korrekturbuchung vorgenommen würde, müsste sie sich grundsätzlich zwingend erfolgswirksam vollziehen, indem die Korrektur des Vermögenswerts bzw. Fremdkapitalpostens als ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Ertrag bzw. Aufwand (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 9 oder Abs. 3 Ziff. 6 OR) vorgenommen und 179

⁶⁷⁵ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 240.

⁶⁷⁶ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 240.

⁶⁷⁷ Art. 670 OR sieht vor, dass zur Verhinderung eines Kapitalverlusts nach Art. 725 OR solche Aufwertungen erfolgsneutral vorgenommen werden dürfen, indem die entstehende Aufwertungsreserve (Art. 671b OR) separat ausgewiesen wird. Nach Botschaft Aktienrecht, 580 f., sollen sowohl Art. 670 und 671b OR unverändert in das sich im Gesetzgebungsverfahren befindende neue Aktienrecht überführt werden (vgl. GNOS/HOHLER, 95).

⁶⁷⁸ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 241 spricht diesbezüglich von einem «Anathema» der Rechnungslegung. Als Milderung dieser Umstände ist seines Erachtens zu berücksichtigen, dass die erfolgsneutrale Eigenkapitalanpassung auf einen rechtskräftigen Entscheid eines Dritten und nicht den Eigenbeleg des Bilanzierenden zurückzuführen ist.

⁶⁷⁹ Gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 241; vgl. HWP, 62 f.

zudem im Anhang (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 OR) genauer erläutert werden. Sodann wird damit gegen das Stetigkeitsprinzip nach Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR verstossen, weil i.d.R. über die Erfolgsrechnung gebucht werden muss. Da sich diese Korrektur dogmatisch nicht herleiten lässt, ist die Zulässigkeit einer solchen «nachträglichen umgekehrten Massgeblichkeit» in Bezug auf Bilanzkorrekturen infolge handelsrechtswidriger Verbuchung zu verneinen.

C. Erkenntnisse und Fortsetzung

180 Die Untersuchung der steuerlichen Gewinnermittlung lässt erkennen, dass nach geltendem Recht die formelle und umgekehrte Massgeblichkeit gilt. Demnach werden die konkreten Werte der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung massgebend, sofern sie mit den Rechnungslegungsvorschriften nach Art. 957 ff. OR übereinstimmen und keine abweichenden steuerrechtlichen Vorschriften existieren.⁶⁸⁰ Daraus leitet sich sowohl eine Schutzfunktion für den Steuerpflichtigen als auch die Steuerbehörden ab, weil die Steuerbehörden einerseits an die handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung gebunden sind und andererseits der Steuerpflichtige auf diesen Rechenwerken behaftet werden kann.⁶⁸¹ Als Folge der formellen Massgeblichkeit müssen steuerliche Wertansätze grundsätzlich ebenfalls in der Handelsbilanz nachvollzogen werden, indem sie sich als faktische umgekehrte Massgeblichkeit entweder im Rahmen des handelsrechtlichen Ermessensspielraums bewegen oder in Form der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit über eine ausdrückliche normierte Regelung im Rechnungslegungsrecht verfügen.⁶⁸² Es lässt sich dabei erkennen, dass die handelsrechtlichen Regelungen zu den Willkürreserven (Art. 960a Abs. 4 und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR) eine solche rechtliche Umkehrmassgeblichkeit erlauben würden.⁶⁸³ Da eine solche Vorgehensweise kein gesetzgeberischer Wille war und zu einer Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung führt, deren Modernisierung verhindert sowie darüber hinaus einen Widerspruch zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verursacht, muss die Geltung der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit für das revidierte Rechnungslegungsrecht abgelehnt werden.⁶⁸⁴ Als Folge können einerseits steuerlich angestrebte Wertansätze in der Handelsbilanz nur insoweit berücksichtigt werden, als sie mit der materiellen Massgeblichkeit vereinbar sind, sodass die entsprechenden Anwendungsfälle einzelfallspezifisch bei der An-

⁶⁸⁰ Vgl. Rz. 148 f.

⁶⁸¹ Vgl. Rz. 169 ff.

⁶⁸² Vgl. Rz. 142 ff.

⁶⁸³ Vgl. Rz. 155 ff.

⁶⁸⁴ Vgl. Rz. 159 ff.

wendung der revidierten Rechnungslegungsnormen zu prüfen sind.⁶⁸⁵ Andererseits lässt sich erkennen, dass Art. 960a Abs. 4 und Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR als Grundlagen für die Bildung von Willkürreserven wegen Verstoß gegen die Handelsrechtskonformität und fehlender Möglichkeit der Rechtfertigung mit der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit aus dem Gesetz gestrichen werden müssen.⁶⁸⁶

Darauf basierend müssen in einem nächsten Schritt die Voraussetzungen der Handels- und Steuerrechtskonformität für das Massgeblichkeitsprinzip im Einzelnen vorgestellt werden, bevor anschliessend auf dieser Grundlage die Konformität der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Gewinnermittlung anhand der revidierten Rechnungslegungsnormen untersucht werden kann. 181

⁶⁸⁵ Vgl. Rz. 168.

⁶⁸⁶ Vgl. Rz. 165 ff.

§ 5 Handelsrechtskonformität und Steuerrechtskonformität als Voraussetzungen des steuerrechtlichen Massgeblichkeitsprinzips

A. Handelsrechtskonformität

1. Formelle Voraussetzungen

1.1. Allfällige Prüfung durch die Revisionsstelle

Abhängig von gewissen Grössenanforderungen müssen Kapitalunternehmen ihre Jahresrechnung grundsätzlich ordentlich oder eingeschränkt durch eine Revisionsstelle prüfen lassen (Art. 727 und 727a OR), sofern sie nicht entweder im Rahmen eines sog. *opting-out*⁶⁸⁷ vollständig auf eine Revision verzichten können oder im Falle der Stiftung durch das ZGB von einer solchen Pflicht entbunden sind (Art. 83b Abs. 2 ZGB). Da gemäss Art. 731 Abs. 1 OR bei den revisionspflichtigen Gesellschaften der Revisionsbericht vorliegen muss, bevor das zuständige Organ die Jahresrechnung genehmigen kann, wird die Prüfung der Jahresrechnung durch die Revisionsstelle für genehmigungspflichtige Unternehmen zu einer zwingenden formellen Voraussetzung für die Geltung der Handelsrechtskonformität im Rahmen des Massgeblichkeitsprinzips.⁶⁸⁸ Liegt der Revisionsbericht, der die Prüfung der Jahresrechnung beinhaltet, im Zeitpunkt der Genehmigung nicht vor, ist der Genehmigungsbeschluss nichtig (Art. 731 Abs. 3 OR) und damit handelsrechtswidrig.⁶⁸⁹ Keine Pflicht zur handelsrechtlichen Prüfung besteht für natürliche Personen, die im Rahmen eines Personenunternehmens selbständig erwerbstätig sind. 182

1.2. Genehmigung der Jahresrechnung

Unabhängig von der Revisionspflicht – ordentlich, eingeschränkt oder keine – muss die Jahresrechnung von Kapitalgesellschaften gemäss OR vom zuständigen Organ genehmigt werden, um als handelsrechtskonform zu gelten.⁶⁹⁰ Die Steuerbehörden haben sich grundsätzlich an die vom Organ genehmigte 183

⁶⁸⁷ Art. 727a Abs. 2–5 OR; DUREY/DRUEY JUST/GLANZMANN, § 26 Rz. 5.

⁶⁸⁸ Vgl. AG Art. 698 Abs. 2 Ziff. 2 und Ziff. 4 OR; KommanditAG Art. 764 Abs. 2 i.V.m. Art. 698 Abs. 2 Ziff. 2 und 4 OR; GmbH Art. 804 Abs. 2 Ziff. 3 und 5 OR; Genossenschaft Art. 879 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 OR.

⁶⁸⁹ REUTTER/RASMUSSEN, Art. 731 OR Rz. 8 m.w.H.

⁶⁹⁰ Vgl. für die AG Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR; KommanditAG Art. 764 Abs. 2 i.V.m. Art. 968 Abs. 2 Ziff. 4 OR; GmbH Art. 804 Abs. 2 Ziff. 5 OR; Genossenschaft Art. 879 Abs. 2 Ziff. 3 OR.

und eingereichte Handelsbilanz zu halten.⁶⁹¹ Nur eine genehmigte Handelsbilanz ist massgeblich für die Steuerbilanz, währenddessen eine nicht genehmigte Handelsbilanz handelsrechtswidrig ist und nicht als Veranlagungsgrundlage dienen kann.⁶⁹² Eine nicht genehmigte Jahresrechnung ist deshalb von der Veranlagungsbehörde zur Heilung dieses Mangels zurückzuweisen.⁶⁹³ Wird dieser Mangel im Anschluss trotz Mahnung nicht behoben, kann die Veranlagungsbehörde den steuerbaren Gewinn mittels pflichtgemäßem Ermessen nach Art. 130 Abs. 2 DBG schätzen.⁶⁹⁴ Der Steuerpflichtige kann sich in diesem Fall nicht im Nachhinein zu seinen Gunsten darauf berufen, dass die Bilanz nicht genehmigt worden ist.⁶⁹⁵ Folglich ist die Genehmigung der Handelsbilanz für Kapitalunternehmen eine zwingende Voraussetzung für die Handelsrechtskonformität im Rahmen des Massgeblichkeitsprinzips. Diese Pflicht besteht wiederum nicht für Personenunternehmen.⁶⁹⁶

2. Materielle Voraussetzungen

2.1. Grundsatz

184 Die Handelsrechtskonformität im materiellen Sinn verlangt, dass die nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsgemäss geführten Bücher für die steuerliche Gewinnermittlung massgeblich werden.⁶⁹⁷ Mit anderen Worten sind alle handelsrechtlichen Vorschriften zur konkreten Bilanzierung, unabhängig davon, ob sie dem Steuerpflichtigen Verbuchungsspielräume einräumen, anzuwenden, sofern die Jahresrechnung ordnungsgemäss nach den Rechnungslegungsnormen von Art. 957 ff. OR erfolgt.⁶⁹⁸ Infolge der damit resultierenden zentralen Bedeutung der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die steuerliche Gewinnermittlung muss eine im Steuerveranlagungsverfahren eingereichte Jahresrechnung von den Steuerbehörden der

⁶⁹¹ Vgl. Rz. 169; ALTORFER/ALTORFER, 274; LOCHER, Teil III, Art. 125 DBG Rz. 11; ZWEIFEL/BEUSCH, 73; ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 125 DBG Rz. 26.

⁶⁹² CAGIANUT, 142 f.

⁶⁹³ ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 125 DBG Rz. 26, wonach diese Regelung in Art. 87 Abs. 1 BdBSt explizit normiert war.

⁶⁹⁴ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 23 f.; ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 125 DBG Rz. 26.

⁶⁹⁵ FREI, 239.

⁶⁹⁶ BURKHALTER, Rz. 165; CAGIANUT, 142.

⁶⁹⁷ BGE 141 II 83, E. 3.1; BGE 137 II 353, E. 6.2; BGE 136 II 88, E. 3.1; BGE 132 I 175, E. 2.2.

⁶⁹⁸ BEHNISCH, 25; BURKHALTER, Rz. 173; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 108.

Offizial- und Untersuchungsmaxime entsprechend als Vorfrage von Amtes wegen auf ihre Handelsrechtskonformität überprüft werden.⁶⁹⁹

2.2. Steuerrechtliche Bilanzberichtigung

2.2.1. Allgemeines

Stellen die Steuerbehörden im Rahmen ihrer Prüfung eine handelsrechtswidrige Bilanz fest, muss diese infolge des Legalitätsprinzips und der Offizialmaxime für die steuerliche Gewinnermittlung korrigiert werden.⁷⁰⁰ Eine solche Bilanzberichtigung, definiert als Ersetzen eines handelsrechtswidrigen durch einen handelsrechtskonformen Wert, kann sich dabei zugunsten als auch zulasten des Steuerpflichtigen auswirken.⁷⁰¹ Gemäss Lehre kann der Anstoss für eine entsprechende Korrektur sowohl von den Steuerbehörden als auch dem Steuerpflichtigen initiiert werden.⁷⁰² Massgeblich ist, dass es sich bei der Bilanzberichtigung um eine handelsrechtliche Auslegung handelt, da lediglich handelsrechtswidrige durch handelsrechtskonforme Werte ersetzt werden. Folglich darf die Veranlagungsbehörde von einer handelsrechtskonformen Verbuchung nicht abweichen, nur weil sie als Rechnungslegungspflichtige im konkreten Fall eine unterschiedliche Bilanzierung vorsehen würde.⁷⁰³ Eine steuerrechtliche Betrachtungsweise hat im Rahmen der Bilanzberichtigung keinen Platz, sondern erfolgt bei einer allfälligen Bilanzkorrektur zur Herstellung der Steuerrechtskonformität.⁷⁰⁴

185

Zeitlich ist eine Bilanzberichtigung grundsätzlich bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung jederzeit möglich.⁷⁰⁵ Die Korrektur erfolgt in einem ersten Schritt in der Steuerbilanz und muss anschliessend auch in der Han-

186

⁶⁹⁹ BGE 141 II 83, E. 3.3; BGer 2A.275/1998 v. 6.3.2000, E. 3 bb); ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 726; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 136; ZWEIFEL/BEUSCH, 63 f.

⁷⁰⁰ ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 726; BERGER, 548; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 136; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 11; ZWEIFEL/BEUSCH, 63 f.

⁷⁰¹ ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 726; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 120; BURKHALTER, Rz. 177 ff.; ZWEIFEL/BEUSCH, 65 f.

⁷⁰² ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 726; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 120; ZWEIFEL/BEUSCH, 65 f.

⁷⁰³ Vgl. Rz. 200 zu den geschäftsmässig begründeten Aufwendungen.

⁷⁰⁴ Vgl. Rz. 194 ff.

⁷⁰⁵ BGE 141 II 83, E. 3.3; BGer 2C_787/2012, 2C_788/2012 v. 15.1.2013, E. 2.2; BGer 2A.275/1998 v. 6.3.2000, E. 3 bb); ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 726; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 123; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 15.

delsbilanz nachgeholt werden.⁷⁰⁶ Bei rechtskräftigen Veranlagungen bedingt eine nachträgliche periodengerechte Bilanzberichtigung demgegenüber ein Revisionsverfahren (Art. 147 ff. DBG) zugunsten bzw. ein Nachsteuerverfahren (Art. 150 ff. DBG) zulasten des Steuerpflichtigen.⁷⁰⁷ Sodann ist zu beachten, dass die Veranlagungsverfügungen nur in Bezug auf die Festsetzung der Steuerfaktoren, d.h. das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. der steuerbare Gewinn, sog. Dispositiv der Verfügung, rechtskräftig werden.⁷⁰⁸ Die Erwägungen, die zum Dispositiv führen, haben lediglich die Bedeutung von Motiven und können als solche nicht in materielle Rechtskraft erwachsen. Aus diesem Grund können die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, in einer späteren Periode auch abweichend beurteilt werden.⁷⁰⁹ Im Ergebnis erstreckt sich die Rechtskraft einer Veranlagung nicht auf die ihr zu Grunde liegende Handels- und Steuerbilanz.⁷¹⁰

2.2.2. Interventionsschwelle der Steuerbehörden zur Bilanzberichtigung

187 Nicht abschliessend geklärt ist, bei welcher sog. Interventionsschwelle⁷¹¹ eine Bilanzberichtigung von Amtes wegen erfolgen soll. Nach einem Teil der Lehre⁷¹² haben sich Steuerbehörden und -gerichte im Rahmen der Prüfung der materiellen Handelsrechtskonformität zurückzuhalten, weil es nicht Aufgabe der Gewinnermittlung ist, offene und umstrittene Fragen der Bilanzierung und Bewertung einer Prüfung zu unterziehen oder die kaufmännische Rechnungslegung weiterzuentwickeln.⁷¹³ Gemäss dieser sog. Offensichtlichkeitsdoktrin darf und muss deshalb lediglich bei offensichtlich handelsrechtswidrigen Ansätzen⁷¹⁴ bzw. offensichtlichen, in die Augen springenden Verstössen⁷¹⁵ gegen zwingendes Handelsrecht von der Jahresrechnung abgewichen

⁷⁰⁶ Vgl. Rz. 190.

⁷⁰⁷ BGE 141 II 83, E. 3.3; ausführlich ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 730 ff.; BERGER, 553 ff.

⁷⁰⁸ BGE 140 I 114, E. 2.4.3; BGer 2A.465/2006 v. 19.1.2007, E. 4.2.2; vgl. ZWEIFEL/BEUSCH, 67.

⁷⁰⁹ BGE 140 I 114, E. 2.4.3; BGer 2A.370/2004 v. 11.11.2005, E. 4.2; BGE 88 I 240, E. 2.

⁷¹⁰ ZWEIFEL/BEUSCH, 67.

⁷¹¹ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 137.

⁷¹² BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 138; BURKHALTER, Rz. 181; CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 67; ZWEIFEL/BEUSCH, 63 f.

⁷¹³ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 138; BURKHALTER, Rz. 181; ZWEIFEL/BEUSCH, 63 f.

⁷¹⁴ BGer 2A.315/2004 v. 22.2.2005, E. 3.2.

⁷¹⁵ BGer 2C_429/2010 v. 9.8.2011, E. 2.3.1.

werden.⁷¹⁶ Demgegenüber differenzieren und präzisieren andere Lehrmeinungen⁷¹⁷ diese Ansicht dahingehend, dass der Offensichtlichkeitsdoktrin lediglich insofern zugestimmt werden kann, als es aufgrund des mengenmässigen Umfangs der zu bewältigenden Steuerveranlagungen den Steuerbehörden rein verfahrensrechtlich gar nicht möglich sei, für alle Steuerpflichtigen umfassende Prüfungen der Handelsrechtskonformität im Sinne einer handelsrechtlichen Revision durchzuführen.⁷¹⁸ Im Rahmen der Verhältnismässigkeit nach Art. 5 Abs. 2 BV kann die Jahresrechnung jedoch nach freiem Ermessen mit Plausibilitätsprüfungen kontrolliert werden, ohne dass gleichzeitig das handelsrechtlich zulässige Ermessen für die Bilanzierenden eingeschränkt werden darf.⁷¹⁹

Nach hier vertretener Ansicht muss die Steuerbehörde grundsätzlich sämtliche handelsrechtswidrigen Buchungen korrigieren, da im System der formellen Massgeblichkeit bei fehlenden steuerlichen Korrektornormen alle handelsrechtlichen Verbuchungen unmittelbar bindend werden für die steuerliche Gewinnermittlung.⁷²⁰ Jede Abweichung von den GoB und GoR der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption führt zu einem Verstoss gegen den Massgeblichkeitsgrundsatz und bedarf deshalb der Korrektur. Die Wesentlichkeit von Fehlern äussert sich sowohl in qualitativer als auch quantitativer Hinsicht, sodass viele kleine Bilanzierungsfehler in der Summe dieselbe Wirkung wie ein einzelner grosser verursachen.⁷²¹ Die Steuerbehörden sollten deshalb ihre rechtliche Kognition der Prüfung der Handelsrechtskonformität frei wahrnehmen, wobei aus verwaltungsökonomischen Gründen die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung nur mittels Stichproben- bzw. Plausibilitätstests sichergestellt werden kann. In diesem Zusammenhang ist die von den Vertretern der Offensichtlichkeitsdoktrin geäusserte Ansicht, dass es

188

⁷¹⁶ VGer ZH SB.2011.00035 v. 23.5.2012, E. 3.3; VGer ZH SB 2011.00069 v. 7.12.2011, 3.5; VGer ZH SB.2009.00006 v. 31.3.2010, E. 2.3.2 f.; VGer ZH SB.2006.00016 v. 7.6.2006, E. 3.1; VGer ZH v. 25.9.2002, StE 2003 B 72.11 Nr. 10, E. 3.a; VGer ZH v. 17.12.1997, StE 1998 B 72.11 Nr. 7, E. 2 a); Das BGer hat sich bisher nicht ausdrücklich zur Offensichtlichkeitsdoktrin geäussert. Die in Fn.714 und 715 zitierten Urteile nehmen aber mittelbar darauf Bezug, als auf offenkundige Mängel hingewiesen wird.

⁷¹⁷ ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 728; BERGER, 552; GLAUSER, Apports, 83; HEUBERGER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 167; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 20.

⁷¹⁸ ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 727; BERGER, 552; GLAUSER, Apports, 83 f.; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 16.

⁷¹⁹ ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 727; BERGER, 552; GLAUSER, Apports, 83 f.; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 16.

⁷²⁰ Gl.M. GLAUSER, Apports, 83.

⁷²¹ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 165 und NEUHAUS/SUTER, Art. 958c OR Rz. 11 f., zum GoR der Wesentlichkeit.

nicht Aufgabe der Steuerbehörden und -gerichte sei, handelsrechtlich umstrittene Fragen der Bilanzierung und Bewertung zu lösen oder gar die kaufmännische Rechnungslegung weiterzuentwickeln, als kritisch zu betrachten.⁷²² Durch das geltende formelle Verständnis der Massgeblichkeit wird den einzelnen handelsrechtlichen Verbuchungen eine zentrale Rolle eingeräumt, die lediglich unter dem Vorbehalt eigenständiger steuerrechtlicher Gewinnermittlungsregeln nicht direkt in die Steuerbilanz fließen. Gleichzeitig lässt die Untersuchung der Rechnungslegungsnormen des Obligationenrechts erkennen, dass diese i.d.R. lediglich prinzipienorientierte GoR darstellen, die abhängig von der Auslegung der Rechnungslegungszwecke zu unterschiedlichen Ergebnissen führen und damit dem Bilanzierenden einen beträchtlichen Ermessensspielraum einräumen.⁷²³ Würden sich die Steuerverwaltung und -justiz folglich nicht mit diesen Fragestellungen beschäftigen, wäre eine zwingende Bedingung für die Funktionsweise des Massgeblichkeitsprinzips und somit der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beinahe vollständig an die Praxis und insbesondere an den Bilanzierenden selbst delegiert. Vor diesem Hintergrund scheint es zwingend, dass sich Steuerbehörden und -justiz mit der handelsrechtskonformen Bilanzierung auseinandersetzen und einen Beitrag zum Rechtsfortschritt leisten.⁷²⁴

- 189 Nichts an der Untersuchungspflicht durch die Steuerbehörden zu ändern vermag sodann eine allfällige Prüfung durch die Revisionsstelle.⁷²⁵ Im Grundsatz ist sowohl für revisionspflichtige Unternehmen als auch für selbständigwerbende natürliche Personen und das *opting-out* anwendende juristische Personen, für die beide keine Revisionspflicht besteht, von der Ordnungsmässigkeit der Buchführung und Rechnungslegung auszugehen. Würde für die Prüfung der Jahresrechnung durch die Steuerbehörden bei revisionspflichtigen Unternehmen grössere Zurückhaltung wie bei anderen Steuerpflichtigen angewendet, fände damit eine Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen zulasten der nicht Revisionspflichtigen statt. Darüber hinaus würde sich in diesem Fall die Frage stellen, ob für die Prüfung der Handelsrechtskonformität durch die Steuerbehörden ebenfalls zwischen ordentlicher, die eine umfassende Prüfung der Jahresrechnung vorsieht⁷²⁶, und eingeschränkter Revision,

⁷²² Vgl. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 138; ZWEIFEL/BEUSCH, 63.

⁷²³ Vgl. hierzu ausführlich Rz. 27 ff.

⁷²⁴ Vgl. DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, 1334.

⁷²⁵ A.M. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 138; ZWEIFEL/BEUSCH, 63 f.; gl.M. BERGER, 553.

⁷²⁶ Vgl. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 OR, wonach die Prüfung der Jahresrechnung die Ordnungsmässigkeit der Bücher, die Übereinstimmung der Jahresrechnung mit den GoR, die zuverlässige Darstellung nach der wirtschaftlichen Lage, die Einhaltung der Mindestgliederungsvorschriften sowie Prüfung der Bildung der stillen Reserven umfasst (vgl. ausführlich PFIFFNER/WATTER, Art. 728a OR Rz. 77 ff.).

die lediglich mittels prüferischer Durchsicht⁷²⁷ von einzelnen Sachverhalten auszuschliessen versucht, dass die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften entspricht⁷²⁸, unterschieden werden müsste. Würde im Umkehrschluss hingegen auch bei den nicht revisionspflichtigen Bilanzierenden eine grosse Zurückhaltung ausgeübt, würde die Bilanzierung in diesen Fällen beinahe vollständig dem Rechnungslegungsanwender überlassen, was sich infolge der formellen Massgeblichkeit unmittelbar auf die Gewinnsteuerbasis niederschlagen würde. Es lässt sich deshalb erkennen, dass nur eine verhältnismässige Prüfung der Handelsrechtskonformität durch die Steuerbehörden für alle Unternehmen, die den Massgeblichkeitsgrundsatz anwenden, zielführend sein kann.

2.2.3. Geltendmachung der Bilanzberichtigung in der Handelsbilanz

Da die Bilanzberichtigung eine handelsrechtswidrige Bilanz handelsrechtskonform macht, muss sie handelsrechtlich zur Herstellung einer ordnungsmässigen Rechnungslegung immer nachvollzogen werden.⁷²⁹ Im Unterschied zur steuerlichen Gewinnermittlung, die eine (Steuer-)Bilanzperiode bis zur rechtskräftigen Veranlagung bzw. mittels des anschliessenden Revisions- oder Nachsteuerverfahrens zeitlich offen lassen bzw. wieder öffnen und dementsprechend Bilanzberichtigungen periodengerecht berücksichtigen kann, darf die Handelsbilanz nach Obligationenrecht mangels gesetzlicher Grundlage nicht retrospektiv angepasst werden.⁷³⁰ Es würde anderenfalls ein Verstoss gegen die Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion vorliegen.⁷³¹ Aus diesem Grund müssen Bilanzierungsfehler handelsrechtlich i.d.R. immer in der laufenden Periode der Entdeckung und infolge des Vorsichtsprinzips erfolgswirksam als periodenfremder Aufwand oder Ertrag mit entsprechender Erläuterung im Anhang (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 OR) berücksichtigt werden.⁷³² Nur in Ausnahmefällen können gemäss HWP schwerwiegende Fehler, die gemäss BRÜLISAUER/MÜHLEMANN bei substanziiell zu tiefem oder zu hohem Gewinnausweis vorliegen⁷³³, ein Zurückziehen der Jahresrechnung

190

⁷²⁷ Sog. *review* (vgl. PFIFFNER/WATTER, Art. 729a OR Rz. 13).

⁷²⁸ Vgl. Art. 729a Abs. 1 Ziff. 1 OR; vgl. zur sog. negativ formulierten Stellungnahme zum Prüfungsergebnis PFIFFNER/WATTER, Art. 729a OR Rz. 12 ff.

⁷²⁹ Gl.M. BURKHALTER, Rz. 259 f.

⁷³⁰ Dies im Vergleich zu den anerkannten Standards der Rechnungslegung (IAS 8 und Swiss GAAP FER RK 30), die für wesentliche Bilanzierungsfehler eine Neuerstellung des Vorjahresabschlusses, sog. *restatement* (IAS 8.42), vorsehen.

⁷³¹ HWP, 41.

⁷³² BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 198; HWP, 41.

⁷³³ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 131.

durch den Verwaltungsrat erfordern, die nach Korrektur gegebenenfalls neu geprüft und dem zuständigen Organ nochmals vorgelegt werden muss.⁷³⁴

2.3. Abgrenzung zur Bilanzänderung

2.3.1. Begriff der Bilanzänderung

191 Gemäss steuerlicher Lehre und Rechtsprechung gilt es die Bilanzberichtigung von der Bilanzänderung, die den Ersatz eines handelsrechtskonformen durch einen anderen handelsrechtskonformen Wert beschreibt, abzugrenzen.⁷³⁵ Eine Bilanzänderung ist gemäss BGer nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig, währenddessen eine nachträgliche Änderung der Bilanz im Veranlagungsverfahren nur akzeptiert wird, wenn sich zeigt, dass der Bilanzierende in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat.⁷³⁶ Schranke für die Bilanzänderung bildet dabei der Grundsatz von Treu und Glauben.⁷³⁷ Ausgeschlossen sind vor diesem Hintergrund insbesondere Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden.⁷³⁸

2.3.2. Handelsrechtliche Zulässigkeit einer Bilanzänderung

192 Aus handelsrechtlicher Perspektive folgt das Rechnungslegungsrecht grundsätzlich dem Stichtagsprinzip.⁷³⁹ Nach diesem GoR sind für den Ansatz und die Bewertung die Verhältnisse am Bilanzstichtag massgebend.⁷⁴⁰ Eine Bi-

⁷³⁴ HWP, 41.

⁷³⁵ BGE 141 II 83, E. 3.3; BGer 2C_515/2010 v. 13.9.2011, E. 2.2; BGer 2C_29/2012 v. 16.8.2012, E. 2.1; BGer 2A.275/1998 v. 6.3.2000, E. 3 a) bb); CAGIANUT/HÖHN, § 4 Rz. 68; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 23 m.w.H.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 67b.

⁷³⁶ BGE 141 II 83, E. 3.3; BGer 2C_29/2012 v. 16.8.2012, E. 2.1; BGer 2A.275/1998 v. 6.3.2000, E. 3a) bb); LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 23; a.M. REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 67b, nach dem sich ein solches rigoroses Änderungsverbot weder aus ausdrücklichen gesetzlichen Bestimmungen noch aus verfahrensrechtlichen Grundsätzen ableiten lässt, weil die Steuererklärung keine konstitutive Wirkung hat, sodass die mit der Steuererklärung vorgebrachten Behauptungen grundsätzlich bis zur Eintritt der Rechtskraft geändert werden können.

⁷³⁷ Vgl. LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 23; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 67b.

⁷³⁸ BGer 2C_29/2012 v. 16.8.2012, E. 2.1; BGer 2P.140/2004 v. 9.12.2004, E. 5.4.

⁷³⁹ Vgl. BENZ, 145; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 249 ff.

⁷⁴⁰ BENZ, 145 m.w.H.; Das Obligationenrecht äussert sich nicht dazu, wie rechnungsrelevante Informationen zwischen Bilanzstichtag und dem Bilanzerstellungstag in der Bilanz und Erfolgsrechnung zu berücksichtigen sind, sondern verlangt alleine,

lanzänderung als reine Sinnesänderung des Rechnungslegungspflichtigen⁷⁴¹ ist folglich für die laufende Bilanzperiode nur zulässig, wenn sie mit der geltenden Rechnungslegungskonzeption und insbesondere dem Stichtagsprinzip in Einklang steht. Für revisions- und genehmigungspflichtige Unternehmen ist zudem zu beachten, dass Bilanzänderungen i.d.R. von der Revisionsstelle und dem zuständigen Organ kontrolliert bzw. genehmigt werden müssen, sodass die Vornahme von Bilanzänderungen grundsätzlich nur bis zum Abschluss der Prüfung der Revisionsstelle und insbesondere der Genehmigung durch das verantwortliche Organ zulässig scheinen.⁷⁴²

Für diese Unternehmen decken sich im Ergebnis die Vorgaben des Handelsrechts für die Zulässigkeit von Bilanzänderungen sowohl inhaltlich als auch zeitlich mit der steuerlichen Betrachtungsweise, weil die Steuererklärung i.d.R. erst nach der Erfüllung der formellen Voraussetzungen der Handelsrechtskonformität eingereicht werden kann.⁷⁴³ Nach der Einreichung der Steuererklärung bedingt eine nachträgliche Bilanzänderung eine Bestätigung durch die Revisionsstelle sowie das zuständige Organ, was gemäss generellem Verbot einer retrospektiven Anpassung der Jahresrechnung ausgeschlossen scheint.⁷⁴⁴ Aus Sicht des Gleichbehandlungsgebots scheint es zweckmässig, dass diese Regelung der nachträglichen Bilanzänderung auch für Unternehmen gilt, die weder einer Revisions- noch Genehmigungspflicht unterliegen, wobei in beiden Fällen der entschuldbare Irrtum über die steuerlichen Folgen berücksichtigt werden muss.⁷⁴⁵

193

dass wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag im Anhang zu erläutern sind (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 13 OR). Nach Ansicht der Lehre, die grundsätzlich den anerkannten Rechnungslegungsstandards entspricht (vgl. IAS 1.10; Swiss GAAP FER RK 11 und 28), dürfen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag nur in der Bilanz und Erfolgsrechnung beachtet werden, wenn die den Wert bestimmende, wesentliche Tatsache, d.h. die Ursache des Ereignisses, bereits vor dem Bilanzstichtag eingetreten war (BENZ, 145; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 256 ff.; BÖCKLI, Probleme und Lösungsansätze, 827 ff.). Diese sog. wertaufhellenden Tatsachen sind abzugrenzen von den sog. wertbegründenden Tatsachen nach dem Bilanzstichtag, deren Ursache sich aus Ereignissen nach dem Bilanzstichtag ergeben und deshalb nur im Anhang berücksichtigt werden dürfen (BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 256 ff.; BÖCKLI, Probleme und Lösungsansätze, 827 ff.; HÜTTCHE, Art. 960a OR Rz. 26).

⁷⁴¹ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 133.

⁷⁴² Vgl. Rz. 182 f. zu den formellen Voraussetzungen der Handelsrechtskonformität.

⁷⁴³ Vgl. Rz. 183.

⁷⁴⁴ Vgl. Rz. 190.

⁷⁴⁵ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 729 m.w.H.

B. Steuerrechtskonformität

1. Bilanzkorrekturen als Ersatz steuerrechtswidriger Werte

- 194 Die Bilanzkorrektur⁷⁴⁶, Bilanzanpassung⁷⁴⁷ oder steuerliche Aufrechnung beschreibt das Ersetzen von steuerrechtswidrigen mit steuerrechtskonformen Werten.⁷⁴⁸ Sie ist die zweite zwingende Voraussetzung für die Geltung des Massgeblichkeitsprinzips, weil eine handelsrechtskonforme Bilanz für die steuerliche Gewinnermittlung nur massgebend sein kann, wenn sie mit den steuerrechtlichen Vorschriften übereinstimmt. Aus diesem Grund muss neben der Prüfung der Handelsrechtskonformität gleichzeitig die Konformität mit den steuerrechtlichen Prinzipien untersucht werden. Liegen abweichende Vorschriften vor, durchbrechen diese die Anbindung an die Handelsbilanz, sodass handels- und steuerrechtliche Werte divergieren können, wobei aufgrund der Umkehrmassgeblichkeit versucht wird, die Buchmässigkeit durch Änderung der handelsrechtlichen Werte – im Rahmen des handelsrechtlichen faktisch Möglichen – herzustellen.⁷⁴⁹ Die Bilanzkorrektur kann sich dabei grundsätzlich sowohl zugunsten als auch zulasten des Steuerpflichtigen auswirken. Als Folge der Untersuchungsmaxime obliegt es der veranlagenden Steuerbehörde, die Steuerrechtskonformität zu überprüfen. Zugleich muss der Steuerpflichtige im Rahmen der Kooperationsmaxime die Steuerveranlagung durch angemessene Zusammenarbeit mit den Steuerbehörden unterstützen.⁷⁵⁰
- 195 In zeitlicher Hinsicht sind Bilanzkorrekturen im Rahmen der steuerrechtlichen Veranlagung bis zum Eintritt der Rechtskraft zulässig. Eine anschließende steuerrechtliche Korrektur ist grundsätzlich nur im Rahmen eines Revisions- oder Nachsteuerverfahrens gemäss Art. 147 ff. DBG; Art. 51 StHG und Art. 151 ff. DBG; Art. 53 f. StHG gestattet. Wie bereits für die Bilanzberichtigung erwähnt, wird für die Bilanzkorrektur die Veranlagung ebenfalls nur in Bezug auf die Festsetzung der Steuerfaktoren rechtskräftig.⁷⁵¹ Die Wirtschafts- und Rechtslage können in einer späteren Periode auch abweichend beurteilt werden.

⁷⁴⁶ BURKHALTER, Rz. 183; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlagen, 553; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 77; WEBER, 102; In der Lehre wird der Begriff Bilanzkorrektur teilweise auch als Oberbegriff für die Bilanzänderung und Bilanzberichtigung verwendet. Nachfolgend soll jedoch die Bilanzkorrektur als steuerrechtlicher Begriff von der Bilanzänderung und Bilanzberichtigung abgegrenzt werden.

⁷⁴⁷ BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 116, 143 ff.

⁷⁴⁸ BURKHALTER, Rz. 183.

⁷⁴⁹ Vgl. Rz. 168.

⁷⁵⁰ REICH, Steuerrecht, § 26 Rz. 23 ff.

⁷⁵¹ Vgl. Rz. 186.

2. Erfordernis der steuerlichen Korrektornormen infolge Zweckdivergenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung

In der herrschenden Lehre⁷⁵² und Rechtsprechung⁷⁵³ werden steuerrechtliche Korrektornormen mit den unterschiedlichen Zielsetzungen für die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung beschrieben. Im Umfang, in dem «handelsrechtliche und steuerrechtliche Wertvorstellungen nicht miteinander vereinbart werden können»⁷⁵⁴, müssen steuerliche Gewinnermittlungsregeln zur Verwirklichung der steuergesetzlichen Ziele herbeigezogen werden.⁷⁵⁵ Konstitutiv für das Ausmass der Korrektornormen ist folglich die Ermittlung der Zweckkonvergenz oder -divergenz zwischen Handels- und Steuerbilanz. Abhängig davon ergibt sich entweder die Notwendigkeit einer Vielzahl von steuerlichen Abweichungen von der handelsrechtlichen Rechnungslegung, sodass die formelle Anknüpfung an die Handelsbilanz an Bedeutung verliert, oder im Umkehrschluss wird durch eine hohe Zweckübereinstimmung die Schutzfunktion durch die Anknüpfung an die handelsrechtliche Bilanzierung betont, damit steuerrechtliche Korrekturen nur punktuell und mit besonderer Rechtfertigung erfolgen dürfen.

Die Handelsbilanz befindet sich für eine Vielzahl von Adressaten mit teilweise divergierenden Interessen im Spannungsfeld zwischen Informations- bzw. Rechenschaftszweck einerseits und Kapitalerhaltungs- bzw. Ausschüttungs-bemessungszweck andererseits, sodass für das revidierte Rechnungslegungsrecht nur die Abkoppelungsthese zur Anwendung gelangen kann.⁷⁵⁶ Im Vergleich dazu zielt die Steuerbilanz auf eine den verfassungsmässigen Grundsätzen gerecht werdende Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit mit dem Fiskus als Adressat ab, die aufgrund von ausserfiskalischen, u.U. wirtschaftsfördernden Massnahmen teilweise durchbrochen wird.⁷⁵⁷ Bereits im Grundsatz lässt sich damit erkennen, dass die Zielsetzungen von Handels- und Steuerbilanz durchaus voneinander abweichen können. So spielt nament-

⁷⁵² BEHNISCH, 24; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 144; GLAUSER, Steueraspekte, 344; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 854; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 97; GURTNER, Steuerobjekt, 360; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlagen, 555 f.; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 78 ff.; REICH, Realisation, 283; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 68; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 9 f.; SIMONEK/HONGLER, 263; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 117.

⁷⁵³ BGE 143 II 8, E. 7.1; BGer 2C_309/2013, 2C_310/2013, E. 2.4.2; BGer 2A.457/2001 v. 4.3.2002, E. 3.4.

⁷⁵⁴ REICH, Realisation, 283.

⁷⁵⁵ SCHULER, 200.

⁷⁵⁶ Vgl. ausführlich Rz. 12 ff.

⁷⁵⁷ Vgl. hierzu Rz. 124 ff.

lich der Gläubigerschutz für den Fiskus keine Rolle, währenddessen er für das Handelsrecht weiterhin ein wesentlicher Massstab bleibt⁷⁵⁸ und durch die Abkoppelungsthese die handelsrechtliche Bilanzierung wesentlich prägt.⁷⁵⁹ Umgekehrt sind wirtschaftsfördernde oder standortpolitische Massnahmen der Handelsbilanz unbekannt, da es nicht deren Aufgabe entspricht. Für die steuerliche Gewinnermittlung beschreiben sie hingegen gewünschte oder politisch in Kauf genommene Nebenfunktionen.⁷⁶⁰

- 198 In der Lehre drückt sich diese Diskussion um die Zweckkongruenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung im Wesentlichen durch zwei Extrempositionen aus. Nach einem Teil der Lehre stimmen die Zwecke der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Gewinnermittlung mehrheitlich überein, sodass die Handelsbilanz der geeignete Massstab für die Steuerbilanz bildet und nur in Ausnahmefällen davon abgewichen werden muss.⁷⁶¹ Die Gegenposition erachtet das Massgeblichkeitsprinzip für die steuerliche Gewinnermittlung als ungeeignet, weil die Handelsbilanzzwecke einer der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Besteuerung nicht gerecht werden und deshalb inkompatibel sind.⁷⁶² Letztere Position wird dabei insbesondere in der deutschen Lehre vertreten. Im deutschen Diskurs steht nämlich nicht die Frage nach der Zweckkongruenz zur Ermittlung des Korrekturumfangs von steuerlichen Bilanzregeln im Vordergrund, sondern die Zukunft des

⁷⁵⁸ HENNRICHS, § 9 Rz. 111.

⁷⁵⁹ Vgl. Rz. 52 f. und insbesondere Abbildung 2.

⁷⁶⁰ Zu beachten ist sodann, dass sich bereits innerhalb der rechtlich isolierten Teilordnungen der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung Zielkonflikte in der Ausgestaltung der Bilanzauffassungen offenbaren, sodass Zweckdivergenzen über die eigene rechtliche Teilordnungsgrenze hinaus kaum zu verblüffen vermögen. Konkret zeigt sich dies zum einen im Rechnungslegungsrecht im Zielkonflikt zwischen Kapitalerhaltungs- und Informationsfunktion. Zum anderen stehen Steuervergünstigungen zur Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage mit einer periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit regelmässig im Spannungsfeld.

⁷⁶¹ Sog. Stille Teilhaber-These (vgl. nachfolgend Rz. 229 ff.); Für die Schweiz explizit: BENZ, 190 ff.; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109; WEIDMANN, 105 f.; für Deutschland: BALLWIESER, Möglichkeiten und Grenzen der Erstellung einer Einheitsbilanz, 577 ff.; BÖCKING/GROS, IFRS, 2340; DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, 1333 ff.; KNOBBE-KEUK, 27; MARX, Teilhabertese, 1005; MOXTER, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 195 ff.; SCHÖN, Steuerbilanz, 377; SCHÖN, Zukunft für das Massgeblichkeitsprinzip, 51 f.; WEHRHEIM/FROSS, Wider die Aushöhlung des Massgeblichkeitsprinzips, 198 f.

⁷⁶² Das Massgeblichkeitsprinzip wird in diesem Zusammenhang u.a. als Relikt aus dem 19. Jahrhundert bezeichnet (WEBER-GRELLET, § 5 EStG Rz. 27; vgl. KORT, 53 ff.; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 17 f.; SCHNEIDER, 713 ff.; WEBER-GRELLET, Abschaffung des Massgeblichkeitsgrundsatzes, 146 ff.; WEBER-GRELLET, Grundfragen und Zukunft der Gewinnermittlung, 2298 ff.; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, 2659 ff.).

Massgeblichkeitsgrundsatzes wird generell angezweifelt. Als Extremposition werden deshalb das Festhalten am Massgeblichkeitsprinzip bei gleichzeitigen sachlich begründeten Modifikationen für die steuerliche Gewinnermittlung auf der einen Seite und die vollständige Aufgabe des Massgeblichkeitsgrundsatzes mit Einführung eigenständiger Gewinnermittlungsregeln auf der anderen Seite diskutiert.⁷⁶³ In der Schweiz hingegen wurde bisher noch nie die vollständige Aufgabe des Massgeblichkeitsprinzips gefordert. Dennoch entfernen sich zahlreiche Lehrmeinungen mit der Forderung nach Aufgabe der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit infolge unterschiedlicher Ziele von Handels- und Steuerbilanz von einer zu engen Anbindung an die Handelsbilanz.⁷⁶⁴

Die Schwierigkeit entsteht dadurch, dass sich für die handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen im Rahmen der Abkoppelungsthese eine Bilanzierungskonzeption ableiten lässt, die sich an den massgebenden Rechnungslegungszwecken misst. Demgegenüber lässt sich für die steuerliche Gewinnermittlung aus den verfassungsmässigen Prinzipien nur schwer ein Bilanzierungssystem konkretisieren, weil diese Grundsätze zwar Leitlinien wie das Periodizitäts- und Totalgewinnprinzip für die Ausgestaltung einerseits, aber keine qualitativen Vorgaben im Sinne von GoR für die konkrete Bilanzierung andererseits vorzugeben vermögen.⁷⁶⁵ Auf der Zweckebene lässt sich daher lediglich erkennen, dass die Wertvorstellungen von Handels- und Steuerbilanz teilweise zu divergieren scheinen. Aufgrund der abstrakten Betrachtungsweise bleibt allerdings unklar, in welchen Bereichen und in welchem Umfang diese unterschiedlichen Zielsetzungen in der konkreten Bilanzierung wirken. Es gilt deshalb in einem nächsten Schritt für die Festlegung der Bilanzkorrekturen die gesetzlich normierten Korrekturvorschriften zu beleuchten, weil nach dem steuergesetzlichen Gewinnbegriff gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG; Art. 24 Abs. 1 StHG sowohl geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand als auch der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge zum handelsrechtlichen Gewinn hinzugerechnet werden müssen.⁷⁶⁶

199

⁷⁶³ Vgl. ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Plädoyer, 1060 m.w.H.; HENNRICHS, § 9 Rz. 110; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 149 ff.

⁷⁶⁴ BURKHALTER, Rz. 662; GLAUSER, Apports, 173 f.; GLAUSER, Steueraspekte, 344; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 389; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 854 ff.; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 115 ff.

⁷⁶⁵ Vgl. Rz. 111.

⁷⁶⁶ Vgl. Rz. 118 f.

3. **Beurteilung der Zweckkongruenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung anhand der unmittelbaren steuerlichen Korrektornormen**

3.1. **Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen**

3.1.1. *Allgemeines*

200 Gemäss HÖHN/WALDBURGER sind bei den Aufwendungen als Belastungen der Erfolgsrechnung zwei Arten abzugrenzen: Erstere betreffen Aufwendungen, die zu einem Vermögensabfluss aus dem Unternehmen führen (z.B. Material- oder Lohnkosten), während zweite den Gewinn der Unternehmung reduzieren, ohne einem unmittelbaren Abfluss von Vermögenswerten entgegenzustehen, weil sie lediglich einer Vermögensminderung innerhalb der Unternehmungssphäre Rechnung tragen (insbesondere Abschreibungen und Rückstellungen).⁷⁶⁷ Alle diese Belastungen müssen für ihre Abzugsfähigkeit mit den steuerrechtlichen Vorschriften übereinstimmen. Als kritischer Punkt steht bei den Aufwendungen mit Vermögensabfluss die unzulässige Schmälerung des Gewinnsteuersubstrats und bei Aufwendungen ohne Vermögensabfluss das Periodizitätsprinzip im Vordergrund, sodass der Aufwand einerseits von den aktivierungspflichtigen und andererseits von den geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen abgegrenzt werden muss.⁷⁶⁸ Letztere betreffen dabei die Abgrenzung zu den privaten Aufwendungen, d.h. die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes mit nahestehenden Personen, und können sich auch auf übersetzte Rückstellungen oder Abschreibungen beziehen.

201 Eine Begriffsdefinition des geschäftsmässig begründeten Aufwands fehlt in den Steuergesetzen. In Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG findet sich lediglich eine beispielhafte Auflistung von geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen.⁷⁶⁹ In der Lehre sind dementsprechend verschiedene Definitionen und Herangehensweisen für die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit vorhanden. Gemäss HÖHN/WALDBURGER ist das Kriterium der Abzugsfähigkeit erfüllt, wenn der Aufwand einem geschäftlichen Zweck dient, d.h., wenn ein hinreichender sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwand und Geschäftsbetrieb besteht, weil der Unternehmenszweck im Wesentlichen die

⁷⁶⁷ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 78.

⁷⁶⁸ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 79.

⁷⁶⁹ Diese umfassen Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens; geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen oder Rückstellungen; Einlagen in die Reserven; Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen; sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

Unternehmenstätigkeit, mit der die Aufwendung im Zusammenhang stehen muss, bestimmt.⁷⁷⁰ LOCHER und KÄNZIG vertreten die Ansicht, dass die Geschäftsmässigkeit von Aufwendungen durch die Betriebs- und Unternehmungswirtschaftslehre zu beurteilen ist.⁷⁷¹ Ihres Erachtens sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie aus unternehmungs- bzw. betriebswirtschaftlicher Sicht geeignet sind, das Unternehmensziel und insbesondere das Erhaltungsziel bezüglich des investierten Kapitals zu erreichen.⁷⁷² Einigkeit herrscht in der Lehre darüber, dass die tatsächliche Notwendigkeit der Aufwendungen im Einzelnen unentbehrlich bleibt, solange ein objektiver Zusammenhang zwischen Aufwand und Unternehmenstätigkeit besteht.⁷⁷³ Mit anderen Worten ist es den Steuerbehörden untersagt, ihr Ermessen an Stelle desjenigen des Geschäftsführers zu setzen, weil der wirtschaftliche Nutzen und Erfolg einer Aufwendung für die Frage der Abzugsfähigkeit nicht relevant sein darf.⁷⁷⁴ In der Rechtsprechung wird deshalb postuliert, dass alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zu den Aufwendungen zu zählen ist, steuerlich akzeptiert werden muss.⁷⁷⁵ Nach REICH muss die bundesgerichtliche Denkfigur des ordentlichen und korrekten Kaufmanns, wonach nicht als geschäftsmässig begründet betrachtet werden kann, was einem sachgemässen Geschäftsgebaren widerspricht und nach allgemeiner kaufmännischer Auffassung in guten Treuen nicht im Interesse des Unternehmensziels verausgabt wird, allerdings als kritisch betrachtet werden, da dieser Korrekturmassstab die Gefahr birgt, dass die Steuerbehörden anstelle des Kaufmanns über Zweck und Ordnungsmässigkeit von Transaktionen urteilen.⁷⁷⁶ Seines Erachtens muss «alles, was im konkreten Fall in guten Treuen mit Blick auf die Gewinnerzielung verausgabt wird, [...] steuerlich abziehbar [sein], auch wenn der ordentliche und korrekte Kaufmann möglicherweise anders gehandelt hätte.»⁷⁷⁷

Gemeinsamer Nenner für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen von Lehre und Praxis ist gemäss SIMONEK, dass ein geschäftsmässiger Aufwand sachlich kausal mit dem Unternehmenszweck und der geschäftlichen Tätigkeit des Unternehmens im Zusammenhang stehen muss.⁷⁷⁸ Der Begriff der geschäfts-

202

⁷⁷⁰ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 54; BGer 2A.457/2001 v. 4.3.2002, E. 3.4.

⁷⁷¹ KÄNZIG, Kostenrechnung, 84; KÄNZIG, Unternehmensgewinn, 110 ff.; LOCHER, Teil II, Art. 59 DBG Rz. 2.

⁷⁷² LOCHER, Teil II, Art. 59 DBG Rz. 2.

⁷⁷³ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 54; LOCHER, Teil II, Art. 59 Rz. 2 DBG; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 70.

⁷⁷⁴ BGer v. 26.11.1981, ASA 1982/1983, 538, E. 1; BARTHOLET, 67; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 185.

⁷⁷⁵ BGE 113 Ib 114 = Pra 1987 Nr. 239, E. 2 c).

⁷⁷⁶ REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 71.

⁷⁷⁷ REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 71.

⁷⁷⁸ SIMONEK, Rechtsgutachten, 25 m.w.H.

mässigen Begründetheit bezieht sich i.d.R. auf die Beurteilung des im Einzelfall infrage stehenden Aufwandpostens.⁷⁷⁹

3.1.2. Enge Anlehnung an die handelsrechtliche Rechnungslegung im Grundsatz

- 203 Betrachtet man die Gesetzssystematik, folgert sich eine enge Anlehnung an der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die Beurteilung der Geschäftsmässigkeit von Aufwendungen, weil vom Ausgangspunkt des Saldos der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung nur geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen hinzugerechnet werden. Im Grundsatz kommt der Handelsbilanz damit eine hohe Beweiskraft für die Begründung von geschäftsmässigen Aufwendungen zu.⁷⁸⁰ Zwar kennt die handelsrechtliche Rechnungslegung weder eine Aufwands- noch Ertragsdefinition. Dennoch kann aus den GoB und GoR und den formellen Gliederungsvorschriften der Erfolgsrechnung⁷⁸¹ auf den materiellen Gehalt der in der betriebswirtschaftlichen Lehre und Praxis entwickelten geschäftsmässigen Aufwendungen geschlossen werden.⁷⁸² Da die Rechnungslegung die zuverlässige Darstellung der wirtschaftlichen Lage bezweckt, scheint es grundsätzlich inhärent, dass nur als Aufwand belastet wird, was im Interesse des Unternehmensziels erfolgt. Die handelsrechtliche Rechnungslegung scheint auf diese Weise die steuerliche Forderung nach dem sachlich kausalen Zusammenhang der Aufwendung mit dem Unternehmenszweck und der geschäftlichen Tätigkeit des Unternehmens für die Anerkennung als geschäftsmässig begründeter Aufwand im Grundsatz erfüllen zu können.⁷⁸³
- 204 Während die handelsrechtliche Rechnungslegung «Höchstwerte zur Bewertung von Aktiven festlegt und die Betriebswirtschaftslehre nach den «richtigen» Werten sucht, stehen steuerrechtlich die Mindestwerte (Bewertungsun-

⁷⁷⁹ SIMONEK, Rechtsgutachten, 23.

⁷⁸⁰ Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 328; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 180; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 69.

⁷⁸¹ Abhängig von der Anwendung des Gesamtkostenverfahrens, das sich an den Kostenarten orientiert (Art. 959b Abs. 2 OR, oder Umsatzkostenverfahrens, das die Aufwendungen auf die Kostenstellen verteilt (Art. 959b Abs. 3 OR) variiert die Darstellung der Erfolgsrechnung, führt aber zu demselben Ergebnis. Während für das Gesamtkostenverfahren Materialaufwand, Personalaufwand, Abschreibungen und Wertberichtigungen sowie Finanzaufwand die wesentlichen Positionen bilden, unterteilt das Umsatzkostenverfahren in Anschaffungs- und Herstellungskosten der verkauften Produkte und Dienstleistungen (sog. *cost of goods sold*), Verwaltungs- und Vertriebsaufwand und Finanzaufwand (vgl. BAUMANN/SPICHTIGER, 878).

⁷⁸² Vgl. ausführlich HWP, 263 ff.; LOCHER, Teil II, Art. 59 DBG Rz. 9 ff.

⁷⁸³ Vgl. Rz. 201 f.

tergrenzen) im Zentrum»⁷⁸⁴, sodass in der Handelsbilanz gebildete Willkürreserven zur sachgerechten Besteuerung i.d.R. aufgerechnet werden müssen, weil sie nicht mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Einklang stehen.⁷⁸⁵ Dies ist unbestritten gemäss steuerrechtlicher Lehre und Rechtsprechung. So hält SPORI fest, dass die bisherigen steuerlichen Korrekturvorschriften vorrangig den Zweck verfolgten, der handelsrechtlich schier unbegrenzt möglichen Unterbewertung von Aktiven und Überbewertung von Passiven Grenzen zu setzen.⁷⁸⁶ Umgesetzt wird diese Aufgabe mit Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG, indem namentlich geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (Lemma 2) aufgerechnet werden und zugl. geschäftsmässig nicht begründete Rückstellungen nach Art. 63 Abs. 2 DBG dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen sind. Dieses Verbot von Willkürreserven deckt sich, wie bereits ausführlich diskutiert⁷⁸⁷, mit der Auffassung der handelsrechtlichen Rechnungslegung, da willentlich gebildete, übermässige Reserven weder mit der Informations- noch Kapitalerhaltungsfunktion konform sind und deshalb mit den einzelnen Rechnungslegungsnormen im Widerspruch stehen. Im Ergebnis erfolgt damit eine Bestätigung der angestrebten engen Auslegung der Korrektornorm, weil solche Willkürreserven nach hier vertretener Ansicht bereits im Rahmen der Handelsrechtskonformität korrigiert werden müssten. Die Aufgabe der handelsrechtlichen Normen zu den Willkürreserven würde folglich die Zweckkonformität zwischen Handels- und Steuerbilanz zusätzlich erhöhen.⁷⁸⁸

Darüber hinaus vermögen die in Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG genannten Beispiele der geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen keine Anhaltspunkte für eine abweichende Zwecksetzung von Handels- und Steuerbilanz nachzuweisen, da sämtliche Korrekturen grundsätzlich bereits Bestandteil einer handelsrechtskonformen Rechnungslegung sind und somit die enge Anlehnung an die Handelsbilanz hervorheben.⁷⁸⁹ Die Korrekturvorschriften

205

⁷⁸⁴ BGer 2C_1155/2014 v. 1.2.2016, E. 3.3.1; BGer 2C_309/2013, 2C_310/2013 v. 18.9.2013, E. 2.4.2; BGer 2A.458/2002 v. 15.10.2004, E. 4.1; BGer 2A.157/2001 v. 11.3.2002, E. 2d.

⁷⁸⁵ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 145; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 387; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlagen, 554; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 78, 88 f.; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 10.

⁷⁸⁶ SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 117.

⁷⁸⁷ Vgl. Rz. 70 ff.

⁷⁸⁸ Gl.M. BEHNISCH, 24 Fn. 13.

⁷⁸⁹ So ergibt sich für aktivierungspflichtige Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung (Art. 58 Abs. 1 Bst. b Lemma 1) die Aktivierungspflicht grundsätzlich nach Art. 959 Abs. 2 OR, wonach alle Kosten, welche die genannten Kriterien erfüllen, aktiviert werden müssen (vgl. Rz. 281 ff.). Für Einlagen in die Reserven (Lemma 3) wird aufgrund des Systems der doppelten Buchhaltung generell eine korrespondierende Buchung in der Bilanz (Erhöhung Aktivum oder Reduktion

unterstreichen gemäss REICH die kaufmännischen Bilanzierungs- und Bewertungsregeln, die in der handelsrechtlichen Bilanzierungspraxis regelmässig nur unzureichend befolgt werden.⁷⁹⁰ Ähnlich argumentieren BLUMENSTEIN/LOCHER, wonach die steuerlichen Korrekturvorschriften lediglich in Bezug auf Bewertungsfragen, indem nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen aufgerechnet werden, als konstitutiv erachtet werden.⁷⁹¹

3.1.3. Ausserfiskalische Zielsetzungen als Ausnahmen

- 206 Die beschriebene hohe Konformität betreffend die Beurteilung der Geschäftsmässigkeit von Aufwendungen zwischen Handels- und Steuerbilanz verliert an Bedeutung, wenn das Steuerrecht ausserfiskalische Zielsetzungen verfolgt und Aufwendungen entweder aus sozial-, gesellschafts- und wirtschaftspolitischen Gründen als geschäftsmässig nicht begründet oder im Umkehrschluss aus wirtschafts- und standortpolitischen Gründen über die Ge-

Passivum gegen Eigenkapital) vorausgesetzt, sodass eine erfolgsneutrale Buchung erfolgt. Demgegenüber verstossen Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten stillen Reserven stammen (Lemma 4), d.h. die direkte Verbuchung der Erträge in die Reserven ohne Abbildung in der Erfolgsrechnung, gegen das Saldierungsverbot (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 OR), das Vollständigkeitsgebot (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 OR), das Verlässlichkeitsgebot (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 OR) sowie die Darstellung der Ertragslage während des Geschäftsjahres (Art. 959b Abs. 1 OR) und sind damit handelsrechtswidrig. In Bezug auf offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG Lemma 5) vertritt ein Teil der Lehre (LOCHER, Verdeckte Gewinnausschüttung, 311 f.; BLUMENSTEIN/LOCHER, 327) die Auffassung, dass verdeckte Gewinnausschüttungen bereits handelsrechtlich unzulässig sind und deshalb nicht erst aufgrund von steuerlichen Korrekturvorschriften zu berücksichtigen sind. Argumentiert wird dabei insbesondere mit Art. 678 Abs. 2 OR, wonach Aktionäre und Mitglieder des Verwaltungsrates sowie diesen nahestehenden Personen zur Rückerstattung anderer Leistungen an die Gesellschaft verpflichtet sind, soweit diese in einem offensichtlichen Missverhältnis zur Gegenleistung und zur wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft stehen. Ein anderer Teil der Lehre vertritt demgegenüber die Auffassung, dass wesentliche Unterschiede zwischen der handels- und steuerrechtlichen Konzeption betreffend die verdeckten Gewinnausschüttungen bestehen, sodass es demnach nicht zulässig ist, von steuerlichen Überlegungen direkt auf buchführungsrechtliche oder gar strafrechtliche Konsequenzen zu verweisen (vgl. NEUHAUS, Verdeckte Gewinnausschüttung, 51; SPÖRRI, 342 ff.). Unabhängig davon, ob tatsächlich Unterschiede bestehen, scheint aus Sicht der Korrekturnorm von Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG dennoch eine enge Übereinstimmung für die bilanzielle Darstellung in Handels- und Steuerbilanz zu bestehen, weil die Vornahme von verdeckten Gewinnausschüttungen eine zuverlässige Darstellung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens verhindert und folglich auch handelsrechtlich korrigiert werden sollte. Sie steht zudem zu einzelnen GoR im Widerspruch (z.B. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 und 3).

⁷⁹⁰ REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 68.

⁷⁹¹ BLUMENSTEIN/LOCHER, 328.

geschäftsmässigkeit hinaus als zulässig erachtet werden.⁷⁹² So sind Steuervergünstigungen, die in Form von überhöhten (Rückstellungs-)Aufwendungen, Abschreibungen und Wertberichtigungen die Bemessungsgrundlage kürzen, der handelsrechtlichen Rechnungslegung grundsätzlich fremd. Sie können nur akzeptiert werden, falls sie mit den Rechnungslegungsnormen vereinbar sind, was wegen der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit einer Prüfung im Einzelfall bedarf.⁷⁹³ Steuervergünstigungen können folglich dafür sorgen, dass die Auslegung des Aufwandbegriffs zwischen Handels- und Steuerbilanz divergiert, wobei in diesen Fällen nicht das Handelsrecht, sondern i.d.R. das Steuerrecht aus ausserfiskalischen Zwecken eine höhere Geltendmachung von Aufwendungen zulässt.⁷⁹⁴

Umgekehrt verweigert die steuerliche Gewinnermittlung aus rechtspolitischen Zielsetzungen gewissen Aufwendungen die Abzugsfähigkeit, obschon diese Ausgaben tatsächlich angefallen sind, die zuverlässige Darstellung der wirtschaftlichen Lage beeinträchtigen und handelsrechtlich zur Reduktion des Jahresergebnisses nachvollzogen werden müssen. Konkret sind gemäss Art. 27 Abs. 3 bzw. Art. 59 Abs. 2 DBG; Art. 10 Abs. 1^{bis} bzw. Art. 25 Abs. 1^{bis} StHG Zahlungen von Bestechungsgeldern nach StGB nicht als geschäftsmässig begründete Aufwendungen zu klassifizieren, um auf diese Weise steuerrechtlich die Bekämpfung der Korruption zu unterstützen.⁷⁹⁵ Diese Zielsetzung ist für die handelsrechtliche Bilanzierung unbeachtlich, weshalb solche Zahlungen weiterhin abzugsfähig bleiben. 207

Ein weiteres Beispiel aus der Rechtsprechung bildet die Abzugsfähigkeit von Bussen und monetären Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter, die der juristischen Person aus eigener Verantwortung auferlegt wurden.⁷⁹⁶ Demnach sind diese Aufwendungen nicht geschäftsmässig begründet und müssen dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden. Dasselbe gilt für Rückstellungen und Abschreibungen, die im Zusammenhang mit solchen Strafen gebildet wurden.⁷⁹⁷ Als Gründe dafür werden vom BGer primär ausserfiskalische Zielsetzungen aufgeführt. Bei einer Bejahung der geschäftsmässigen Begründetheit und damit verbundenen steuerlichen Abzugsfähigkeit von 208

⁷⁹² Vgl. Rz. 128 ff.

⁷⁹³ Vgl. Rz. 168.

⁷⁹⁴ Dieser Aspekt wird mit der im Rahmen der STAF eingeführten zusätzlichen Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Forschungs- und Entwicklungskosten im Umfang von 50 % über den geschäftsmässig begründeten und verbuchten Forschungs- und Entwicklungsaufwand weiter akzentuiert (vgl. Art. 25a E-StHG STAF; Botschaft Steuervorlage 17, 24).

⁷⁹⁵ Vgl. LOCHER, Teil I, Art. 27 DBG Rz. 74 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 27 DBG Rz. 65.

⁷⁹⁶ BGE 143 II 8.

⁷⁹⁷ BGE 143 II 8, E 7.8.

Sanktionen infolge rechtswidriger Verhaltensweise in anderen Rechtsgebieten könnte der Steuerpflichtige einen Teil der Strafe wieder rückgängig machen bzw. abmildern, weil durch die Gewinnminderung und der dadurch resultierenden geringeren Steuerbelastung ein Teil der Busse mittelbar auf das Gemeinwesen überwältigt wird.⁷⁹⁸ Es würde damit ein Widerspruch zur Einheit der Rechtsordnung in Bezug auf den pönalen Effekt von Sanktionen bzw. des Strafrechts vorliegen.⁷⁹⁹ Der steuerlichen Berücksichtigung von solchen Aufwendungen stehen demgemäss der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung und ein möglichst widerspruchsfreies Zusammenwirken der verschiedenen Rechtsordnung entgegen.⁸⁰⁰ Sodann würde laut BGE bei Abzugsfähigkeit der Busse und anderen Sanktionen mit pönalem Charakter für juristische Personen zusätzlich eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots nach Art. 8 BV vorliegen, da pönale Sanktionen bei selbständig erwerbstätigen Personen grundsätzlich dem Privat- und nicht dem Geschäftsvermögen zugerechnet werden und deshalb als steuerlich nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten.⁸⁰¹ Danach rechtfertigen keine Unterschiede in der Rechtsnatur von natürlichen und juristischen Personen die Privilegierung bzw. andersartige Behandlung von Bussen und pönalen Sanktionen, wenn sie juristischen Personen aus eigener Verantwortung auferlegt wurden.⁸⁰² Mit diesem Entscheid durchbricht die steuerliche Gewinnermittlung den Massgeblichkeitsgrundsatz, weil solche Bussen und Sanktionen mit pönalem Charakter handelsrechtlich unbestritten Aufwand der entsprechenden Periode darstellen. Sie stehen in sachlich kausalem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit und sind für die zuverlässige Darstellung der wirtschaftlichen Lage zum Bilanzstichtag wesentlich. Als Folge müssen diese Aufwendungen für eine handelsrechtskonforme Handelsbilanz abgezogen werden. Die handelsrechtliche Rechnungslegung ist sowohl in Bezug auf Aufwendungen und Erträge wertneutral. Die Unterstützung des Strafcharakters von rechtswidrigem Verhalten durch das Steuerrecht entspricht keiner Zwecksetzung des Handelsrechts, sodass zugunsten der Steuerrechtskonformität von der Anbindung an die Handelsbilanz abgewichen werden muss. Es ist deshalb konsequent, dass diese Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz de lege ferenda gesetzlich festgehalten werden soll⁸⁰³, weil es sich um eine ausserfiskalische Zielsetzung handelt, die einer klaren gesetzlichen Grundlage bedarf.⁸⁰⁴

⁷⁹⁸ BGE 143 II 8, E. 7.3.

⁷⁹⁹ BGE 143 II 8, E. 7.3.

⁸⁰⁰ BGE 143 II 8, E. 7.3.

⁸⁰¹ BGE 143 II 8, E. 7.5.

⁸⁰² BGE 143 II 8, E. 7.5.

⁸⁰³ Demgemäss sollen gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen Strafzweck aufweisen, explizit als geschäftsmässig begründeter Aufwand beurteilt werden (Art. 27 Abs. 2 Bst. f bzw. 59 Abs. 1 Bst. f E-DBG Finanzielle Sanktionen; Art. 10

3.1.4. *Einzelfallbetrachtung in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung*

3.1.4.1. *Vorbemerkung*

Neben diesen möglichen Abweichungen von den handelsrechtlich zulässigen Aufwendungen infolge ausserfiskalischen Nebenfunktionen finden sich in jüngerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung vereinzelt Urteile, bei denen mit Bezugnahme auf eine periodengerechte Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die geschäftsmässige Begründetheit von Aufwendungen verneint wurde, obschon diese Aufwendungen einerseits aus Perspektive der Handelsbilanz vollumfänglich als zulässig erachtet wurden und andererseits keiner übermässigen Bildung von Willkürreserven entsprechen. Vielmehr billigte die Rechtsprechung in diesen Fällen eine Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips hinsichtlich einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wie die nachstehenden Beispiele verdeutlichen. 209

3.1.4.2. *Behandlung von aus Fremdwährungsumrechnungen resultierenden Verlusten*

Das BGer erachtet negative Umrechnungsdifferenzen infolge eines Abschlusses in Fremdwährung, der unter dem alten Rechnungslegungsrecht zu Darstellungszwecken zwingend in Schweizer Franken umgerechnet werden musste (Art. 960 aOR), als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen, weil Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG nach dem verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgelegt werden muss.⁸⁰⁵ Danach stellen Umrechnungsdifferenzen weder eine Be- noch Entreichung der Gesellschaft dar, sondern beschreiben nur unrealisierte Umrechnungsverluste bzw. -erträge.⁸⁰⁶ Aus diesem Grund wäre eine Geltendmachung dieses Aufwands im Widerspruch zu einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sodass mit der Generalklausel von Art. 58 Abs. 1 210

Abs. 1 Bst. g bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. f E-StHG Finanzielle Sanktionen), währenddessen Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen mit Strafcharakter nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören (Art. 27 Abs. 3 Bst. c und d bzw. Art. 59 Abs. 2 Bst. c und d E-DBG Finanzielle Sanktionen; Art. 10 Abs. 1^{bis} Bst. c und d bzw. Art. 25 Abs. 1^{bis} Bst. c und d E-StHG Finanzielle Sanktionen; vgl. ausführlich Botschaft finanzielle Sanktionen, 8504 ff.).

⁸⁰⁴ Vgl. Rz. 130.

⁸⁰⁵ BGer 2C_766/2014, 2C_767/2014 v. 31.8.2015, E. 9.2; BGer 2C_768, 2C_769/2014 v. 31.8.2015, E. 11.1 ff.; 2C_775/2014, 2C_776/2014 v. 31.8.2015, E. 9.2; BGE 136 II 88, E. 5.5.

⁸⁰⁶ BGer 2C_766/2014, 2C_767/2014 v. 31.8.2015, E. 9.2; BGer 2C_768, 2C_769/2014 v. 31.8.2015, E. 11.1 ff.; 2C_775/2014, 2C_776/2014 v. 31.8.2015, E. 11. 2.

Bst. b DBG diese Umrechnungsdifferenzen dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen sind. Handelsrechtliche Praxis gemäss HWP war es hingegen, Aufwendungen aufgrund des Imparitätsprinzips zu realisieren, währenddessen Erträge mit der Bildung einer Rückstellung neutralisiert wurden.⁸⁰⁷

- 211 In einem ersten Leitentscheid aus dem Jahr 2009 begründete das BGer die Aufrechnung der Umrechnungsverluste insbesondere mit Bezugnahme auf die IFRS, wonach Wechselkursschwankungen, die lediglich aus der Umrechnung von der funktionalen Währung in die Darstellungswährung entstehen, per Bilanzstichtag erfolgsneutral als positive oder negative Eigenkapitalbestandteile verbucht werden müssen, weil diese Umrechnungsdifferenzen grundsätzlich keine oder nur geringe Auswirkungen auf die zukünftigen operativen Cashflows eines Unternehmens haben.⁸⁰⁸ Da somit Verluste aus dieser Umrechnung Folge eines fiktiven Vorgangs sind und sich nicht auf ein Geschäft des Unternehmens beziehen, beschreiben sie geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen, die dem Saldo der Erfolgsrechnung hinzuzurechnen sind.⁸⁰⁹ Namentlich die Orientierung an den IFRS wurde in der Lehre und Praxis anschliessend stark kritisiert, weil diese grundsätzlich nicht mit der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption vereinbar sind⁸¹⁰ und erfolgsneutrale Verbuchungen aufgrund des Vorsichtsprinzips aus Sicht einer Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion grundsätzlich systemfremd und damit handelsrechtswidrig erscheinen.⁸¹¹ Es wurde deshalb argumentiert, dass durch die Anwendung der IFRS-Technik eine Verletzung des Massgeblichkeitsgrundsatzes erfolgt, die Unternehmen mit einem Abschluss in Fremdwährung zwingt, eine eigenständige Steuerbilanz zu führen, als handelsrechtlich weiterhin eine erfolgswirksame Verbuchung der Umrechnungsdifferenzen vorgenommen werden konnte.⁸¹²

⁸⁰⁷ HWP 2009, 147 f.; BGE 136 II 88, E. 4.4; Zu Recht weist BÖCKLI, OR-Fremdwährungsabschluss, 191, daraufhin, dass diese Vorgehensweise zwangsläufig zu einem Konflikt mit den Steuerbehörden führen musste, weil in einer Phase von steigendem Frankenkurs je nach gewählter Fremdwährung eine einseitige Benachteiligung des Schweizer Fiskus erfolgt, derweil beim Wertanstieg der ausländischen Währung gegenüber dem Schweizer Franken nach der HWP Methodik der resultierende Ertragsposten mit der Begründung der fehlenden Realisierung neutralisiert wird.

⁸⁰⁸ BGE 136 II 88, E. 4.3; vgl. IAS 21.41.

⁸⁰⁹ Vgl. BGE 136 II 88, E. 5.3 ff.

⁸¹⁰ Vgl. hierzu ebenfalls Rz. 54 ff.

⁸¹¹ Vgl. BGer 2C_766/2014, 2C_767/2014 v. 31.8.2015, E. 8.1.1 f.; BGer 2C_768, 2C_769/2014 v. 31.8.2015, E. 10.1.1 f.; 2C_775/2014, 2C_776/2014 v. 31.8.2015, E. 9. 1.1 f.

⁸¹² Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, Rz. 60; BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, 831; RÖTHLISBERGER, 80.

In mehreren Urteilen⁸¹³ bestätigte das BGer im Jahr 2015 die Nichtabzugsfähigkeit von Verlusten aus Umrechnungsdifferenzen. Zwar wurde das Konfliktpotenzial der anerkannten Standards mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung zur Kenntnis genommen. Da die steuerliche Gewinnermittlung eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bezweckt, ist die Heranziehung der IFRS im spezifischen Einzelfall dennoch sachgemäss, denn sowohl die IFRS als auch die Steuerbilanz zielen darauf ab «à ressortir la réelle situation financière de l'entreprise.»⁸¹⁴ Mangels Entreicherung führt die arithmetisch-lineare Umrechnung⁸¹⁵ zu keiner Veränderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sodass gemäss BGer eine steuerliche Aufrechnung infolge geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands sachgerecht erscheint.⁸¹⁶ Damit wird zur Herstellung der Steuerrechtskonformität bewusst eine Durchbrechung des Massgeblichkeitsgrundsatzes zugelassen.

212

3.1.4.3. Bilanzkorrektur von periodenfremden Aufwendungen

Sodann beschäftigte sich das Bundesgericht in verschiedenen Urteilen mit der Berücksichtigung von periodenfremden Aufwendungen, die sich aus früheren Bilanzierungsperioden ergeben, keinen Zusammenhang mit dem laufenden Geschäftsgang aufweisen und dennoch zu einer Reduktion des steuerbaren Gewinns in der laufenden Periode führen.⁸¹⁷ Diese Aufwendungen entstehen durch Buchungen, die Schätzungen (z.B. abgeschlossener Rechtsfall) oder wesentliche Fehler (z.B. nicht erfasste Rechnungen aus der Vorperiode) aus

213

⁸¹³ BGer 2C_766/2014, 2C_767/2014 v. 31.8.2015; BGer 2C_768, 2C_769/2014 v. 31.8.2015; 2C_775/2014, 2C_776/2014 v. 31.8.2015.

⁸¹⁴ BGer 2C_768/2014, 2C_769/2014 v. 31.8.2015, E. 10.1.2.

⁸¹⁵ BÖCKLI, OR-Fremdwährungsabschluss, 191.

⁸¹⁶ Gl.M. BÖCKLI, OR-Fremdwährungsabschluss, 196; WALDBURGER/BUCHMANN, 10; a. M. statt vieler ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 553. Zu beachten ist, dass mit dem Inkrafttreten von Art. 958d Abs. 3 OR die Pflicht zur Umrechnung in die Darstellungswährung entfallen ist (vgl. Rz. 24), sodass die Relevanz dieser Rechtsprechung für die steuerliche Gewinnermittlung nach dem revidierten Rechnungslegungsrecht grundsätzlich entfällt (gl.M. BÖCKLI, OR-Fremdwährungsabschluss, 196; NEUHAUS/SUTER, Art. 958d OR Rz. 15). Durch die Regelung in Art. 958d Abs. 3 OR stellt sich für die steuerliche Gewinnermittlung aber insbesondere die Frage nach der Währung für die Festsetzung der Steuerschuld (vgl. BÖCKLI, OR-Fremdwährungsabschluss, 195 f.; DELL'ANNA/DE HALLER/SCHNEIDER, 622 ff.), die im Rahmen der geplanten Aktienrechtsrevision (vgl. Botschaft Aktienrecht, 649 f.) gelöst werden soll. Demgemäss soll künftig der nach Art. 958d Abs. 3 OR in Fremdwährung ermittelte steuerliche Reingewinn mittels durchschnittlichen Devisenkurses der Steuerperiode umgerechnet werden.

⁸¹⁷ HWP, 275.

Vorjahren betreffen, und in der laufenden Periode nachgeholt werden.⁸¹⁸ Da sie nicht in der Geschäfts- bzw. Steuerperiode ihrer effektiven Entstehung verbucht werden, sind sie nicht periodengerecht.⁸¹⁹ Dennoch müssen solche Korrekturen in der Handelsbilanz der laufenden Periode nachgeholt werden, weil nur damit eine handelsrechtskonforme Rechnungslegung entsteht und eine retrospektive Anpassung des Vorjahresabschlusses i.d.R. nicht zugelassen wird.⁸²⁰

- 214 In diesem Zusammenhang hielt das Bundesgericht in einem Entscheid vom 9. Juni 2009 fest, dass eine in früherer Periode zu Unrecht nicht verbuchte Rückstellung in der Nachfolgeperiode steuerlich nicht berücksichtigt werden muss.⁸²¹ Rückstellungen beziehen sich gemäss BGer auf Sachverhalte, die ihre Ursache in der jeweiligen Rechnungsperiode haben, sodass eine nachträgliche Korrektur ein Verstoss gegen das steuerrechtliche Periodizitätsprinzip – abgeleitet aus der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach Art. 127 Abs. 2 BV – darstelle.⁸²² Aufgrund der harmonisierungsrechtlichen Vorgaben sei es den Kantonen deshalb nicht verwehrt, die Verbuchung einer nachgeholt und somit periodenfremden Rückstellung abzulehnen.⁸²³ In einem weiteren Entscheid vom 9. August 2011 wurde sodann mit dem steuerlichen Periodizitätsprinzip die Abzugsfähigkeit von nachgeholt Sozialversicherungsbeiträgen verweigert.⁸²⁴ Die betroffene Gesellschaft hatte es über einen dreijährigen Zeitraum unterlassen, die Löhne des Direktoren-Ehepaars bei der zuständigen Sozialversicherungsanstalt zu melden.⁸²⁵ Diese sozialversicherungsrechtliche Pflichtverletzung entdeckte die Ausgleichskasse im Zuge einer Kontrolle und mittels Nachzahlungsverfügung wurden die ausstehenden AHV- und BVG-Beiträge nacherhoben.⁸²⁶ Deren nachträgliche Verbuchung als periodenfremder Aufwand im Jahr der Entdeckung wurde steuerrechtlich mit dem Verweis auf die periodengerechte

⁸¹⁸ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 565; LIPP, Art. 959b OR Rz. 43; NEUHAUS/ GEBER, Art. 959b OR Rz. 38.

⁸¹⁹ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 154.

⁸²⁰ Vgl. Rz. 190; vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 734.

⁸²¹ BGer 2C_895/2008 v. 9.6.2009; vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 735; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 165 f.; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2009, 759 ff.

⁸²² BGer 2C_895/2008 v. 9.6.2009, E. 3.1 f.

⁸²³ BGer 2C_895/2008 v. 9.6.2009, E. 3.2.

⁸²⁴ BGer 2C_429/2010 v. 9.8.2011; vgl. ausführlich ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 735; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 171 ff.; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2011, 39 ff.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 86.

⁸²⁵ BGer 2C_429/2010 v. 9.8.2011, E. 2.3.1.

⁸²⁶ BGer 2C_429/2010 v. 9.8.2011, E. 2.3.1.

Abgrenzung abgelehnt, obschon den Steuerbehörden im Rahmen der Prüfung der Handelsrechtskonformität von Amtes wegen diese Handelsrechtswidrigkeit entgangen war.⁸²⁷

Umgekehrt wurde im Rahmen eines Leitentscheides vom 28. Juni 2011 die Zulässigkeit von periodenfremden Aufwendungen im Falle einer ausserordentlichen Abschreibung auf einem Darlehen zugelassen.⁸²⁸ Das BGer hielt zuerst fest, dass die steuerliche Berücksichtigung einmaliger und im Nachhinein getätigter Abschreibungen und Wertberichtigungen grundsätzlich der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – gemeint ist das Totalgewinnprinzip⁸²⁹ – entspreche, weil anderenfalls systematisch Aktiven besteuert würden, die nicht mehr mit ihrem wirklichen Wert in der Bilanz korrespondieren.⁸³⁰ Allerdings kann daraus ein Widerspruch zwischen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit (Totalgewinn) und Periodizitätsprinzip resultieren, da letzteres eine periodengerechte Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen gebietet.⁸³¹ Das BGer erwägt hierzu: «Le principe de la périodicité doit de manière générale être appliqué et s'opposer, du point de vue fiscal, à la comptabilisation tardive de corrections au bilan.»⁸³² Nichtsdestotrotz kann es theoretisch nicht abgelehnt werden, eine begründete Abschreibung oder Wertberichtigung auf eine uneinbringliche Forderung steuerlich nicht anzuerkennen, nur weil der Steuerpflichtige es zuvor unterlassen habe, Wertberichtigungen zu verbuchen.⁸³³ Eine solche steuerliche Nichtabzugsfähigkeit von periodenfremdem Aufwand würde sich unter Beachtung buchhalterischen Ermessensspielraums, über den der Steuerpflichtige bei der Bewertung von Verlustrisiken verfügen muss, als Verstoß gegen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erweisen.⁸³⁴ Wegen des Widerspruchs zum gesetzlich geregelten steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip sind solche Aufwandskorrekturen aber nur zu verbuchen, wenn ein hinreichender Zusammenhang mit dem ursprünglichen Wertverlust hergestellt werden kann.⁸³⁵ Es wird folglich nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Einzelfallbe-

⁸²⁷ BGer 2C_429/2010 v. 9.8.2011, E. 2.3.2 f.; vgl. Rz. 184 ff.

⁸²⁸ BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126; ausführlich ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 735; BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 167; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2011, 33 ff.

⁸²⁹ Vgl. Rz. 103.

⁸³⁰ BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.1.

⁸³¹ BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.2.

⁸³² BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.5.

⁸³³ BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.5.

⁸³⁴ BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.5.

⁸³⁵ BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.5.

trachtung gefordert, die auf einen genügend engen Konnex zwischen einer Aufwandverbuchung und der entsprechenden Aufwandentstehung abzielt.⁸³⁶

- 216 Das BGer stützt sich in seinen Urteilen zur (Nicht-)Berücksichtigung von periodenfremden Aufwendungen auf das eigenständige steuerrechtliche Periodizitätsprinzip abgeleitet aus Art. 79 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG.⁸³⁷ Als Folge der expliziten gesetzlichen Verankerung des Periodizitätsprinzips kommt diesem eine materiell-rechtliche Bedeutung zu, die über eine in der Lehre zugemessene Rolle als technischen Grundsatz zur alljährlichen Steuererhebung hinausgeht.⁸³⁸ Die Behandlung von periodenfremden Aufwendungen und dem steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip offenbart, dass die Wertvorstellungen zwischen Handels- und Steuerbilanz nach Ansicht des Bundesgerichts zu divergieren scheinen. Aus Sicht der handelsrechtlichen Bilanzierung steht die Herstellung der Handelsrechtskonformität im Vordergrund, weshalb die periodenfremden Aufwendungen berücksichtigt werden. Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist hingegen gemäss Rechtsprechung dem Periodizitätsgedanken eine höhere Bedeutung zuzumessen.⁸³⁹

3.1.5. Zwischenergebnis

- 217 Die Untersuchung der steuerlichen Beurteilung der Geschäftsmässigkeit von Aufwendungen zeigt, dass im Grundsatz eine enge Anlehnung an die Handelsbilanz stattfindet, sodass Bilanzkorrekturen nur in begrenztem Rahmen stattfinden sollten und einer besonderen Rechtfertigung bedürfen. Dieser Grundsatz wird aber insoweit eingeschränkt, als einerseits ausserfiskalische Zielsetzungen eine Abweichung vorsehen können⁸⁴⁰ und andererseits die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach Ansicht der Rechtsprechung nicht in jedem Fall mit der Zwecksetzung der Handelsbilanz zu übereinstimmen scheint, wie die Beispiele der Umrechnungsdifferenzen

⁸³⁶ MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung, 2011, 38.

⁸³⁷ Vgl. BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.4; BGer 2C_429/2010 v. 9.8.2011, E. 2.2.1.

⁸³⁸ Demnach ist die periodische Erhebung lediglich fiskalisch bedingt und steuerlich mit dem Umstand zu erklären, dass der Staat zur Bestreitung seines Finanzbedarfs auf die kontinuierliche Erzielung von Fiskaleinnahmen angewiesen ist (REICH/WALDBURGER, 229). Da die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit das Fundamentalprinzip der steuerlichen Gewinnermittlung beschreibt, müssen sich gemäss Lehre dessen Einschränkungen durch das Periodizitätsprinzip auf das durch die Abgrenzungsfunktion erforderliche beschränken sowie sich klar aus den steuergesetzlichen Bestimmungen ableiten (ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 735 f.; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2011, 38; REICH, Bereicherung, 9; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 85; REICH/WALDBURGER, 230).

⁸³⁹ Vgl. zur kritischen Würdigung Rz. 382 ff.

⁸⁴⁰ Vgl. Rz. 206 ff.

und des steuerrechtlichen Periodizitätsprinzips beweisen.⁸⁴¹ Es kann für die Beurteilung der Geschäftsmässigkeit von Aufwendungen in der Handels- und Steuerbilanz demgemäss keine abschliessende Schlussfolgerung über die Zweckkongruenz von Handels- und Steuerbilanz abgegeben werden. Vielmehr lässt sich erkennen, dass die Prüfung der Steuerrechtskonformität eine Untersuchung der handelsrechtlichen Verbuchung und damit der Rechnungslegungsnormen im Einzelfall bedingt. Diese müssen zum einen unter dem Aspekt der periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewürdigt werden. Zum anderen muss untersucht werden, ob ausserfiskalische Zielsetzungen auf Basis einer gesetzlichen Grundlage eine Abweichung von der Handelsbilanz zu rechtfertigen vermögen.

3.2. Nicht gutgeschriebene Erträge, Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne

3.2.1. Allgemeines

Als Äquivalent zu den Aufwendungen will diese steuerliche Korrektornorm auf der Ertragsseite sicherstellen, dass die nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in einem Unternehmen ruhende wirtschaftliche Potenz zu irgendeinem Zeitpunkt als Gewinn bzw. Einkommen erfasst wird.⁸⁴² Dabei beschreiben die in der Korrektornorm genannten Tatbestände grundsätzlich die unter der Lehre und Praxis gängige Methodik der Realisierung bzw. des Gewinnausweises⁸⁴³ stiller Reserven, in die es nachstehend kurz einzuführen gilt.⁸⁴⁴ 218

Auf der Aktivseite stellt eine echte Realisation die entgeltliche Veräusserung eines Wirtschaftsguts aus dem Vermögen des Unternehmens dar, sofern die Veräusserung keinem Ersatzbeschaffungs- (Art. 30 bzw. Art. 64 DBG; Art. 8 Abs. 4 bzw. Art. 24 Abs. 4 i.V.m. Art. 8 Abs. 4 StHG) oder Umstrukturierungstatbestand (Art. 19 bzw. Art. 61 DBG; Art. 8 Abs. 3 bzw. Art. 24 Abs. 3 StHG) entspricht. Für das Fremdkapital liegt eine echte Realisation beim 219

⁸⁴¹ Vgl. Rz. 210 ff.

⁸⁴² Vgl. Rz. 124 ff.

⁸⁴³ Gemäss REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 128, ist der Begriff Realisierung irreführend, weil es sich bei der buchmässigen und steuersystematischen Realisation eher um einen Gewinnausweis als um eine Realisation im Sinne eines Umsetzens in eine andere Wertform bzw. marktmässiges Absetzen der unternehmerischen Leistung handelt.

⁸⁴⁴ REICH, Realisation, 73 ff.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 123 ff.; vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 329; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 43 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 35 ff.; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 139 ff.; OBRIST, 35 ff.; WIDLER, 166 ff.

Wegfall der passivierten gegenwärtigen oder künftigen Verpflichtung vor.⁸⁴⁵ Der in Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG genannte Kapitalgewinn entspricht einer solchen echten Realisation.⁸⁴⁶ Der Realisationszeitpunkt richtet sich grundsätzlich nach der Verbuchung in der handelsrechtlichen Rechnungslegung, weil für einen steuerbegründenden Begriff der echten Realisation keine explizite gesetzliche Grundlage besteht und damit der handelsrechtskonformen Rechnungslegung gefolgt werden muss.⁸⁴⁷ Demgemäss bestimmt nach herrschender Lehre grundsätzlich das Rechnungslegungsrecht, wann ein Umsatz oder Gewinn für das Steuerrecht realisiert wird.⁸⁴⁸

- 220 Die buchmässige Realisation als zweite Form des Gewinnausweises beschreibt einen buchungstechnischen Vorgang, durch den unterbewertete Aktiven aufgewertet oder überbewertete Passiven abgewertet werden.⁸⁴⁹ So werden anlässlich der Aufwertung eines Vermögenswerts bzw. Minderbewertung eines Fremdkapitalpostens stille Mehrwerte (Reserven) bilanziell aufgedeckt, obschon sie nicht echt realisiert werden.⁸⁵⁰ Diese stillen Reserven unterliegen aufgrund der in der Korrektornorm genannten Aufwertungsgewinne grundsätzlich der Besteuerung.⁸⁵¹
- 221 Charakteristisch für die steuersystematische Realisation ist die Verschiebung eines Wirtschaftsguts aus der Sphäre der Besteuerung der stillen Reserven in einen – aus Sicht des bisher zugriffsberechtigten schweizerischen Fiskus – steuerfreien Bereich.⁸⁵² Die steuersystematische Realisation will infolgedessen verhindern, dass die im Unternehmen enthaltene Leistungsfähigkeit unbesteuert bleibt, falls die stillen Reserven aus unbestimmten Gründen zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr besteuert werden können und damit ein endgültiger Verlust von Steuersubstrat entsteht.⁸⁵³ Konkrete Beispiele beschreiben die in Art. 58 Abs. 1 Bst. c Satz 2 DBG genannte Verlegung des Sitzes, eines Geschäftsbetriebs oder einer Betriebsstätte ins Ausland, einen Status-

⁸⁴⁵ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 44 ff. vgl. zu den Voraussetzungen einer echten Realisation ausführlich OBRIST, 40 ff.

⁸⁴⁶ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 389; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 141.

⁸⁴⁷ GLAUSER, Apports, 148 ff.; REICH, Realisation, 282; vgl. ausführlich hierzu Rz. 264 ff.

⁸⁴⁸ OBRIST, 46; REICH, Realisation, 282 f.; REICH/VON AH, Art. 18 DBG Rz. 25 f.

⁸⁴⁹ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 47; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 42.

⁸⁵⁰ REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 134; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 42.

⁸⁵¹ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 389; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 42; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 147; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 134.

⁸⁵² HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 43; REICH, Realisation, 125 ff.

⁸⁵³ Vgl. ausführlich zu den Definitionen und Diskussionen in der Lehre OBRIST, 68 ff.

wechsel oder die Privatentnahme von selbständig Erwerbstätigen.⁸⁵⁴ Mit dem Institut der steuersystematischen Realisation wird der Gewinn weder durch Leistungsaustausch «echt» noch in der Bilanz «buchmässig» nachvollzogen. Die Mehrwerte werden lediglich in der Steuerbilanz offengelegt, sodass das Massgeblichkeitsprinzip nicht zur Anwendung gelangt.⁸⁵⁵ Dieses wird vielmehr im Interesse der lückenlosen Erfassung des Steuersubstrats durchbrochen.⁸⁵⁶ Dazu bedarf eine Besteuerung wegen steuersystematischer Realisation nach herrschender Lehre zwingend einer gesetzlichen Grundlage.⁸⁵⁷ Gemäss OBRIST existiert weder eine Generalnorm für die Erfassung eines endgültigen Verlustes von Steuersubstrat mittels einer steuersystematischen Realisation noch würde eine solche Regelung dem steuerrechtlichen Legalitätsprinzip gerecht werden, weshalb eine steuersystematische Realisation grundsätzlich in jedem gesetzlichen Tatbestand ausdrücklich genannt werden muss.⁸⁵⁸

3.2.2. Konformität mit dem Rechnungslegungsrecht

Betrachtet man das nach herrschender Lehre massgebende Konzept der Realisation stiller Reserven, wird der Eindruck einer hohen Zweckübereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz erweckt, weil sich sowohl die echte als auch die buchmässige Realisation an der bilanziellen Darstellung, die im System der formellen Massgeblichkeit vordergründig der Handelsbilanz entspricht, anlehnen. Es ist eine Konsequenz der bilanziellen Abbildung, Wertvermehrungen als tatsächlicher Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bis zum Zeitpunkt ihrer Realisierung durch Ausscheiden aus der Vermögenssphäre bzw. der Vornahme einer buchmässigen Rechenoperation aufzuschieben, ohne dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dadurch geschmälert wird.⁸⁵⁹

Dessen ungeachtet existieren zwischen Handels- und Steuerbilanz in Bezug auf Realisationstatbestände teilweise Unterschiede. Zum einen bezweckt die steuerliche Gewinnermittlung durch Bilanzkorrekturen, Besteuerungslücken

222

223

⁸⁵⁴ Vgl. OBRIST, 187 ff.; REICH, Realisation, 125 ff.

⁸⁵⁵ GLAUSER, Apports, 134 f.; REICH, Realisation, 123 f.; SPORI, Steuersystematische Realisation, 68.

⁸⁵⁶ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 395; GLAUSER, Apports, 134 f.; OBRIST, 76 ff.; REICH, Realisation, 123; SPORI, Steuersystematische Realisation, 68.

⁸⁵⁷ BARTHOLET, 45; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 393 ff.; HELBLING, Internationale Sitzverlegung, 301; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 48 und Band II, § 46 Rz. 45; GLAUSER, Apports 136 ff.; OBRIST, 608 f.; REICH, Realisation, 135; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 135; RIEDWEG, 147 ff.

⁸⁵⁸ OBRIST, 608 ff.

⁸⁵⁹ Vgl. Rz. 125.

zu schliessen, die sich bei einer konsequenten Anlehnung an die handelsrechtliche Bilanzierung ergeben würden. Dazu gehören gemäss Lehre im Wesentlichen die Fälle der steuersystematischen Realisierung, die Aufwertungsgewinne sowie Gewinnvorwegnahmen.⁸⁶⁰ Bei den steuersystematischen Realisationstatbeständen weicht die Steuerbilanz auf Grundlage einer expliziten gesetzlichen Grundlage von der Handelsbilanz ab, da systembedingt eine echte oder buchmässige Realisation zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr möglich ist und damit latentes Steuersubstrat untergehen würde.⁸⁶¹ Aufwertungsgewinne, die sich aus buchhalterischen Vorgängen ohne Vermögensänderung ergeben, müssen steuerrechtlich grundsätzlich immer erfolgswirksam erfasst werden, weil das Steuersubstrat bei erfolgsneutraler Verbuchung aufgrund der Messung als Vermögensstandgewinn endgültig verloren ginge.⁸⁶² Handelsrechtlich dagegen ist eine erfolgsneutrale Verbuchung namentlich im Falle von Art. 670 OR, bei dem die Beseitigung eines Kapitalverlusts nach Art. 725 OR bezweckt wird, möglich.⁸⁶³ Wegen des handelsrechtlichen Realisationsprinzips sollte sich die unterschiedliche Behandlung von Aufwertungsgewinnen zwischen Handels- und Steuerbilanz jedoch auf diese Ausnahme beschränken.⁸⁶⁴ Sodann müssen steuerrechtlich Gewinnvorwegnahmen als überhöhte Aufwendungen bzw. Kosten zugunsten des Anteilseigners oder nahestehenden Personen korrigiert werden, weil der Gewinn nicht bei der leistenden Gesellschaft erfasst, sondern direkt an den Leistungsempfänger weitergeleitet wird.⁸⁶⁵ Es ist allerdings zu beachten, dass durch eine Gewinnvorwegnahme i.d.R. bereits die handelsrechtliche Jahresrechnung korrigiert werden müsste, da eine zuverlässige Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage beeinträchtigt erscheint. Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz scheinen diesbezüglich deshalb nicht zu existieren.

- 224 Zum anderen finden sich aufgrund unterschiedlicher Wertvorstellungen von Handels- und Steuerrecht Normen im Unternehmenssteuerrecht, die eine Realisierung als steuerbaren Ertrag unabhängig davon aufschieben, ob handelsrechtlich eine Realisation stattfindet. Dazu gehören einerseits die Umstrukturierungstatbestände (Art. 19 bzw. 61 DBG; Art. 8 Abs. 3 bzw. Art. 24 Abs. 3 StHG), die stille Reserven von der Besteuerung ausnehmen, sofern die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht sowie die für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Andererseits sieht die Ersatzbeschaf-

⁸⁶⁰ BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 145; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 68; TADDEI, 100.

⁸⁶¹ Vgl. Rz. 221.

⁸⁶² BAUEN, 182 ff.; BRÜLSAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 431 f.; GLAUSER, Apports, 159; REICH, Realisation, 117 f.

⁸⁶³ NEUHAUS/BALKANYI, Art. 670 OR Rz. 2; vgl. oben Rz. 179 Fn. 677.

⁸⁶⁴ Vgl. Rz. 258.

⁸⁶⁵ TADDEI, 102 f.

fung (Art. 30 bzw. 64 DBG; Art. 8 Abs. 4 bzw. Art. 24 Abs. 4 i.V.m. Art. 8 Abs. 4 StHG) vor, dass realisierte stille Reserven aus der Veräusserung eines betriebsnotwendigen Anlagewertes steuerneutral auf ein Ersatzobjekt übertragen werden können, falls dieses ebenfalls betriebsnotwendig ist, sich in der Schweiz befindet und die Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist erfolgt. Beide Vorschriften dienen der Konkretisierung des steuerrechtlichen Realisationsbegriffs basierend auf einer expliziten gesetzlichen Grundlage und existieren in der handelsrechtlichen Rechnungslegung nicht. Ihre handelsrechtliche Zulässigkeit obliegt der Einzelfallprüfung im Rahmen der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit.⁸⁶⁶ Zuletzt kommt hinzu, dass die Verlustverrechnung steuerrechtlich grundsätzlich auf sieben Jahre beschränkt wird (Art. 31 bzw. 67 DBG; Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 24 Abs. 2 StHG). Handelsrechtlich existiert keine entsprechende Regelung. Allfällige Vorjahresverluste werden mit dem handelsrechtlichen Jahresgewinn verrechnet und in der Bilanz als eigene Position unabhängig davon ausgewiesen, ob die Verluste mehr als sieben Bilanzperioden zurückliegen (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. d OR).

3.3. Zwischenergebnis

Zusammenfassend lässt die Untersuchung der unmittelbaren steuerlichen Korrekturvorschriften erkennen, dass betreffend die Zulässigkeit von Aufwendungen und die Ertragsrealisation im Grundsatz eine beachtliche und weitgehende Übereinstimmung zwischen handels- und steuerlicher Gewinnermittlung zu herrschen scheint. Sowohl die Geschäftsmässigkeit von Aufwendungen als auch die Ertragsrealisation richten sich primär an der handelsrechtlichen Bilanzierung aus, die eher punktuell und auf Basis einer besonderen Rechtfertigung durchbrochen wird. In der Annahme, dass Willkürreserven sowohl nach der Abkoppelungsthese als auch einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgelehnt werden, wird die Konformität sogar zusätzlich erhöht. Trotzdem bleibt der konkrete Umfang der Auslegung der Korrektornormen aufgrund der Ausgestaltung als Generalklauseln unbestimmt. Auf der einen Seite zeigt sich, dass die Beurteilung der Geschäftsmässigkeit von Aufwendungen teilweise nach ausserfiskalischen Zielsetzungen erfolgt und insbesondere bei spezifischen Bilanzierungsfragen eine Auslegung nach den verfassungsmässigen Prinzipien der Besteuerung angewendet wird. Auf der anderen Seite weicht der steuerrechtliche Ertragsbegriff zur Sicherstellung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch steuersystematische Tatbestände sowie ausdrückliche Normen für Umstrukturierungen und Ersatzbeschaffungen vom handelsrechtlichen ab. Es lässt sich abschliessend folglich erkennen, dass zur Ermittlung eines allfälligen steuerlichen Korrekturbedarfs, ungeachtet der

225

⁸⁶⁶ Vgl. Rz. 456 ff.

engen Anlehnung an der Handelsbilanz im Grundsatz, eine einzelfallspezifische Überprüfung des konkreten bilanziellen Sachverhalts nach den verfassungsmässigen Prinzipien der Besteuerung notwendig wird.

4. Legitimierung des Massgeblichkeitsprinzips

4.1. Vereinfachungs- und Praktikabilitätsaspekte

226 Die Begründung des Massgeblichkeitsprinzips wurzelt grundsätzlich auf der sich zu Beginn des 20. Jahrhunderts durchsetzenden Ansicht, dass juristische Personen einer anderen Besteuerung als jene für natürliche Personen unterworfen werden müssen.⁸⁶⁷ Bis zu diesem Zeitpunkt wurden juristische Personen in den kantonalen Gesetzen zwar teilweise besteuert, die Besteuerung erfolgte aber bspw. im Kanton Zürich nach den Regeln der natürlichen Personen mittels Einkommen- und Vermögensteuer, sodass die Gesellschafter auch für das Gesellschaftsvermögen steuerpflichtig wurden.⁸⁶⁸ Eine direkte Steuer auf Ebene des Bundes fehlte für juristische Personen bis zu diesem Zeitpunkt gänzlich.⁸⁶⁹ Erst im Laufe des Ersten Weltkriegs wurde sowohl auf kantonaler Ebene mit der Einführung der Kapital- und Ertragsteuer bspw. im Steuergesetz Zürich im Jahr 1917 als auch mit der ersten Kriegsgewinnsteuer auf Stufe Bund im Jahr 1916 eine Spezialsteuer für juristische Personen geschaffen.⁸⁷⁰ Durch die Einführung der Ertragsteuer wurde der Reinertrag zur massgebenden Grösse für die Besteuerung der juristischen Personen. Dieser berechnete sich auf Basis der Gewinn- und Verlustrechnung, die juristische Personen für die kaufmännische Buchführung nach Obligationenrecht zu erstellen hatten, wovon Abweichungen nur erlaubt waren, als die Gewinn- und Verlustrechnung unrichtig war oder das Steuerrecht konkret Korrekturen vorschrieb.⁸⁷¹ So setzte bereits das Steuergesetz Zürich aus dem Jahr 1917 fest, dass nicht geschäftsmässig begründete Betriebsausgaben dem Reinertrag hinzugerechnet werden müssen.⁸⁷² An der Methodik, juristische Personen am Gewinn und Kapital zu besteuern und dabei für die sachliche Bemessung an der Gewinn

⁸⁶⁷ Vgl. ausführlich RAAS, 79 ff. m.w.H.

⁸⁶⁸ OECHSLIN, 83 f.; RAAS, 11 ff., 66 ff.

⁸⁶⁹ OECHSLIN, 83; RAAS, 11 ff., 66 ff.

⁸⁷⁰ GRÜTTER, 16 f.; OECHSLIN, 87 ff.; RAAS, 83 ff.

⁸⁷¹ BLUMENSTEIN, System, 233.

⁸⁷² Diese umfassten u.a. Aufwendungen für Anschaffung und Verbesserung von Vermögenobjekten, Einzahlungen auf das Gesellschaftskapital sowie freiwillige Zuwendungen an Dritte (vgl. MÖTTELI, 28 ff.; RAAS, 88 ff.), die sich noch heute in der geltenden Steuerrechtsordnung wiederfinden (vgl. Rz. 201 Fn. 769).

und Verlustrechnung des Obligationenrechts anzusetzen, wurde ab diesem Zeitpunkt festgehalten.⁸⁷³

Damit lässt sich zum einen erkennen, dass die Anbindung an die handelsrechtliche Rechnungslegung von Beginn an nur prinzipiell war, weil das Steuerrecht stets Abweichungen von der Handelsbilanz vorsah, und zum anderen der Massgeblichkeitsgrundsatz über eine lange historische Tradition verfügt.⁸⁷⁴ Durch die Pflicht, bereits nach Obligationenrecht eine Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen, war es naheliegend, dass die Handelsbilanz die sicherste Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung von juristischen Personen bildet und entsprechend auf umfassende steuerliche Regeln für die Spezialsteuer verzichtet werden kann.⁸⁷⁵ In der Lehre werden deswegen die Wirtschaftlichkeits- und Praktikabilitätsaspekte als zentraler Vorteil des Massgeblichkeitsgrundsatzes erachtet.⁸⁷⁶ Einerseits kann der Bilanzierende auf eine doppelte Gewinnermittlung verzichten, da die Handelsbilanz als Massstab für die Unternehmensbesteuerung dient und die Notwendigkeit der Anwendung eines zusätzlichen Rechnungslegungssystems entfällt.⁸⁷⁷ Andererseits kann sich der Fiskus auf die Erkenntnisse aus Lehre, Rechtsprechung und Praxis des Handelsrechts stützen und auf eine umfassende Prüfung der Bilanzierung verzichten, weil die Anlehnung an die allfällig revidierte und genehmigte Jahresrechnung den Steuerbehörden eine gewisse Gewähr für

⁸⁷³ Vgl. BLUMENSTEIN, allgemeine eidgenössische Wehrsteuer, 176 ff., GRÜTTER, 40 ff., für die diesbezügliche Ausgestaltung der Wehrsteuer ab 1941.

⁸⁷⁴ Nach GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 91, stellt diese historische Tradition eine Rechtfertigung für die Aufrechterhaltung des Massgeblichkeitsprinzips dar, da ansonsten eine Entwicklung aufgehoben würde, die zu einer entsprechenden Rechtssicherheit im Handels- und Steuerrecht geführt hat.

⁸⁷⁵ Historisch lässt sich diese Entwicklung daran beobachten, dass in den Vereinigten Staaten das Massgeblichkeitsprinzip grundsätzlich nicht gilt, sondern sowohl eigenständige Regeln für die handelsrechtliche Bilanzierung, sog. GAAP, als auch die steuerliche Gewinnermittlung existieren (BURKHALTER, Rz. 310 ff.). Als zu Beginn des 20. Jahrhunderts eine Gewinnsteuer auf Bundesebene eingeführt wurde, waren die GAAP noch wenig ausgereift, sodass die steuerliche Gewinnermittlung nicht auf die handelsrechtlichen Prinzipien verweisen konnte und eigenständige Begriffsdefinitionen entwickeln musste. Eine Massgeblichkeit im kontinentaleuropäischen Verständnis war unmöglich (vgl. HEUBERGER, Verhältnis, 517 f.).

⁸⁷⁶ BEHNISCH, 25; BURKHALTER, Rz. 366 ff.; GÜNDEL, 510; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 95; GURTNER, Steuerobjekt, 359; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlagen, 554; HENNRICHS, § 9 Rz. 110; HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 142; LAUTH, 1368; MOXTER, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 195; MÜLLER, 1862; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 18; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 142; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11; SIMONEK/HONGLER, 265; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109; WEHRHEIM/FROSS, Plädoyer für eine Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips, 1348.

⁸⁷⁷ SIMONEK/HONGLER, 265.

eine korrekte Gewinnermittlung bietet.⁸⁷⁸ Verfahrensrechtlich wird auf diese Weise eine «einfache, unkomplizierte und rasche Veranlagung»⁸⁷⁹ möglich. Infolgedessen ist die Einheitsbilanz basierend auf der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit das Idealbild aus Perspektive der Wirtschaftlichkeit, weil das Unternehmen lediglich eine Bilanz und Erfolgsrechnung erstellen muss.⁸⁸⁰

228 Im Grundsatz ist der Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgedanke des Massgeblichkeitsgrundsatzes nach wie vor berechtigt und überzeugend.⁸⁸¹ Gemäss denjenigen Lehrmeinungen, die einer engen Anbindung von Handels- und Steuerbilanz kritisch gegenüberstehen, lässt sich alleine mit Wirtschaftlichkeitsüberlegungen allerdings keine Abweichungen von der Besteuerung nach den verfassungsmässigen Vorgaben rechtfertigen. Praktikabilitätsüberlegungen müssen mitberücksichtigt, aber zugunsten von verfassungsmässigen Prinzipien der Besteuerung zurückgedrängt werden, weil sie nicht die gleiche Wertigkeit aufweisen.⁸⁸² Die Handelsbilanz ist nur geeignet, die steuerliche Leistungsfähigkeit richtig zu messen, wenn die Zweckrichtungen übereinstimmen und die Anlehnung damit praktikabel ist, während bei abweichenden Zielvorstellungen das Steuerrecht eigene Regeln aufstellen muss.⁸⁸³ Konkret fordert SIMONEK deshalb, dass Praktikabilitätsaspekte in der Steuerbilanz immer dann zugunsten des höherrangigen Leistungsfähigkeitsprinzips aufgelöst werden müssen, wenn ansonsten eine sachlich unhaltbare Besteuerung resultiert.⁸⁸⁴ Des Weiteren wird gegen den Vereinfachungsgedanken eingewendet, dass es aufgrund des gegenwärtigen und zukünftig weiterwachsenden Digitalisierungs- und Automatisierungsgrades grundsätzlich keine Schwierigkeiten bereiten würde, ein zweites Rechnungslegungssystem elektronisch umzusetzen. Demgemäss verliert der Kosten- und Vereinfachungsaspekt an Bedeutung.⁸⁸⁵ Sodann gilt es zu beachten, dass durch jede eigene steuerliche

⁸⁷⁸ SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11; vgl. hierzu Rz. 182 ff.

⁸⁷⁹ BEHNISCH, 25.

⁸⁸⁰ Vgl. Rz. 175; gl.M. BURKHALTER, Rz. 372.

⁸⁸¹ So hält das deutsche BVerfG in seinem Entscheid vom 12.5.2009 (2 BvL 1/00, Rz. 34) fest, dass sich die Legitimierung des Massgeblichkeitsgrundsatzes eher aus Praktikabilität als Überlegungen zur gerechten Verteilung von Steuerlasten ergibt. Demgemäss stellt sich das Massgeblichkeitsprinzip sowohl im historischen Rückblick als auch heute «nicht etwa als eine strikte, einmal getroffene Belastungsgrundentscheidung des Gesetzgebers, sondern als eine entwicklungs offene Leitlinie heraus.»

⁸⁸² HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 142; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 18; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, 2661.

⁸⁸³ HENNRICHS, § 9 Rz. 110, 114.

⁸⁸⁴ SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11.

⁸⁸⁵ HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 144; LAUTH, 1368; kritisch BURKHALTER, Rz. 370, wonach diese Begründung höchstens für grössere

Gewinnermittlungsregel Praktikabilitätsüberlegungen als Rechtfertigung des Massgeblichkeitsprinzips in den Hintergrund treten, da die Handels- und Steuerbilanz voneinander abweichen.⁸⁸⁶ Besonders wenn die steuerliche Gewinnermittlung vermehrt ausserfiskalische Zielsetzungen berücksichtigt, sorgt dies dafür, dass eine eigenständige Handels- und Steuerbilanz erstellt werden muss.⁸⁸⁷

4.2. Fiskus als stiller Teilhaber

4.2.1. Funktionsweise

Systematisch untermauert wird der Vereinfachungs- und Praktikabilitätsaspekt des Massgeblichkeitsgrundsatzes durch das Modell des Fiskus als stiller Teilhaber.⁸⁸⁸ Demnach stimmen die primären Zwecke der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung überein, sodass sich der Fiskus und Gesellschafter gleichermaßen auf den Zugriff eines vorsichtig ermittelten ausschüttungsfähigen Gewinns beschränken sollten.⁸⁸⁹ Es existiert keine spezifische steuerrechtliche Leistungsfähigkeit, weil es sich in diesem Fall um eine steuerrechtlich verordnete Leistungsfähigkeit handeln würde, die nicht Gegenstand der Besteuerung sein darf.⁸⁹⁰ Aus diesem Grund kann nur die auf Ausschüttungsfähigkeitsbemessung ausgerichtete Handelsbilanz als Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und somit Besteuerungsbemessungsgrundlage infrage kommen.⁸⁹¹ Der Gesellschafter kann von seiner Gesellschaft nicht mehr fordern als den realisierten Gewinn, währenddessen der Fiskus nicht mehr verlangen und insbesondere keinen Gewinn besteuern kann, der noch nicht handelsrechtlich realisiert wurde, sondern lediglich der Erwartung zukünftiger Gewinne entspricht.⁸⁹² Auf diese Weise wird der Steueranspruch des

229

Unternehmen, nicht aber KMU zu überzeugen vermag, weil sich in diesen Fällen ein erheblicher Mehrkostenaufwand ergeben würde.

⁸⁸⁶ BÖCKING/GROS, IFRS, 2339; HENNRICHS, § 9 Rz. 114; HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 305; HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 144.

⁸⁸⁷ Vgl. z.B. die beabsichtigte erhöhte Abzugsfähigkeit von Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen in der STAF (Rz. 206 Fn. 794) oder das geplante Verbot der Abzugsfähigkeit von Bussen mit Strafcharakter (Rz. 208).

⁸⁸⁸ DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, 1333 ff.

⁸⁸⁹ Vgl. BENZ, 191; SIMONEK/HONGLER, 270; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109.

⁸⁹⁰ DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, 1334.

⁸⁹¹ PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 142.

⁸⁹² DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, 1334; KNOBBE-KEUK, 27.

Staates ideell auf eine Stufe mit der Teilhabe der Gesellschaft am Unternehmensergebnis gestellt.⁸⁹³

- 230 Als Folge der weit übergreifenden Zweckkongruenz von Handels- und Steuerbilanz wird der Massgeblichkeitsgrundsatz infolgedessen zum fundamentalen Prinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Abweichungen von der handelsrechtlichen Rechnungslegung sind grundsätzlich nur auf Basis einer expliziten steuerrechtlichen Vorschrift zulässig, da der Gesetzgeber dort, wo er Ausnahmen von der Handelsbilanz nicht ausdrücklich normiert hat, diese auch nicht anerkennen wollte, sodass ungeschriebene Ausnahmen vom Massgeblichkeitsprinzip nicht zuzugestehen sind.⁸⁹⁴ Es existiert in diesem Sinne kein eigenständiges Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, das im Konfliktfall Vorrang vor dem Massgeblichkeitsprinzip hat. Aus den verfassungsrechtlichen Vorgaben lassen sich keine konkreten Rechtsfolgen für die steuerrechtliche Bilanzierung ableiten, sodass die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften mangels steuerrechtlicher Alternativregeln unmittelbar massgebend werden.⁸⁹⁵ Im Gegenteil verdrängt der Massgeblichkeitsgrundsatz im Bereich der kaufmännischen Gewinnermittlung die verfassungsmässigen Steuererhebungsprinzipien und ersetzt sie vollständig.⁸⁹⁶ Ideal dieser Rechtfertigung des Massgeblichkeitsgrundsatzes ist die formelle und umgekehrte Massgeblichkeit, weil sich damit die beiden Rechtsordnungen gegenseitig disziplinieren, indem das Handelsrecht dem Steuerrecht die Ansatz- und Bewertungsmaßstäbe konkret vorgibt und das Steuerrecht im Gegenzug mittels Umkehrmassgeblichkeit die handelsrechtliche Bilanzierung einschränken kann.⁸⁹⁷ Die Einheitsbilanz wird demzufolge der Inbegriff dieser handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungskonzeption.⁸⁹⁸

4.2.2. Teilhaberthese in der Schweizer Steuerrechtsordnung

- 231 Gemäss SPORI ist die Teilhaberthese in der Schweiz tief verwurzelt.⁸⁹⁹ Dafür spricht zuerst, dass der Schutzfunktion des Massgeblichkeitsprinzips zugunsten als auch zulasten des Steuerpflichtigen in der Lehre und Rechtsprechung eine hohe Bedeutung zugemessen wird, indem die Steuerpflichtigen auf ihrer Bilanzierung behaftet werden und im Umkehrschluss die Steuerbehörden an

⁸⁹³ MARX, 1005.

⁸⁹⁴ HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 143.

⁸⁹⁵ KNOBBE-KEUK, 27.

⁸⁹⁶ BENZ, 216.

⁸⁹⁷ SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109.

⁸⁹⁸ BÖCKING/GROS, IFRS, 2339; WEHRHEIM/FROSS, Plädoyer für die Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips, 1348.

⁸⁹⁹ SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109.

dieselbe gebunden sind.⁹⁰⁰ Anschliessend wird die Teilhaberthese zum einen durch eine enge Auslegung der steuerlichen Korrektornormen betreffend die Aufrechnung von Aufwendungen umgesetzt, da mit Ausnahme von ausserfiskalischen Zielsetzungen nur in spezifischen rechnungslegungstechnischen Sonderfragen (Umrechnungsdifferenzen, periodenfremde Aufwendungen) mit Verweis auf verfassungsmässige Prinzipien von der Handelsbilanz abgewichen wird.⁹⁰¹ Zum anderen bedürfen steuerrechtlich abweichende Realisationsstatbestände einer expliziten gesetzlichen Grundlage, sodass die generelle Anbindung an das handelsrechtliche Realisationsprinzip unterstrichen wird.⁹⁰²

Der Gedanke der Teilhaberthese als Vorrang des Massgeblichkeitsprinzips vor verfassungsrechtlichen Besteuerungsprinzipien äussert sich ebenfalls in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hinsichtlich der Behandlung von verdeckten Kapitaleinlagen im Rahmen einer Sacheinlage bzw. -übernahme unter dem Verkehrswert. Gemäss BGer muss sich der Steuerpflichtige bei einer Einbringung eines Grundstückes in eine Gesellschaft unter dem Verkehrswert bei der anschliessenden Veräusserung in einer späteren Periode auf dem Einbringungswert behaften lassen, sodass die Differenz zwischen Verkehrs- und Buchwert vollumfänglich der Gewinnsteuer unterliegt.⁹⁰³ Die Buchmässigkeit des Massgeblichkeitsprinzips bindet den Steuerpflichtigen an den einmal gewählten Buchansatz und die Unterbewertung, sofern die Kapitaleinlage nicht im Zeitpunkt der Einlage oder spätestens im Einbringungsjahr offengelegt wird, auch wenn es sich bei der Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert grundsätzlich um steuerfreie Kapitaleinlagen nach Art. 60 Bst. a DBG handelt.⁹⁰⁴ Nach Ansicht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung genießt in diesen Fällen das Massgeblichkeitsprinzip höheren Stellenwert als die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit: «Steht wie vorliegend eine nicht offenkundige Unterbewertung eines eingebrachten Vermögenswerts zur Diskussion, so ist der Steuerpflichtige bei seiner Verbuchung zu behaften und bleibt kein Raum für eine Korrektur seiner Bewertung aufgrund von Leistungsfähigkeitsüberlegungen.»⁹⁰⁵ Diese Auffassung ent-

232

⁹⁰⁰ Vgl. Rz.169 ff.

⁹⁰¹ Vgl. Rz. 203 ff.

⁹⁰² Vgl. Rz. 222 ff.

⁹⁰³ BGer 2C_515/2010 v. 13.9.2011, E. 3.4.

⁹⁰⁴ BGer 2C_515/2010 v. 13.9.2011, E. 3.4; BGer 2A.157/2001 v. 11.3.2002, E. 2 c) 3 b).

⁹⁰⁵ BGer 2C_515/2010 v. 13.9. E. 3.4; Diese Auffassung wird in der Lehre kritisiert, weil eine entsprechende Besteuerung mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Widerspruch steht. Aus Sicht des Steuerrechts handelt es sich ungeachtet dessen, ob sie offen oder verdeckt erfolgt, um eine erfolgsneutrale Kapitaleinlage, die mit Art. 60 Bst. a DBG über eine Korrektornorm zugunsten des Steuerpflichtigen verfügt. Es wird deshalb gefordert, dass das Steuerrecht in Fällen, in denen das Massgeblichkeitsprinzip der Besteuerung nach der wirt-

spricht grundsätzlich der Konzeption des Fiskus als stiller Teilhaber, nach der für die steuerliche Gewinnermittlung keine über den Massgeblichkeitsgrundsatz hinausgehende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden kann.

4.2.3. *Kritik an der Teilhaberthese*

233 Trotz der Verwurzelung der Teilhaberthese in der Schweizer Steuerrechtsordnung ist es gegenwärtig grundsätzlich anerkannt, dass handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung teilweise unterschiedliche Zwecke verfolgen, welche die Teilhaberthese nicht zu erklären vermag.⁹⁰⁶ In der Lehre wird an der Teilhaberthese deshalb bemängelt, dass die Zwecke von Handels- und Steuerbilanz nur teilweise oder gar nicht übereinstimmen, sodass diese Form der Legitimierung des Massgeblichkeitsgrundsatzes den verfassungsmässigen Vorgaben der Besteuerung nicht Rechnung trägt.⁹⁰⁷ Die handelsrechtlichen Bilanzierungszwecke bestimmen nicht die Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung, sodass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht automatisch mit dem handelsrechtlichen Reingewinn gleichgesetzt werden kann.⁹⁰⁸ Historisch betrachtet scheint dies grundsätzlich nie das Ziel gewesen zu sein, weil bereits mit der Einführung des Massgeblichkeitsprinzips in die Steuerrechtsordnung Abweichungen von der handelsrechtlichen Bilanzierung vorgesehen waren.⁹⁰⁹ Sodann würden sich handelsrechtliche Modernisierungen der Rechnungslegung stets unmittelbar in der steuerlichen Gewinnermittlung niederschlagen, obschon sich an der steuerlichen Gewinnermittlung und ihrer Konzeption grundsätzlich nichts geändert hat.⁹¹⁰ Im Gegenzug birgt die Umkehrmassgeblichkeit eher die Gefahr einer Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung und Beeinträchtigung deren Modernisierungstenden-

schaftlichen Leistungsfähigkeit entgegensteht, von diesem abweichen muss (GLAUSER, Apports, 288 ff.; GURTNER, Verdeckte Kapitaleinlagen, 554 f.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 67; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 8 ff.).

⁹⁰⁶ Vgl. Rz. 196 m.w.H.

⁹⁰⁷ ARNOLD, 149; HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 314; HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 144; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 18; SCHLOTTER, 952; SCHNEIDER, 713 f.; SIMONEK/HONGLER, 270; WASSERMEYER, 45; WEBER-GRELLET, Abschaffung des Massgeblichkeitsgrundsatzes, 148; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, 2661.

⁹⁰⁸ Mit anderen Worten WEBER-GRELLET, Abschaffung des Massgeblichkeitsgrundsatzes, 148, wonach das Steuerrecht weder Folgerecht noch Anhängsel des Handelsrechts, sondern eine eigenständige Materie mit eigenständigen Wertungen beschreibt.

⁹⁰⁹ Vgl. Rz. 226.

⁹¹⁰ Vgl. HENNRICHS, § 9 Rz. 111; MÜLLER, 1862.

zen, statt dass dadurch die Zwecke beider rechtlichen Teilordnungen im gleichen Rechnungslegungswerk abgebildet werden.⁹¹¹

An der Teilhaberthese wird zudem beanstandet, dass für die steuerliche Gewinnermittlung nicht die Gleichbehandlung von Gesellschaftern und Fiskus, sondern die Gleichbehandlung des Unternehmensgewinns mit anderen Einkommensarten im Vordergrund steht.⁹¹² Gemäss WAGNER führt eine steuerliche Gewinnermittlung nach dem Handelsrecht dazu, dass die Einkommensquelle Unternehmung aufgrund der vorsichtsgeprägten Bilanzierung gegenüber anderen Einkommensquellen von Steuerpflichtigen, die keiner unternehmerischen Tätigkeit nachgehen, besser behandelt wird, da der Unternehmer u.U. übermässige Rückstellungen oder Abschreibungen tätigen darf.⁹¹³ Ziel der Besteuerung nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben bildet demgegenüber die «Gleichbelastung der Steuerpflichtigen untereinander»⁹¹⁴, um eine gleichmässige Besteuerung der Steuerpflichtigen zu garantieren. Sodann wird gegen eine Zweckkongruenzthese eingewendet, dass die Schutzfunktion vor einer übermässigen Besteuerung auf den verfassungsmässigen Prinzipien und nicht der handelsrechtlichen Bilanzierung infolge Massgeblichkeitsgrundsatz beruht. Das Massgeblichkeitsprinzip weist keinen Verfassungsrang auf und steuerliche Korrektornormen können im Extremfall durch Gesetzesänderungen stets zusätzlich verschärft werden.⁹¹⁵ Eine Schutzfunktion bietet das Massgeblichkeitsprinzip nur, solange die Zwecke von Handels- und Steuerbilanz als gleichgerichtet erachtet werden.

234

4.3. Einheit der Rechtsordnung

Eng mit der Schutzfunktion des Massgeblichkeitsprinzips und der Teilhaberthese verflochten ist die Legitimierung des Massgeblichkeitsgrundsatzes mit der Einheit der Rechtsordnung.⁹¹⁶ Danach sollen für den Fiskus nicht andere

235

⁹¹¹ Vgl. Rz. 159 ff.

⁹¹² Vgl. ARNOLD, 150; HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 144; LAUTH, 1368; WAGNER, 1887 f.

⁹¹³ WAGNER, 1887 f.; ebenfalls PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 7.

⁹¹⁴ HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 144.

⁹¹⁵ HERZIG/BÄR, 4; LAUTH, 1369; SCHNEIDER, 713 f.; SCHULZE-OSTERLOH, Handels- und Steuerbilanz, 600; Einschränkung gilt es zu beachten, dass die Schutzfunktion des Massgeblichkeitsprinzips zumindest implizit disziplinierend wirkt, als der Fiskus die Abweichungen von der handelsrechtlichen Bilanzierung begründen muss, sodass sein Aktivismus i.d.R. wohl milder ausfällt (vgl. BALLWIESER, Möglichkeiten und Grenzen der Erstellung einer Einheitsbilanz, 581; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 91; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109).

⁹¹⁶ BEHNISCH, 25; BÖCKING/GROS, IFRS, 2341; DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz, 1335; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 91; LOCHER, Teil II,

Gewinnermittlungsvorschriften gelten als für Gesellschafter und Gläubiger, indem das Steuerrecht Wertansätze und Buchungen vorschreibt, die aus handelsrechtlicher Sicht unzulässig sind.⁹¹⁷ Vielmehr sollen die gleichen Grundsätze für den Fiskus massgebend sein, sodass er sich weder auf einen höheren noch auf einen tieferen als nach den handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinn stützt.⁹¹⁸ Nach GURTNER würde eine eigenständige Steuerbilanz dazu führen, dass die steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften ein Eigenleben entwickeln und zu einem späteren Zeitpunkt vollständig von der Handelsbilanz abgekoppelt würden.⁹¹⁹ SPORI bedenkt, dass die Loslösung der Steuer- von der Handelsbilanz wohl mit der Konstituierung von einem eidgenössischen und 26 kantonalen Steuerbilanzrechten verbunden wäre.⁹²⁰

236 Diese Ansicht weist allerdings dieselbe Schwäche auf wie die stille Teilhabertese. Eine Einheit der Rechtsordnung durch Anlehnung an die Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung bei gleichzeitiger Übernahme steuerlicher Werte in die Handelsbilanz infolge der Umkehrmassgeblichkeit vermag sich nur so lange zu rechtfertigen, als die Zielsetzungen der beiden rechtlichen Teilordnungen in dieselbe Richtung weisen, sodass eine Übernahme der konkreten Bilanzierung zu keinem Widerspruch im eigenen Subsystem führt.⁹²¹ Weichen die Zielsetzungen der Rechtsordnungen voneinander ab, sei es zu Zwecken der Kapitalerhaltung oder sei es aus ausserfiskalischen Überlegungen, überzeugt die Legitimierung des Massgeblichkeitsgrundsatzes mit der Einheit der Rechtsordnung nicht, weil die Verbundenheit in diesen Fällen «stets zu Lasten der Zwecke entweder der Handels- oder Steuerbilanz»⁹²² geht. Während das Steuerrecht hierfür eigene steuerrechtliche Bilanzierungsregeln schafft, äussert sich die Erreichung der Einheit der Rechtsordnung für die Handelsbilanz durch die Nutzung der umgekehrten Massgeblichkeit, die u.U. zu einer Deformierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung führt. Des Weiteren gilt es zu beachten, dass namentlich für ausserfiskalische Zwecke die Einheit der Rechtsordnung ambivalent wirken kann. So wäre bspw. die Frage der Abzugsfähigkeit von Bussen und Sanktionen mit pönalem Charakter⁹²³ aus Sicht der handelsrechtlichen Rechnungslegung und des Fiskalzwecks der Gewinnermittlung, d.h. einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wohl gleichermassen ausgefallen. Die Busse schmä-

Art. 58 DBG Rz. 3; SCHÖN, Steuerbilanz, 376; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11; SIMONEK/HONGLER, 265; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109.

⁹¹⁷ BEHNISCH, 25; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11.

⁹¹⁸ SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11.

⁹¹⁹ GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 91.

⁹²⁰ SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109.

⁹²¹ LAUTH, 1367; SCHNEIDER, 714; WASSERMEYER, 45 f.

⁹²² WASSERMEYER, 45.

⁹²³ Vgl. Rz. 207 f.

lert aus Sicht des Totalgewinnprinzips eindeutig die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens, sodass es sich um einen geschäftsmässig begründeten Aufwand handelt, der sachlich kausal mit der Geschäftstätigkeit zusammenhängt.⁹²⁴ Wird hingegen versucht, die Einheit der Rechtsordnung von Steuer- und Strafrecht zu betonen, wird damit die Übereinstimmung mit dem handelsrechtlichen Rechnungslegungsrecht aufgehoben, weil die Zielsetzungen nicht kompatibel erscheinen. Handelsrechtlich handelt es sich um zu berücksichtigenden Aufwand.

Infolgedessen kann die Einheit der Rechtsordnung als Legitimierung des Massgeblichkeitsprinzips nur geltend gemacht werden, wenn die Zwecke zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung übereinstimmen. In den anderen Fällen liegen triftige Gründe vor, die eine unterschiedliche Behandlung nahelegen, da es an einer Konformität zwischen den beiden rechtlichen Teilordnungen mangelt.⁹²⁵ Nichtsdestotrotz nimmt die Einheit der Rechtsordnung für die steuerliche Gewinnermittlung eine bedeutende Rolle ein, die sich in der Schutzfunktion des Massgeblichkeitsprinzips widerspiegelt und fordert, dass nur in begründeten Situationen – fehlende Zweckkongruenz – eine Abweichung der Teilordnungen erfolgt. Zugleich vermag die Einheit der Rechtsordnung aber weder Zweckdifferenzen zu erklären noch solche zu lösen, da das Steuerrecht einerseits eigenständige Gewinnermittlungsregeln vorsehen kann und andererseits die Handelsbilanz die Umkehrmassgeblichkeit nur im Rahmen des faktisch Zulässigen akzeptiert.

237

5. Massgeblichkeitsprinzip als zentrales Subsystem einer verfassungsmässigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

5.1. Allgemeines

Der Diskurs der Legitimierung des Massgeblichkeitsgrundsatzes verdeutlicht, dass sich das Prinzip vorrangig mit historischen Vereinfachungs- und Praktikabilitätsüberlegungen begründet, weil einerseits auf eine zweifache Gewinnermittlung verzichtet werden kann und andererseits die sicherste Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung herangezogen wird. Die Einheit der Rechtsordnung und die Teilhaberthese rechtfertigen demgegenüber nur den Teil der übereinstimmenden Bilanzierung, da sie von einer weitgehenden Zweckkongruenz von Handels- und Steuerbilanz ausgehen, was bereits historisch nie beabsichtigt war und sich auch in der Ausgestaltung der Korrekturnormen nach geltendem Recht widerspiegelt. Die Anbindung an der Handels-

238

⁹²⁴ Vgl. Rz. 201 f.

⁹²⁵ BGE 143 II 8, E. 7.3; BGE 140 I 153, E. 2.2; BGE 139 II 460, E. 3.3.

bilanz entspricht einer «Ja-Aber-Beziehung»⁹²⁶, weil der Massgeblichkeitsgrundsatz zur Sicherstellung der Steuerrechtskonformität vorsieht, dass die steuerliche Gewinnermittlung von der handelsrechtlichen Rechnungslegung divergieren kann.

- 239 Wirtschaftlichkeitsüberlegungen bieten keine Anhaltspunkte über das Verhältnis der Ziele von Handels- und Steuerbilanz, da sie sich alleine dem nicht genügend hoch einzuschätzenden Bedürfnis nach Praktikabilität der Gewinnsteuerbemessung verschreiben. Aus ihnen lassen sich insbesondere keine Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz erklären, als ihr Idealbild grundsätzlich der Einheitsbilanz entspricht. Folglich bestätigen sich die Erkenntnisse aus der Untersuchung der gesetzlich geregelten Korrektornormen von Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG. Es lassen sich weder aus den unmittelbaren Korrektornormen noch der Legitimierung des Massgeblichkeitsgrundsatzes generelle Aussagen über die Zweckkongruenz von Handels- und Steuerrecht und damit den Auslegungsumfang der steuerlichen Korrektornormen ableiten.⁹²⁷ Steuerliche Korrektornormen können aufgrund der Auslegung nach den verfassungsmässigen Prinzipien der Besteuerung einerseits sowie ausserfiskalischen Zielsetzungen andererseits resultieren.⁹²⁸ Das Steuerrecht darf allerdings nicht auf der Basis von freischwebenden steuerlichen Prinzipien vom Massgeblichkeitsprinzip abweichen. Vielmehr bildet die Massgeblichkeit das zentrale Subsystem der Besteuerung nach den verfassungsmässigen Prinzipien und insbesondere dem Leistungsfähigkeitsprinzip, wovon sowohl zugunsten als auch zulasten des Steuerpflichtigen nur abgewichen werden darf, als eine Auslegung nach den verfassungsmässigen Prinzipien der Besteuerung zu einer sachgerechteren Besteuerung führt, welche die Praktikabilitäts- und Vereinfachungsaspekte des Massgeblichkeitsprinzips zu überwiegen vermag.⁹²⁹ Zu Recht wird in der Lehre darauf hingewiesen, dass Praktikabilität nicht dieselbe Wertigkeit wie verfassungsmässige Prinzipien aufweist und deshalb einer verfassungsmässigen Auslegung unterzuordnen ist und in Konfliktfällen zurückgedrängt werden muss.⁹³⁰ Die Verweisung auf den Massgeblichkeitsgrundsatz endet dort, wo die handelsrechtliche Rechnungslegung mit den steuerlichen Zielen nicht mehr vereinbar ist⁹³¹, was sich mit der Forderung nach Einheit der Rechtsordnung deckt, weil triftige Gründe für eine differenzierende Betrachtungsweise vorliegen.⁹³² Trotzdem bietet die

⁹²⁶ HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 145.

⁹²⁷ Vgl. Rz. 200 ff.

⁹²⁸ Vgl. Rz. 225.

⁹²⁹ Gl.M. SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 11; SIMONEK/HONGLER, 271; Hinzu kommen ausdrücklich normierte ausserfiskalische Zielsetzungen (vgl. Rz. 206 ff. oben).

⁹³⁰ Vgl. Rz. 228.

⁹³¹ HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 146.

⁹³² Vgl. Rz. 237.

Schutzfunktion des Massgeblichkeitsprinzips infolge der Einheit der Rechtsordnung und des stillen Teilhabergedankens Gewähr, dass die Auslegung nach den verfassungsmässigen Prinzipien nur in diesem Ausmass von der Handelsbilanz divergiert, als die handelsrechtliche Bilanzierung eine der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht werdende Besteuerung nicht umsetzen kann.

Dieses Vorgehen widerspricht der formellen Massgeblichkeit nicht, da diese stets unter dem Vorbehalt von Handels- und Steuerrechtskonformität steht. Die steuerliche Gewinnermittlung darf gleichsam von der Handelsbilanz abweichen, wo es notwendig ist, um eine gerechte Besteuerung sicherzustellen, wie die Handelsbilanz steuerliche Wertansätze aufgrund der faktischen Umkehrmassgeblichkeit nur im Rahmen des handelsrechtlich Zulässigen akzeptieren muss. Eine Divergenz von der Handelsbilanz ist nicht grundsätzlich zu verurteilen, sondern eine Unvermeidlichkeit, um eine Besteuerung nach den verfassungsmässigen Prinzipien zu garantieren. Sie ist Folge der steuerlichen Korrektornormen, die gerade in Fällen, in denen die steuerliche Auslegung zum Ergebnis gelangt, dass eine Bilanzkorrektur infolge des Unterschieds zur handelsrechtlichen Verbuchung angebracht ist, greifen. Die Bilanzkorrektur bedarf allerdings einer besonderen Rechtfertigung, als nur in begründeten Fällen von der Handelsbilanz abgewichen werden soll, wohingegen die Anbindung an die Handelsbilanz auch nicht als «sklavisch»⁹³³ erachtet werden kann. 240

5.2. Konsequenzen für die Auslegung im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung

5.2.1. Einzelfallbetrachtung der handelsrechtlichen Verbuchung

Im Ergebnis obliegt die Prüfung der handelsrechtlichen Rechnungslegung aus Perspektive der steuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich einer Einzelfallbetrachtung jeder einzelnen handelsrechtlichen Verbuchung, weil sich weder mit der Auslegung der unmittelbaren Korrektornormen noch der Legitimierung des Massgeblichkeitsgrundsatzes die Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung abschliessend verdeutlichen lassen und sich aus den verfassungsmässigen Prinzipien kein bestimmtes steuerliches Bilanzierungssystem konkretisieren lässt. Die handelsrechtliche Rechnungslegungskonzeption muss in ihren einzelnen Ausprägungen auf ihre steuerliche Eignung untersucht und gegebenenfalls korrigiert werden. Nur mit dieser Methode kann überprüft werden, ob die handelsrechtliche Bilanzierung die steuerliche Zwecksetzung adäquat abbildet. Im Vordergrund steht nicht 241

⁹³³ PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 17.

die Frage, in welchem Ausmass auf der Zweckebene Unterschiede bestehen, sondern wie sich die handelsrechtliche Verbuchung im konkreten Einzelfall für die periodengerechte Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit niederschlägt.⁹³⁴

- 242 Als Folge der prinzipienorientierten Ausgestaltung der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption können sich handelsrechtliche GoR grundsätzlich aus verschiedenen normativen Zusammenhängen als sachgerecht erweisen.⁹³⁵ Massgebend ist deshalb die Tauglichkeit von handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätzen auf der Objektebene⁹³⁶, d.h. für die individuelle, konkrete Bilanzierung in der Steuerbilanz. Die Besteuerungsprinzipien bzw. die qualitativen Anforderungen an die Steuerbilanz sind nicht losgelöst von der Handelsbilanz zu betrachten, sondern es gilt diejenigen GoR kritisch auf ihre Vereinbarkeit mit der steuerlichen Gewinnermittlung zu überprüfen, die potenziell divergierend wirken könnten.⁹³⁷ Eine solche Methodik ist zweckmässig, weil unbestrittenermassen das Massgeblichkeitsprinzip aus praktischen Gründen das zentrale Subsystem der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beschreibt, von dem lediglich abgewichen werden soll, als auf Ebene der konkreten Bilanzierung ein Widerspruch zu den verfassungsrechtlichen Grundsätzen erfolgt oder ausserfiskalische Zielsetzungen auf Basis einer gesetzlichen Grundlage eine Diskrepanz vorsehen.

5.2.2. Herbeiziehung von anerkannten Rechnungslegungsstandards als Auslegungshilfe

- 243 Aus diesem Grund können als Auslegungshilfe für die Auslegung der bilanzierten Sachverhalte nach den verfassungsmässigen Prinzipien auch anerkannte Rechnungslegungsstandards herbeigezogen werden. Insbesondere wenn entgegen der hiernach vertretenen Ansicht in der handelsrechtlichen Bilanzierung Willkürreserven weiterhin als zulässig erachtet werden, stehen sich in diesem Bereich die steuerliche Gewinnermittlung und die anerkannten Rechnungslegungsstandards näher als die handelsrechtliche Bilanzierung, weil sowohl die Standards als auch das Steuerrecht solche Verbuchungen i.d.R. verbieten.⁹³⁸ Obwohl IFRS oder Swiss GAAP FER und die Gewinnsteuerbemessung unterschiedliche Zwecke verfolgen, muss GLAUSER und SPORI zugestimmt werden, dass sich die Steuerbilanz zur Bestimmung der

⁹³⁴ Vgl. HENNRICHS, § 9 Rz. 111.

⁹³⁵ Vgl. Rz. 50 f.

⁹³⁶ HENNRICHS, § 9 Rz. 111.

⁹³⁷ Vgl. HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 315 ff.; HERZIG/BÄR, 7; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 20 ff.; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 168 ff.; SCHLOTTER, 957 ff.

⁹³⁸ Vgl. Rz. 70 und Rz. 163.

Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewissermassen an einer *true and fair view* bzw. einer den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Darstellung der wirtschaftlichen Lage orientiert.⁹³⁹ Gemäss GLAUSER können die anerkannten Standards infolgedessen zur Erkenntnisgewinnung für steuerliche Abweichungen ein nützliches Instrument darstellen, wie die Anwendung des Bundesgerichts im Zusammenhang mit den Urteilen über die Umrechnungsdifferenzen illustriert hat.⁹⁴⁰

Ihre Anwendung unterliegt jedoch einigen Vorbehalten. Erstens darf vom Massgeblichkeitsgrundsatz nicht ohne Not abgewichen werden, sondern es bedingt eine besondere Rechtfertigung im Einzelfall.⁹⁴¹ Des Weiteren ist, wie bereits für die Herbeiziehung im Rahmen der handelsrechtlichen Auslegung, eine grosse inhaltliche Konformität betreffend die zu untersuchende Bilanzierungsproblematik notwendig, weil gerade im Zusammenhang mit dem Massgeblichkeitsprinzip sachfremde Bilanzierungen vermieden werden sollten.⁹⁴² Sodann handelt es sich lediglich um eine Erkenntnisgewinnung, die u.U. in die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit miteinbezogen werden kann. Die Abweichung ergibt sich aber aufgrund der Zwecksetzung der steuerlichen Gewinnermittlung, die im Einzelfall mit den Rechnungslegungsstandards übereinstimmt und nicht der Eignung der anerkannten Standards für die Gewinnsteuerbemessung im Generellen. Dieser Aufgabe werden die Standards in mehrfacher Hinsicht nicht gerecht. Neben ihren generellen rechtsstaatlichen Defiziten⁹⁴³, der fehlenden gesetzlichen Grundlage für die

⁹³⁹ GLAUSER, IFRS, 555, 573; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 112.

⁹⁴⁰ GLAUSER, IFRS, 573; gl.M. GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 869 Fn. 60; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 166; vgl. hierzu Rz. 210 ff.

⁹⁴¹ Vgl. Rz. 239.

⁹⁴² Vgl. Rz. 56; Folglich ist in Bezug auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung betreffend die Umrechnungsdifferenzen (vgl. hierzu Rz. 210 ff. oben) die Begründung, dass es sich bei Umrechnungsdifferenzen um geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen handelt, zweckmässiger als eine Forderung, Umrechnungsdifferenzen auch handelsrechtlich erfolgsneutral zu verbuchen. Bei ersterem kann die bisherige handelsrechtliche Verbuchungspraxis aufrechterhalten werden und die Handels- und Steuerbilanz divergieren voneinander, währenddessen die alternative Begründung eine handelsrechtswidrige Verbuchung erfordert hätte, weil aufgrund des Vorsichtsprinzip erfolgsneutrale Buchungen ins Eigenkapital i.d.R. ausgeschlossen sind.

⁹⁴³ Die anerkannten Standards werden grundsätzlich von privaten Rechnungslegungsgremien erlassen, sodass eine Übernahme ein beträchtliches Defizit aufweisen würde, weil aus ihnen öffentlich-rechtlichen Rechtsnormen entstehen würden (GLAUSER, Apports, 177 f.; GLAUSER, IFRS, 574.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 395; SIMONEK/HONGLER, 276; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 114 f.) Des Weiteren verfügen die anerkannten Standards über eine «Komplexität, Dynamik, Unübersichtlichkeit und Formulierungsschwäche», die einer «recht-

Verwendung zur steuerlichen Gewinnermittlung und der unterschiedlichen Zwecksetzung sind die Standards auch im Rahmen der konkreten Bilanzierung mit den steuerlichen Anforderungen einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit regelmässig nicht im Einklang.⁹⁴⁴ Es entspricht auch nicht der Intention der anerkannten Rechnungslegungsstandards, für steuerliche Zwecke genutzt zu werden. Sie werden vielmehr in diese Rolle gedrängt, als sie einen grösseren Einfluss auf die handelsrechtliche Rechnungslegung ausüben, der für den Rechtsfortschritt des Rechnungslegungsrechts fruchtbar sein kann, ohne dass sich dies zwingend auf das Steuerrecht auswirken muss.

C. Erkenntnisse und Fortsetzung

- 245 Als erste Voraussetzung des Massgeblichkeitsprinzips muss die Jahresrechnung handelsrechtskonform sein, sodass formell eine allfällige Prüfung der Jahresrechnung sowie deren Genehmigung durch das zuständige Gesellschaftsorgan erfolgt und materiell die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften gemäss Art. 957 ff. OR eingehalten werden.⁹⁴⁵ Die Steuerbehörden sind dabei von Amtes wegen verpflichtet, die Handelsbilanz auf ihre Handelsrechtskonformität zu überprüfen, und sämtliche handelsrechtswidrige Werte im Rahmen einer Bilanzberichtigung bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung anzupassen.⁹⁴⁶ Demgegenüber ist eine Bilanzänderung, die das Ersetzen eines handelsrechtskonformen durch einen anderen handelsrechtskonformen Wert beschreibt, grundsätzlich nur bis zur Einreichung der Steuererklärung gestattet, was sich mit den handelsrechtlichen Vorschriften vereinbaren lässt.⁹⁴⁷
- 246 Das Erfordernis von Bilanzkorrekturen oder steuerlichen Aufrechnungen zur Herstellung der Steuerrechtskonformität ergibt sich, weil die Zwecke der handels- und steuerlichen Gewinnermittlung teilweise divergieren, wobei der Umfang der Differenzen zwischen handels- und steuerlicher Bilanzierung

sicheren, objektiven und praktikablen» Gewinnsteuerbemessung nicht gerecht werden (GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 869).

⁹⁴⁴ Vgl. SIMONEK/HONGLER, 176, wonach die Unterschiede zwischen der Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard und dem steuerlichen Bedürfnis nach der Ermittlung eines periodengerechten, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewichtig sind; ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFT, Zur Fortentwicklung, 2379 ff.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 869; HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 307; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich 164.

⁹⁴⁵ Vgl. Rz. 182 f.

⁹⁴⁶ Vgl. Rz. 184 ff.

⁹⁴⁷ Vgl. Rz. 191 ff.

nicht restlos geklärt ist.⁹⁴⁸ Die Untersuchung der steuerlichen Korrektornormen illustriert, dass zwar Abweichungen von der Handelsbilanz einer besonderen Rechtfertigung bedürfen, zum einen aber eine Auslegung nach den verfassungsmässigen Prinzipien der Besteuerung und insbesondere dem Leistungsfähigkeitsprinzip sowie zum anderen ausserfiskalische Zielsetzungen, die grundsätzlich einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage bedürfen, zu einer unterschiedlichen Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz führen können.⁹⁴⁹ Diese Erkenntnis stützt sich grundsätzlich mit der Legitimierung des Massgeblichkeitsprinzips, demgemäss einerseits steuerliche Korrekturvorschriften der Handelsbilanz bereits historisch bedingt zur steuerlichen Gewinnermittlung gehören und andererseits das Massgeblichkeitsprinzip nicht nur aus Vereinfachungsgründen, sondern auch der Verwurzelung des stillen Teilhabergedankens und aus Gründen der Einheit der Rechtsordnung das zentrale Subsystem der steuerlichen Gewinnermittlung bildet.⁹⁵⁰ Da sich weder aus der Auslegung der unmittelbaren Korrektornormen noch aus der Rechtfertigung des Massgeblichkeitsprinzips die Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung ergeben, folgt die Zulässigkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die Steuerbilanz grundsätzlich einer Überprüfung der handelsrechtlichen Bilanzierung im Einzelnen auf Ebene der konkreten Bilanzierung (Objektebene).⁹⁵¹ Auf dieser Grundlage gilt es im dritten Teil, die revidierten Rechnungslegungsnormen auf ihre Konformität mit den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften im Einzelnen zu untersuchen.

⁹⁴⁸ Vgl. Rz. 194 ff.

⁹⁴⁹ Vgl. Rz. 200 ff.

⁹⁵⁰ Vgl. Rz. 226 ff.

⁹⁵¹ Vgl. Rz. 241 f.

3. Teil: Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht

§ 6 Realisations- und Imparitätsprinzip in der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung

A. Abkoppelungsthese als Massgabe für die steuerliche Gewinnermittlung

1. Allgemeines

Mit der Anwendung der formellen Massgeblichkeit wird die in § 2 hergeleitete Abkoppelungsthese mit all ihren Konsequenzen Richtschnur für die steuerrechtliche Gewinnermittlung. Die handelsrechtliche Rechnungslegungskonzeption wird im Grundsatz unmittelbar wegweisend für die Steuerbilanz, sofern die handelsrechtliche Verbuchung nicht in einem Widerspruch zu einer Besteuerung nach den verfassungsmässigen Prinzipien oder ausserfiskalischen Zielsetzungen ist. Zentraler Ausfluss der Abkoppelungsthese bildet das Vorsichtsprinzip, das sowohl die Periodisierung durch das Realisations- und Imparitätsprinzip als auch den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten durch eine vorsichtig-objektivierte Bilanzierung prägt.⁹⁵² Demgegenüber sind der Informationsfunktion der Rechnungslegung durch die Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung, den Anhang sowie allfälligen weiteren Informationsinstrumenten wie bspw. Konzernabschluss oder Lagebericht Rechnung zu tragen.⁹⁵³ Diese Komponenten sind steuerrechtlich grundsätzlich unbeachtlich, da der steuerrechtliche Vermögensstandgewinn am handelsrechtlichen Ergebnis der Erfolgsrechnung, der sich gleichzeitig in der um Kapitaleinlagen bzw. -entnahmen korrigierten Vermögenszunahme bzw. -abnahme in der Bilanz innerhalb der entsprechenden Periode widerspiegelt, ansetzt.⁹⁵⁴ Nichtsdestotrotz stellt namentlich der Anhang für die Steuerbehörden eine wesentliche Informationsgrundlage dar, um gewisse Bilanzierungstatbestände nachzuvollziehen und zu überprüfen. Wegen der Schutzwirkung des Massgeblichkeitsgrundsatzes darf der Fiskus aber nicht ausschliesslich auf Basis von allfälligen Informationen aus dem

247

⁹⁵² Vgl. Rz. 52 f.

⁹⁵³ Vgl. Rz. 34 f.

⁹⁵⁴ Vgl. Rz. 102.

Anhang von der handelsrechtlichen Bilanzierung abweichen. Ausschlaggebend ist die Prüfung, ob die Verbuchung in der Handelsbilanz einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht wird.

- 248 Folglich muss die Anwendung der Abkoppelungsthese für die handelsrechtliche Bilanzierung auf die Übereinstimmung mit den steuerrechtlichen Normen und ihrer Zwecksetzung überprüft werden. Diese Vorgehensweise zieht sich durch die ganze Rechnungslegungskonzeption. Sie wird nachfolgend für das revidierte Rechnungslegungsrecht vorgenommen, indem zuerst die Konformität der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung in Bezug auf die Periodisierung durch das Imparitäts- und Realisationsprinzip untersucht wird, bevor anschliessend der Ansatz und die Bewertung von Aktiven⁹⁵⁵ und Passiven⁹⁵⁶ für ausgewählte Sachverhalte diskutiert wird. Im Vordergrund steht dabei die Frage nach der inhaltlichen Kongruenz der konkreten Bilanzierung von Handels- und Steuerbilanz unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht als Folge des Massgeblichkeitsprinzips, um damit einerseits die Übereinstimmungen und allfällig existierende Konfliktpotenziale aufzuzeigen und andererseits notwendige Lösungsansätze auszuarbeiten.

2. Das allgemeine Vorsichtsprinzip aus steuerrechtlicher Perspektive

- 249 Vorwegzunehmen ist, dass die Betonung des Vorsichtsprinzips als zentrales Charakteristikum und Leitprinzip der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption für das Steuerrecht grundsätzlich nicht überzeugt, weil die Kapitalerhaltung und der Gläubigerschutz für die steuerliche Gewinnermittlung keine massgebenden Vorgaben sind.⁹⁵⁷ Das Steuerrecht strebt mit Ausnahme der ausserfiskalischen Zielsetzungen nach einer periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, was nicht bereits im Voraus mit dem auf die Kapitalerhaltung und Ausschüttungsbemessung ausgerichteten vorsichtigen Bilanzierung nach Handelsrecht gleichgesetzt werden kann. Diese Auffassung ist insbesondere – aber nicht nur – dann von Relevanz, wenn das Vorsichtsprinzip mit einem Worst-Case-Szenario für die Bewertung von Vermögenswerten und die Bildung von Rückstellungen und der damit resultierenden Bildung von Willkürreserven gleichgesetzt wird, was nach hier

⁹⁵⁵ Vgl. ausführlich § 7 Rz. 281 ff.

⁹⁵⁶ Vgl. ausführlich § 8 Rz. 410 ff.

⁹⁵⁷ HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 325; HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 148; SIEGEL, 2244; WEBER-GRELLET, Bestand und Reform, 1344, 1347; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, 2661.

vertreter Ansicht bereits für die handelsrechtskonforme Handelsbilanz abgelehnt wird.⁹⁵⁸

Im Umkehrschluss kann daraus allerdings nicht geschlossen werden, dass das Vorsichtsprinzip für die steuerliche Gewinnermittlung unbedeutend oder gar irrelevant ist. Vielmehr muss im Rahmen der verfassungsrechtlichen Vorgaben geprüft werden, ob das Vorsichtsprinzip als Folge der Leistungsfähigkeitsbesteuerung und nicht dem Gläubigerschutz in einzelnen Anwendungsfällen für die Steuerbilanz gleichgerichtet zum handelsrechtlichen Prinzip wirkt.⁹⁵⁹ Das Vorsichtsprinzip ist in diesen Fällen Ausfluss einer substanzerhaltenden und auf objektivierte Werte ausgerichteten Besteuerung, als zur Sicherstellung der Verlässlichkeit der Besteuerung am tatsächlichen Gewinn angesetzt wird.⁹⁶⁰ Es verlangt «nicht, einseitig nur die Risiken zu berücksichtigen, sondern bei einer Schätzung auch die Risiken einzubeziehen, also alle bewertungsrelevanten Tatumstände zu erfassen»⁹⁶¹, weil es aus Perspektive des Steuerrechts nicht um die Ermittlung des möglichst vorsichtigen, sondern des möglichst periodengerechten, verlässlich bestimmbar Gewinns geht.⁹⁶² Das Vorsichtsprinzip ist steuerrechtlich folglich ein aus dem Objektvierungs- und Verlässlichkeitsprinzip, die beide für die handelsrechtliche Rechnungslegung ebenfalls gelten⁹⁶³, resultierender Grundsatz für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, den es für die einzelnen Bilanzierungssachverhalte zu berücksichtigen gilt.

B. Realisationsprinzip aus dem Blickwinkel der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung

1. Handelsrechtliches Realisationsprinzip

1.1. Bestimmung des Realisationszeitpunkts für Erträge

1.1.1. Grundsatz

Das handelsrechtliche Realisationsprinzip erfüllt grundsätzlich zwei Funktionen: Erstens bestimmt es, zu welchem Zeitpunkt die aus den Waren und Leis-

⁹⁵⁸ Vgl. Rz. 19 und 73.

⁹⁵⁹ Vgl. HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 325; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 161; WEBER-GRELLET, Bestand und Reform, 1347.

⁹⁶⁰ HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 325 f.

⁹⁶¹ HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 325.

⁹⁶² HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 325 f.

⁹⁶³ Vgl. Rz. 24 zum Verlässlichkeitsprinzip bzw. Rz. 51 zum Objektivierungsprinzip.

tungen erzielten Erträge als realisiert gelten. Zweitens legt es durch das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip den Wert fest, mit dem noch nicht realisierte Erzeugnisse bzw. Leistungen in der Bilanz auszuweisen sind.⁹⁶⁴ Während der Realisationszeitpunkt für ein Bargeschäft grundsätzlich einfach zu beantworten ist, weil der Abschluss des Vertrags, die Erbringung der Leistung sowie die Vereinnahmung des Entgelts unmittelbar zeitlich aufeinander erfolgt, bieten sich bei anderen (komplexeren) Geschäftsmodellen theoretisch verschiedene Zeitpunkte wie bspw. der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, des Leistungsfortschrittes per Bilanzstichtag, der Leistungserbringung oder der Bezahlung für die Ertragsrealisation an.⁹⁶⁵ Als Richtlinie für den Zeitpunkt der Ertragsverwirklichung und -verbuchung bestimmt das handelsrechtliche Realisationsprinzip nach herrschender Lehre, dass Erträge grundsätzlich nicht bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung, sondern erst, wenn durch einen Umsatzvorgang ein fester durchsetzbarer Rechtsanspruch entstanden ist, realisiert werden.⁹⁶⁶ Die Umsatzentstehung als Ausdruck der Realisierung von Erträgen wird ausgelöst durch die Erbringung der geschuldeten Leistung durch Verlassen aus dem eigenen Verfügungsbereich bei gleichzeitigem Entstehen des quasi-sicheren Anspruchs auf Gegenleistung.⁹⁶⁷ LIPP erachtet diese Voraussetzung als erfüllt, wenn der Nutzen und die Risiken sowie die Verfügungsmacht auf den Käufer übergehen, sich der entsprechende Ertrag und die dazugehörigen Aufwendungen verlässlich bestimmen lassen und das Unternehmen mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgehen kann, dass ihm die entsprechende Gegenleistung zeitnah zukommt.⁹⁶⁸ Konsequenz daraus ist, dass im Umlaufvermögen nicht umgesetzte Waren und unfertige Erzeugnisse als Vorräte sowie nicht frakturierte Dienstleistungen zu den Herstellungs- oder Anschaffungskosten (Art. 959a Abs. 1 Bst. d OR) aktiviert werden müssen.⁹⁶⁹

252 Angeknüpft wird infolgedessen an den Zeitpunkt der Leistungserbringung, der sich stark an der zivilrechtlichen Ausgestaltung anlehnt. Das Zivilrecht vermag jedoch infolge der Komplexität des wirtschaftlichen Handelns und der daraus resultierenden Geschäftsmodelle sowie der stärkeren Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Rechnungslegungsrecht nicht alle Anwendungsfälle des Realisationsprinzips abschliessend zu erklä-

⁹⁶⁴ GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 394; KÜTING/LAM, 2348 ff.; SIMONEK/HONGLER, 271.

⁹⁶⁵ PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 22; WEIDMANN, 117 ff.

⁹⁶⁶ BENZ, 91 f.; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 173 ff.; HWP, 169; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958c OR Rz. 51; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 22; SIMONEK/HONGLER, 271; in diesem Sinne BGER 6B_830/2015 v. 12.1.2016, E. 3.1.2; BGER 2C_404/2013 v. 2.5.2014, E. 3.3.4; BGE 116 II 533, E. 2 dd).

⁹⁶⁷ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 176; KÜTING/LAM, 2348 f.

⁹⁶⁸ LIPP, Art. 958b OR Rz. 12.

⁹⁶⁹ Vgl. BÖCKLI, Neue-OR-Rechnungslegung, Rz. 176; LIPP, Art. 960c OR Rz. 11 ff.

ren.⁹⁷⁰ Das Realisationsprinzip muss deshalb für einzelne Geschäftsvorfälle als Ausfluss des Vorsichtsprinzips unter Berücksichtigung der zivilrechtlichen Wirkung aus der Rechnungslegungskonzeption heraus selbst ausgelegt werden. Dem Kapitalerhaltungs- und Gläubigerschutzgedanken entsprechend werden grundsätzlich nur aus einem Umsatzvorgang resultierende Erträge berücksichtigt, weil lediglich diese Realisierungstatbestände gemäss dem Objektivierungsprinzip an unmittelbar beobachtbaren Sachverhalten anknüpfen.⁹⁷¹

1.1.2. Ertragsrealisation bei langfristigen Fertigungsaufträgen als Sonderfall

Inspiziert durch die anerkannten Rechnungslegungsstandards⁹⁷², wird bisweilen für langfristige Fertigungs- und Dienstleistungsaufträge, wie bspw. den Bau einer Grossanlage, gefordert, die Ertragsrealisation am Fertigungsfortschritt (sog. *percentage of completion method*) statt am Zeitpunkt der vollständigen Leistungserbringung (sog. *completed contract method*) auszurichten. Hintergrund dafür ist, dass Umsatzerlöse bei einer länger andauernden, mehrperiodischen Fertigungszeit nach dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip erst realisiert werden, wenn die Leistung gesamthaft erbracht wurde.⁹⁷³ In der entsprechenden Periode wird der über mehrere Jahre erwirtschaftete Umsatzerlös insgesamt ausgewiesen, währenddessen in den vorhergehenden Perioden kein Ertrag offengelegt wird, sondern höchstens gewisse mit der Fertigung oder dem Auftrag verbundene Aufwendungen aktiviert und die übrigen Aufwendungen über die Erfolgsrechnung geltend gemacht werden.⁹⁷⁴ Folglich

253

⁹⁷⁰ Vgl. ausführlich WEIDMANN, 144 ff., wonach sich der Realisationszeitpunkt mit auf zivilrechtlichen Vorgängen abstellenden Kriterien lediglich negativ als der Zeitpunkt beschreiben lässt, «in welchem nur noch durch Wertberichtigung oder Rückstellungen erfassbare Risiken vorhanden sind», die sich mangels Bezahlung durch den Schuldner oder einer sich aus dem Geschäft resultierenden Verbindlichkeit ergeben. Die handelsrechtliche Rechnungslegung verfolgt hingegen im Vergleich zum Zivil- und insbesondere dem Schuldenrecht ein Informationsziel, das die Vermögensaufstellung an den Informationsbedürfnissen der Adressaten misst und deshalb den Realisationszeitpunkt aus sich selbst herleiten muss.

⁹⁷¹ HOFFMANN/LÜDENBACH, 1758, sprechen diesbezüglich ökonomisch passend vom sog. Markttest.

⁹⁷² Der ab 1. Januar 2018 anzuwendende IFRS 15 «*Revenue from Contracts with Customers*» ersetzt IAS 11 «*Construction Contracts*» und IAS 18 «*Revenue*». Die Teilgewinnrealisierung nach Fertigungsstellungsgrad bleibt dabei unter anderer Bezeichnung und Begründung weitestgehend aufrechterhalten (vgl. ausführlich LAM, 109 ff.; VELTE/STAWINOGA, 126 Fn. 113).; Swiss GAAP FER 22 «Langfristige Aufträge».

⁹⁷³ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 177; HWP 169; KÜTING/LAM, 2349; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958b OR Rz. 15 ff.; VELTE/STAWINOGA, 118 ff.; WEIDMANN, 181 ff.

⁹⁷⁴ Vgl. KÜTING/LAM, 249; WEIDMANN, 181.

werden zur Umsetzung des Realisationsprinzips in den Zwischenjahren je nach Auslastungsgrad des Unternehmens grössere Ertragsschwankungen oder sogar Verluste in Kauf genommen.⁹⁷⁵

- 254 Die Befürworter der Ertragsrealisation nach dem Leistungsfortschritt kritisieren, dass wegen des Realisationsprinzips kein periodengerechter Ertragsausweis erfolgt und sich somit ein Konflikt zur zuverlässigen Darstellung nach der wirtschaftlichen Lage als Zielsetzung des Rechnungslegungsrechts nach Art. 958 Abs. 1 OR ergibt.⁹⁷⁶ Mangels Regelung im revidierten Rechnungslegungsrecht wird in der Lehre und Praxis mit Bezugnahme auf die anerkannten Rechnungslegungsstandards deshalb teilweise von einer Zulässigkeit der *percentage of completion method* ausgegangen.⁹⁷⁷ Demnach wird der Auftrags Erlös anteilmässig nach Leistungsfortschritt erfasst, sodass auf den Bilanzstichtag hin der bisherige Fertigungsstellungsgrad, bspw. aufgrund des prozentualen Verhältnisses der angefallenen Kosten zu den Gesamtkosten bis zur Fertigungsstellung, geschätzt wird.⁹⁷⁸ Ausgehend vom voraussichtlich erwarteten Gesamtumsatz werden im Umfang des berechneten Leistungsfortschrittes der Periode die Auftrags Erlöse realisiert und den effektiven Kosten für die Fertigung gegenübergestellt, wodurch u.U. ein vorzeitiger Gewinnausweis resultieren kann.⁹⁷⁹
- 255 Ein anderer Teil der Lehre lehnt diese Methodik dezidiert ab.⁹⁸⁰ Als Hauptgrund gilt die Durchbrechung des handelsrechtlichen Realisationsprinzips, da der effektive Erlös erst im Zeitpunkt der vollständigen Erbringung der Leistung als erbracht betrachtet werden kann.⁹⁸¹ Namentlich bei langfristigen Fertigungsaufträgen bestehen bis zum Abschluss erhebliche wirtschaftliche und rechtliche Risiken, die sich bspw. in Konstruktionsfehlern, unwirtschaftlicher Auftragsführung oder Preisgefahr bis zur Abnahme äussern können, weshalb eine vorzeitige Realisation von noch nicht definitiven Erträgen zu einem Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip führen würde.⁹⁸² Es besteht die Gefahr,

⁹⁷⁵ WEIDMANN, 181.

⁹⁷⁶ HWP, 169 f.; KÜTING/LAM, 2349 m.w.H.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958b OR Rz. 16 ff.; WEBER, 81.

⁹⁷⁷ HWP, 169 f.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958b OR Rz. 16 ff.; NEUHAUS/HAAG, Art. 960c OR Rz. 7; RENGGLI/BITTERLI/LEUENBERGER, 580 ff.

⁹⁷⁸ HWP, 169.

⁹⁷⁹ HWP, 169.

⁹⁸⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 177, 596; WEIDMANN, 183 ff.; für Deutschland: KÜTING/LAM, 2349 m.w.H.; MOXTER, Handelsrechtliche Grundsätze, 427; VELTE/STAWINOVA, 126 f. m.w.H.

⁹⁸¹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 177 und 596; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 631 ff.; WEIDMANN, 184.

⁹⁸² BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 596; VELTE/STAWINOVA, 126; WEIDMANN, 184.

dass während der Projektphase Gewinne ausgewiesen werden, obschon der Gesamtauftrag im Ergebnis zu einer Verlustsituation führt. Sodann wird gegen die Zulässigkeit einer anteilmässigen Ertragsrealisation vorgebracht, dass der Leistungsfortschritt nur bedingt objektivierbar ist, weil es insbesondere den Schätzungen des Bilanzierenden selbst obliegt, eine geeignete Bewertungsmethode für den bisherigen Fertigungsstellungsgrad festzulegen.⁹⁸³ Weiter entspricht als Konsequenz der Abkoppelungsthese die Informationsfunktion allerdings keiner Aufgabe der konkreten Bilanzierung, sondern erfolgt im Anhang.⁹⁸⁴ Es scheint in Anbetracht der Unsicherheit des Auftragserlöses aus einem langfristigen Projekt deshalb zweckadäquater die Adressaten über den Stand des Projekts mit Anhangsangaben zu informieren, statt die Sachlage mit noch nicht endgültig realisierten Ertragserlösen zu verschleiern.⁹⁸⁵ Besonders für die Ausschüttungsbemessung ist eine solche Konzeption weder nötig noch sinnvoll, weil zum einen die Ausschüttung aus den Reserven und nicht nur aus dem laufenden Jahresergebnis erfolgen kann und deshalb eher die Frage nach einer nachhaltigen Gewinnverwendungspolitik als der Gewinnermittlung betrifft.⁹⁸⁶ Zum anderen wäre eine solche Gewinnausschüttung unvorsichtig, da der effektive Ertrag mangels Beendigung des Auftrags ungewiss erscheint, sodass im Endergebnis eine Substanzausschüttung aus einer vorzeitigen Teilgewinnrealisation droht.

Zusammenfassend ist im Sinne des Systemgedankens des Rechnungslegungsrechts den Argumenten für eine konsequente Einhaltung des Realisationsprinzips eine höhere Bedeutung zuzumessen. Eine frühzeitige Ertragsrealisation aufgrund von langfristigen Fertigungsaufträgen ist für das revidierte Rechnungslegungsrecht abzulehnen. Betroffene Unternehmen können eine anteilige Gewinnrealisierung dadurch vorsehen, dass vertraglich qualifizierte Teilabnahmen innerhalb eines Rahmenvertrags beschlossen werden, um objektivierbare, abgeschlossene Teilleistungen zu realisieren.⁹⁸⁷ Weiter äussert sich der Leistungsfortschritt in einer anteilmässigen Aktivierung von Aufwendungen, sofern diese die Aktivierungsvoraussetzungen erfüllen.⁹⁸⁸

256

⁹⁸³ KÜTING/LAM, 2349; VELTE/STAWINOVA, 126.

⁹⁸⁴ Vgl. Rz. 35.

⁹⁸⁵ WEIDMANN, 185.

⁹⁸⁶ WEIDMANN, 184.

⁹⁸⁷ Vgl. VELTE/STAWINOVA, 123; WEIDMANN, 181.

⁹⁸⁸ Vgl. Rz. 281 ff. zu den Ansatzkriterien im Einzelnen.

1.2. Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip

1.2.1. Grundsatz

257 Aus dem Realisationsprinzip folgt, dass aktivierungspflichtige Vermögenswerte grundsätzlich in der Erst- und Folgebewertung höchstens zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt werden dürfen (Art. 960a Abs. 1 und 2 OR).⁹⁸⁹ Dieses sog. Kostenwertprinzip, das für das Umlauf- und Anlagevermögen gleichermaßen gilt, verlangt als Obergrenze für die Bewertung von Aktiven, dass sämtliche mit der Beschaffung oder Herstellung eines Vermögenswertes verbundenen Aufwendungen bilanziell angesetzt werden.⁹⁹⁰ Es regelt damit, welche mit der Anschaffung oder Herstellung eines Vermögenswerts verbundenen Kosten erfolgsneutral zu berücksichtigen sind.⁹⁹¹ Nicht zu rechtfertigen vermag die Nennung des Wortes «höchstens» im Gesetzeswortlaut eine Einbringung von Vermögenswerten unter den effektiven Anschaffungs- und Herstellungskosten, weil damit eine Bildung von willkürlichen Reserven erfolgen würde, die gegen die Rechnungslegungskonzeption verstösst.⁹⁹²

⁹⁸⁹ BERNDT, 152; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 854 f.; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 6 ff.; LIPP, Art. 960a OR Rz. 5 ff.; NEUHAUS/HAAG, Art. 960a OR Rz. 8.

⁹⁹⁰ Im Bereich der Anschaffungskosten als Basis für die Bewertung von extern erworbenen Vermögenswerten werden dabei sämtliche Kosten für den tatsächlichen und rechtlichen Erwerb eines Gutes bis zu seiner Bereitstellung, die kausal mit der Anschaffung verbunden sind, diese erst ermöglichen oder deren Konsequenz sind, erfasst (vgl. ausführlich HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 33 ff.; LIPP, Art. 960a OR Rz. 11 f.). Für die Herstellungskosten als Ausgangspunkt für die Aktivierung von selbst erstellten Vermögenswerten werden alle aufgewendeten Einzel- und Gesamtkosten erfasst, die bis zur Vollendung des Gutes oder der Leistung anfallen (HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 52 ff.; LIPP, Art. 960a OR Rz. 13 f.). Probleme bereiten diesbezüglich die Gemeinkosten, für die so lange eine Aktivierungspflicht besteht, als sie sich vernünftigerweise einem Produkt zuordnen lassen, währenddessen für die übrigen Gemeinkosten ein objektivierungsbedingtes Aktivierungsverbot gilt (BENZ, 106).

⁹⁹¹ BENZ, 104 m.w.H.

⁹⁹² Vgl. Rz. 70 ff.; Gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 854; LIPP, Art. 960a OR Rz. 5; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 15 f.; Namentlich liegt ein Verstoß gegen eine wahrheitsgetreue Erfassung von Sachverhalten (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR) und die GoR der Vollständigkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 OR), Verlässlichkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 OR) sowie des Saldierungsverbots (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 OR) vor. Es kommt hinzu, dass damit weder die Darstellung der Vermögens- und Finanzierungslage zum Bilanzstichtag (Art. 959 Abs. 1 OR) noch der Ertragslage während des Geschäftsjahres (Art. 959b Abs. 1 OR) erreicht wird. A.M. FELLER, Neues Rechnungslegungsrecht, 206, wonach eine tiefere Bewertung als zu den Anschaffungskosten selbstverständlich erlaubt ist; PASSARDI, 349.

Da das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip auch in der Folgebewertung Niederschlag findet, zeigt sich die Bedeutung des handelsrechtlichen Realisationsprinzips für die bilanzielle Bewertung. Durch die Festlegung der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Höchstwert werden realisierbare Wertsteigerungen, die sich für einzelne Aktiven ergeben können, grundsätzlich nicht in der Rechnungslegung abgebildet, sondern es entstehen stille Zwangsreserven, die erst bei einem Umsatzvorgang als Ertrag ausgewiesen werden.⁹⁹³ Es wird damit dem Realisationszeitpunkt im Sinne eines durchsetzbaren Rechtsanspruchs Rechnung getragen.⁹⁹⁴ Durchbrochen wird das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip in der Folgebewertung für Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen einerseits sowie der Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen zu Sanierungszwecken andererseits.⁹⁹⁵

1.2.2. Art. 960b OR für Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis als Sonderfall

1.2.2.1. Allgemeines

Gemäss Art. 960b OR dürfen Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbarem Marktpreis in der Folgebewertung zum Kurs- oder Marktwert am Bilanzstichtag bewertet werden, auch wenn dieser die Anschaffungs- und Herstellungskosten übersteigt. Es handelt sich folglich um ein Wahlrecht für die Folgebewertung von gewissen Vermögenswerten, das statt einer Fortführung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten eine Bewertung zum Verkehrswert vorsieht. Entscheidet sich der Bilanzierende für das Wahlrecht, muss er alle Aktiven der entsprechenden Bilanzposition, die einen beobachtbaren Marktpreis aufweisen, zum Kurs- oder Marktwert am Bilanzstichtag bewerten und diese Methodik aufgrund des Stetigkeitsgebots (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR) grundsätzlich kontinuierlich anwenden.⁹⁹⁶ Zudem muss im Anhang auf die Anwendung dieser Methodik hingewiesen und der Gesamtwert der entsprechenden Aktiven für Wertschriften und übrige Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis je gesondert offengelegt werden.

⁹⁹³ Vgl. Rz. 59 f.

⁹⁹⁴ Vgl. Rz. 251 f.

⁹⁹⁵ Vgl. zum zweiten Fall Art. 670 OR Rz. 179 Fn. 677.

⁹⁹⁶ Im Ergebnis führt dies dazu, dass, wenn der Bilanzierende das Wahlrecht für eine Bilanzposition anwendet, diese i.d.R. in zwei Unterpositionen – eine für Aktiven mit beobachtbarem und eine ohne beobachtbaren Marktpreis – gliedern muss (BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 382).

1.2.2.2. Anwendungsbereich der Norm

- 260 Bereits unter dem alten Rechnungslegungsrecht war für Wertschriften mit Kurswert eine Durchbrechung des Realisationsprinzips vorgesehen, als Wertschriften des Umlaufvermögens zum Durchschnittskurs des letzten Monats vor dem Bilanzstichtag bewertet werden durften (Art. 667 Abs. 1 aOR). Der Anwendungsumfang dieser Norm wurde über die Formulierung «Aktiven mit Börsenwert» zuerst in der Botschaft für das revidierte Rechnungslegungsrecht und anschliessend im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens weiter auf «einen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt» erweitert.⁹⁹⁷ Es stellt sich folglich die Frage, in welchen Fällen eine Folgebewertung von Vermögenswerten zum Verkehrswert als zulässig erachtet wird.
- 261 Eine Börse als organisierter und geregelter Markt oder Handelsplattform bezweckt den gleichzeitigen Austausch von Angeboten unter mehreren Händlern sowie deren Vertragsabschluss für fungible Vermögenswerte.⁹⁹⁸ Sie zeichnet sich durch eine anonyme Preisbildung aus und gewährleistet i.d.R. einen nahezu vollkommenen Wettbewerb, der sich insbesondere durch eine grosse Anzahl von Transaktionen zwischen Anbietern und Nachfragern von fungiblen Produkten mit geringen Transaktionskosten und Eintrittsbarrieren kennzeichnet.⁹⁹⁹ Klassische Beispiele für an Börsen gehandelte Produkte bilden Wertschriften, Wertpapiere, Rohstoffe, Derivate und Edelmetalle.¹⁰⁰⁰ Ein aktiver Markt ist bei Börsen zu vermuten, muss im Einzelfall aber trotzdem überprüft werden.¹⁰⁰¹ Für die Definition eines aktiven Markts finden sich weder im Gesetzestext noch in den Materialien Hinweise, weshalb sich die Lehre teilweise an den IFRS orientiert.¹⁰⁰² Demnach handelt es sich bei einem aktiven Markt um eine Handelsplattform, auf dem Geschäftsvorfälle mit ausreichender Häufigkeit und Volumen auftreten, sodass fortwährend Preisinformationen zur Verfügung stehen.¹⁰⁰³ Als zwingende Voraussetzung für die Existenz eines aktiven Marktes muss es sich zudem um homogene, praktisch

⁹⁹⁷ Vgl. zur Entwicklungsgeschichte der Norm BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 377 ff.; HÜTTCHE, Art. 960b OR Rz. 7 OR, LIPP, Art. 960b OR Rz. 4 ff.

⁹⁹⁸ Vgl. ausführlich HÜTTCHE, Art. 960b OR Rz. 10 ff.; HWP, 62; LIPP, Art. 960b OR Rz. 11 ff.; NEUHAUS/HAAG, Art. 960b OR Rz. 4 ff.

⁹⁹⁹ HWP 62.

¹⁰⁰⁰ Botschaft Rechnungslegung, 1712.

¹⁰⁰¹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 380; HWP, 62; KLEIBOLD, Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien, 872, der auf die geringen Umsätze einzelner Titel auf der Handelsplattform der Berner Kantonalbank verweist; WYSS/MITTELSTEADT, 886.

¹⁰⁰² IFRS 13 *fair value measurement*; vgl. HÜTTCHE, Art. 960b OR Rz. 13; LIPP, Art. 960b OR Rz. 21 ff.; NEUHAUS/HAAG, Art. 960b OR Rz. 9 ff.

¹⁰⁰³ IFRS 13.A.

beliebig austauschbare Güter handeln.¹⁰⁰⁴ Da der Marktpreis zudem beobachtbar sein muss, bedingt dies eine öffentliche Verfügbarkeit und Aktualität der Preisinformationen sowie ein angemessenes Handelsvolumen.¹⁰⁰⁵

Ob im konkreten Sachverhalt ein beobachtbarer Marktpreis in einem aktiven Markt existiert, bestimmt folglich eine Einzelfallbetrachtung, die aufgrund der Entstehungsgeschichte der Norm grundsätzlich restriktiv auszulegen ist.¹⁰⁰⁶ Es handelt sich um Ausnahmen von der gewöhnlichen Fortführung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten. Adressiert werden damit insbesondere OTC-Geschäfte für nicht kotierte Wertschriften, Derivate, Edelmetalle oder Rohstoffe.¹⁰⁰⁷ Einer solchen Bewertung nicht gerecht werden demgegenüber grundsätzlich Immobilien¹⁰⁰⁸, (nicht kotierte) Beteiligungen¹⁰⁰⁹, nicht fungible Vorräte, Sachanlagen sowie immaterielle Werte.¹⁰¹⁰ Ebenfalls ausgeschlossen ist ein zwischen unabhängigen Dritten erzielbarer Preis, insbesondere wenn sich dieser auf Basis eines berechneten Marktpreises, z.B. mittels Schätzung von Zukunftserwartungen (DCF-Methode), ergibt.¹⁰¹¹ Diese hohen Anforderungen an einen Börsenkurs oder an einen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt decken sich mit der Abkoppelungsthese, weil es sich bei der Verkehrswertbewertung in den Folgeperioden um eine systemfremde Norm handelt, die gegen das handelsrechtliche Realisationsprinzip und damit Vorsichtsprinzip verstösst.

262

¹⁰⁰⁴ IFRS 13.76; vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 380; LIPP, Art. 960b OR Rz. 24; NEUHAUS/HAAG, Art. 960b OR Rz. 10

¹⁰⁰⁵ IFRS 13 BC 169; LIPP, Art. 960b OR Rz. 23; NEUHAUS/HAAG, Art. 960b OR Rz. 11.

¹⁰⁰⁶ Vgl. HÜTTSCHE, Art. 960b OR Rz. 16 ff.; LIPP, Art. 960b OR Rz. 27.

¹⁰⁰⁷ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 380; HWP, 63.

¹⁰⁰⁸ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 381; HÜTTSCHE, Art. 960b OR Rz. 20, wonach deren Werte vom Standort, dem spezifischen Ausbau und dem individuellen Zustand abhängen, sodass keine fungiblen Güter vorliegen.

¹⁰⁰⁹ Nach BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 389, kommen hierfür einzig nicht betriebsnotwendige, fungible Finanzanlagen, die längerfristig als Liquidationspuffer gehalten werden, infrage.

¹⁰¹⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 388 ff.; HÜTTSCHE, Art. 960b OR Rz. 18; LIPP, Art. 960b OR Rz. 15; NEUHAUS/HAAG, Art. 960b OR Rz. 10.

¹⁰¹¹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 380; LIPP, Art. 960b OR Rz. 22; NEUHAUS/HAAG, Art. 960b OR Rz. 11.

2. Zweckmässigkeit des handelsrechtlichen Realisationsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung

2.1. Vorbemerkung

263 Wie in § 3 festgehalten, entspricht die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit grundsätzlich jeder realisierbaren Wertsteigerung, sodass einerseits der Realisationszeitpunkt von Erträgen grundsätzlich bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorliegen würde und andererseits auch erst realisierbare Vermögensvermehrungen per Bilanzstichtag bereits als steuerbarer Ertrag zu erfassen wären und damit eine weite Auslegung der Bewertung zum Verkehrswert zweckmässig erscheinen würde.¹⁰¹² Vor diesem Hintergrund scheint das handelsrechtliche Realisationsprinzip nicht geeignet, um die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzubilden. Dennoch hat sich der Gesetzgeber für die Übernahme des handelsrechtlichen Realisationsprinzips entschieden. Dafür sprechen im Wesentlichen praktische Gründe, die sich in fehlender Objektivierung und mangelndem Liquiditätszufluss sowie der Gefährdung der Substanz des Unternehmens bei der Besteuerung von realisierbaren Erträgen manifestieren und auch aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zu überzeugen vermögen.¹⁰¹³

2.2. Objektivierungsproblematik

264 Voraussetzung für die bilanzielle Erfassung realisierbarer Mehrwerte ist die Ermittlung der Verkehrswerte bzw. Marktwerte für die einzelnen Aktiven per Bilanzstichtag. Wie der handelsrechtliche Anwendungsbereich von Art. 960b OR offenbart¹⁰¹⁴, liegen diese Verkehrswerte regelmässig nicht vor bzw. lassen sich nur schwer ermitteln, sodass für die Bestimmung realisierbarer Wertvermehrungen auf berechnete, fiktive Werte abgestellt werden müsste. Eine solche Bewertung stellt mangels Verlässlichkeit ein Verstoss gegen den Objektivierungsgedanken der steuerlichen Gewinnermittlung dar, weil sich der tatsächliche Wert erst im Zeitpunkt des Umsatzvorgangs bestätigt.¹⁰¹⁵ Berechnete Verkehrswerte auf der Basis von Zukunftserwartungen können keinen geeigneten Massstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens beschreiben. Infolgedessen sind realisierbare Wertvermehrungen zu wenig sicher, um in die Steuerbemessung miteinbezogen zu wer-

¹⁰¹² Vgl. Rz. 124.

¹⁰¹³ Vgl. SIMONEK/HONGLER, 273.

¹⁰¹⁴ Vgl. Rz. 260 ff.

¹⁰¹⁵ HENNRICH, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 316.

den.¹⁰¹⁶ Vielmehr scheint die Besteuerung realisierbarer Mehrwerte aus Sicht der Gesetzmässigkeit der Besteuerung höchst problematisch, weil Umfang und Grenzen der Steuerpflicht auf unbestimmten Werten beruhen.¹⁰¹⁷

Eine Besteuerung der realisierbaren Wertsteigerungen gefährdet die Vergleichbarkeit des Gewinns als Massstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und beinhaltet das Risiko «der Ungleichbehandlung durch Ungleichbewertung von Einkommen.»¹⁰¹⁸ Aus diesem Grund führt nur die Orientierung des Realisationsprinzips am Umsatzvorgang zu einer gleichmässigen Besteuerung, weil die Besteuerung nicht durch Ermessens- und Schätzungsspielräume bei der Bewertung beeinflusst werden.¹⁰¹⁹ Eine Verkehrswertbewertung oder die Bewertung des Leistungsfortschrittes räumt dem Bilanzierenden viel Ermessens- und Schätzungsspielraum ein, der durch die Steuerbehörden höchstens plausibilisiert werden kann. Die Objektivierung am handelsrechtlichen Realisationsprinzip dient folglich der Praktikabilität der Gewinnermittlung.¹⁰²⁰ Die restriktive handelsrechtliche Anwendung der Folgebewertung über die Anschaffungskosten hinaus für Börsenwerte und beobachtbare Marktpreise in aktiven Märkten ist für die steuerliche Gewinnermittlung sachgerecht, weil für viele Vermögenswerte ein verlässlich bestimmbarer Verkehrswert erst im Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Unternehmenssphäre vorliegt. Durch eine Fortführung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten bleiben die stillen Reserven in den Vermögenswerten gewahrt, sodass es einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht, für die Realisierung der Erträge bis zum auslösenden Element des Ertragsausweises zuzuwarten.¹⁰²¹ Der Totalgewinn des Unternehmens wird auf diese Weise nicht geschmälert, sondern bis zur Wandlung des Mehrwerts in einen ausweisbaren Gewinn aufgeschoben. Ähnliche Überlegungen gelten für die vorzeitige Ertragsrealisation bei langfristigen Fertigungs- oder Dienstleistungsaufträgen.¹⁰²² Diese beruhen auf einer unterneh-

265

¹⁰¹⁶ GLAUSER, IFRS, 569; GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 85; HENNRICH, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 316; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 49; SCHLOTTER, 956; SIMONEK/HONGLER, 272.

¹⁰¹⁷ Vgl. Rz. 92 f.; HERZIG/KUHR, 310.

¹⁰¹⁸ HENNRICH, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 316 m.w.H.

¹⁰¹⁹ HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 49; kritisch SIMONEK/HONGLER, 272, demnach das geltende Realisationsprinzip den Unternehmen ebenfalls zahlreichen Handlungsspielraum gestattet, die einer gleichmässigen Besteuerung aufgrund der gewährten Handlungsspielräume entgegenstehen.

¹⁰²⁰ Vgl. REICH, Realisation, 55.

¹⁰²¹ Vgl. Rz. 125.

¹⁰²² Das BGER hat sich bisher nicht zur Zulässigkeit dieser Methodik geäussert. Im BGER 2C 907/2012, 2C 908/2012 v. 22.5.2013, E. 5.2.3, erwähnt es die *percentage of completion method* als in der modernen Rechnungslegungspraxis verwendete Technik, ohne dass im konkreten Fall diese für den Bilanzierenden massgebend wäre.

mensindividuellen Schätzung des Leistungsfortschrittes und beinhalten deshalb erheblichen Ermessensspielraum, der mit einer gleichmässigen Besteuerung nicht vereinbar scheint. Der Wert dieser Aufträge ist vor Erbringung sämtlicher Leistungen mit zu vielen Unsicherheiten behaftet und damit für die steuerliche Gewinnermittlung gleichermaßen wie unter dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip abzulehnen.¹⁰²³

2.3. Fehlender Liquiditätszufluss

266 Zugunsten der Anwendung des handelsrechtlichen Realisationsprinzips für das Steuerrecht gilt es des Weiteren den dabei entstehenden Liquiditätszufluss zu berücksichtigen. Eine Liquiditätszunahme tritt bei der Ermittlung von Wertsteigerungen per Bilanzstichtag grundsätzlich nicht ein, weil kein Umsatzvorgang, sondern lediglich eine rein buchhalterische Aufdeckung von stillen Reserven vorliegt. Im Gegenzug führt die Besteuerung der Mehrwerte aber zu einem Liquiditätsabfluss, sodass für die Unternehmen ein Liquiditätsproblem entstehen kann, da die Mittel zur Bezahlung der Steuer erst im Moment der Wandlung der Mehrwerte in Geld oder Forderungen und nicht bereits bei ihrer Entstehung vorliegen.¹⁰²⁴ In der Lehre wird deshalb argumentiert, dass eine Besteuerung der realisierbaren Wertvermehrungen Unternehmen u.U. dazu zwingen würde, einerseits andere Vermögenswerte zu verkaufen oder sich andererseits mit zusätzlichem Fremdkapital zu belehnen, um die geschuldete Steuer finanzieren zu können.¹⁰²⁵ Dies ist ein Verfahren, das unter

Vielmehr wird auf das hiernach vertretene handelsrechtliche Realisationsprinzip abgestellt, demgemäss laufende Arbeiten per Bilanzstichtag zu aktivieren sind, wenn sie sich über mehrere Perioden erstrecken, was der Bilanzierende im konkreten Sachverhalt unterlassen hatte.

¹⁰²³ Vgl. HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 317; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 43 ff.; SIMONEK/HONGLER, 273; a.M. GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 98, der das Realisationsprinzip nicht zwingend als verletzt erachtet, sowie PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 166, wonach eine Zulässigkeit der *percentage of completion method* sinnvoll erscheint, weil damit eine stabilere Ergebnisentwicklung als unter dem streng angewendeten Realisationsprinzip gestattet wird. SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, Fn. 46, wiederum erachtet die vorzeitige Ertragsrealisation bei langfristigen Aufträgen als zulässig, wenn es sich um Gewinne handelt, die mit einer Akonto-Faktur in Rechnung gestellt werden könnten.

¹⁰²⁴ HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 316; HERZIG/KUHR, 310; REICH, Realisation, 55; SCHLOTTER, 956; SIMONEK/HONGLER, 272.

¹⁰²⁵ GLAUSER, IFRS, 569; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 396; HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 317; REICH, Realisation, 55; SCHLOTTER, 956; SIMONEK/HONGLER, 272; Gemäss SCHÖN, Zukunft für das Massgeblichkeitsprinzip, 36 ff., wäre die steuerliche Erfassung von realisierbaren

der Geltung des handelsrechtlichen Realisationsprinzips nicht notwendig erscheint, weil die Mehrwerte durch die Bilanzierung zu den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten als stille Zwangsreserven bis zur effektiven Veräußerung gesichert sind, sodass die «Betriebsgebundenheit des Unternehmensvermögens respektiert wird».¹⁰²⁶ Die Problematik des fehlenden Liquiditätszuflusses tritt sowohl bei der Folgebewertung nach Art. 960b OR als auch der frühzeitigen Teilgewinnrealisierung bei langfristigen Aufträgen ein. Sie wiegt aber im zweiten Fall schwerer, da durch die Beschränkung von Art. 960b OR auf Börsenwerte und eine enge Auslegung des Begriffs beobachtbarer Marktpreis auf aktiven Märkten eine zeitnahe Realisierung in Liquidität eher möglich erscheint als bei langfristigen Fertigungsaufträgen. Eine verhältnismässige und die Unternehmenstätigkeit nicht übermässig einschränkende Steuererhebung muss deshalb am rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf Gegenleistung durch den Umsatzvorgang anknüpfen.¹⁰²⁷

2.4. Substanzgefährdung

Bedingung für die Erfassung der tatsächlichen Mehrwerte wäre die Anwendung des Realwertprinzips und die jährliche Ermittlung der Realwerte, die auf den Verkehrs- oder Kurswert der Geldschulden oder -forderungen und damit auf die Kaufkraft des Geldes abstellen.¹⁰²⁸ Da eine solche Realwertbewertung für viele Güter und Dienstleistungen häufig hypothetisch oder gar unmöglich wäre, wird aus dem Objektivierungsgrundsatz das Nominalwertprinzip, nach dem die Geldeinheit unabhängig von Geldwertschwankungen Bezugsmassstab und Rechnungseinheit für Ansatz und Bewertung ist, auch für die steuerliche Gewinnermittlung abgeleitet.¹⁰²⁹ Eine Besteuerung der Mehrwerte wäre folglich erstens praktisch kaum umsetzbar und zweitens mit der Aufgabe des Nominalwertprinzips verbunden, was insbesondere die Aufbauphase eines Unternehmens negativ beeinträchtigen würde, weil in dieser Phase die tatsächlichen Werte u.U. massiv höher als die bilanziell abgebildeten Werte ausfallen.¹⁰³⁰

Sodann kommt hinzu, dass bei einer Besteuerung der realisierbaren Wertvermehrungen die Betriebsgebundenheit der Vermögenswerte nicht beachtet wird. Als Folge der Bindung im betrieblichen Wertschöpfungsprozess für die

Mehrwerten deshalb nur möglich, falls Unternehmen für die geschuldeten Steuern am Kapitalmarkt jederzeit transaktionskostenfrei Fremdkapital aufnehmen könnten.

¹⁰²⁶ REICH, Realisation, 55

¹⁰²⁷ SIMONEK/HONGLER, 272.

¹⁰²⁸ GURTNER, Inflation, 18; MATTEOTTI, 52; REICH, Realisation, 75; TIPKE, Band I, 512 f.

¹⁰²⁹ BAUEN, 115 f.; BENZ, 227; GURTNER, Steuerobjekt, 360.

¹⁰³⁰ REICH, Realisation, 56.

Generierung von zukünftigen Erträgen würde eine Besteuerung von realisierbaren Wertvermehrungen die Substanz eines Unternehmens beeinträchtigen. Zu Recht müsste folglich gemäss REICH die Besteuerung von Wertsteigerungen auf nicht betriebsnotwendige Vermögenswerte beschränkt werden, um keine künftigen Gewinnpotenziale des Unternehmens zu beeinträchtigen.¹⁰³¹ Eine solche Unterteilung der Vermögenswerte scheidet allerdings an der praktischen Durchführbarkeit. Darüber hinaus wäre für die Substanzerhaltung der Unternehmen ein unbefristeter Verlustvortrag sowie -rücktrag vorauszusetzen, weil anderenfalls eine Ungleichbehandlung zugunsten des Fiskus erfolgt, indem einerseits sämtliche realisierbaren Mehrwerte besteuert werden dürfen und andererseits Verluste, die wegen der Unsicherheit in der Berechnung der Verkehrswerte und ihrer erst zukünftigen Realisation entstehen können, nicht oder nur beschränkt berücksichtigt werden können.¹⁰³² Mangels Umsetzung einer unbeschränkten Verlustverrechnung bzw. eines Verlustrücktragsystems¹⁰³³ und der damit verbundenen Verletzung des Totalgewinnprinzips scheint das handelsrechtliche Realisationsprinzip für die Substanzerhaltung deshalb sachgerecht.

C. Imparitätsprinzip aus Blickwinkel der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung

1. Handelsrechtliches Imparitätsprinzip

269 Nach dem Imparitätsprinzip sind erkennbare Wertebussen, Verluste und Risiken bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung als Aufwand zu berücksichtigen, auch wenn ihre Realisierung bis zum Bilanzstichtag noch nicht eingetreten ist, sondern nur aufgrund der Erfahrung des sorgsam Kaufmanns ernstlich erkennbar sind und mit ihrem Eintritt sehr wahrscheinlich gerechnet werden muss.¹⁰³⁴ Während Verluste in diesem Kontext bereits entstandene jedoch unrealisierte Vermögensminderungen beschreiben, stellen Risiken künftige Zahlungsmittelabgänge oder Vermögenseinbussen aus schwebenden Geschäften ohne zurechenbaren Gegenwert dar.¹⁰³⁵ Als Folge des Imparitätsprinzips sind sämtliche betrieblich begründete Wertberichtigungen auf Aktiven bzw.

¹⁰³¹ REICH, Realisation, 51.

¹⁰³² SIMONEK/HONGLER, 272.

¹⁰³³ Vgl. Rz.104 oben.

¹⁰³⁴ Vgl. BGer 6B_830 v. 12.1.2016, E. 3.1.2; BGer 2C_404/2013 v. 2.5.2014, E. 3.3.4; BGE 116 II 533, E. 2a/dd BENZ, 98 f.; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 122 ff.; DRUEY/DRUEY JUST/GLANZMANN, § 25 Rz. 137; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958c OR Rz. 52; SIMONEK/HONGLER, 273 f.

¹⁰³⁵ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 180; LEFFSON, 339 ff.; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen, 72.

die Erhöhung von Schulden sowie die Bildung von Rückstellungen aus schwebenden Geschäften zulässig. Im Bilanzierungssystem der Abkopplungsthese wird das Imparitätsprinzip dementsprechend durch das Niederstwertprinzip für Vermögenswerte bzw. das Höchstwertprinzip für Verbindlichkeiten sowie das Rückstellungsprinzip konkretisiert.¹⁰³⁶

Das Imparitätsprinzip führt dazu, dass Aufwendungen und Erträge ungleich behandelt werden, weil Erträge erst bei ihrer Realisation, Aufwendungen hingegen bereits bei ihrer Feststellung berücksichtigt werden.¹⁰³⁷ Es ist Ausfluss aus dem Vorsichtsprinzip, dass wegen der Unsicherheit vieler Werte Risiken höher gewichtet werden als Chancen und dadurch das Ausschüttungssubstrat zum Schutz der Gläubiger um unsichere Werte reduziert wird.¹⁰³⁸ Dabei darf das Imparitätsprinzip allerdings nicht mit der Bildung von Willkürreserven gleichgesetzt werden, weil es lediglich der vorzeitigen Erfassung von begründeten und wahrscheinlich eintretenden Verlusten und Risiken und nicht der Schaffung von willkürlichen, willentlich geschaffenen Reserven, die im Widerspruch zum Vorsichtsprinzip stehen, dient.¹⁰³⁹ Voraussetzung für die Geltung des Imparitätsprinzips ist deshalb, dass zum einen innerhalb der Rechnungsperiode erkennbare Entstehungsgründe für Verluste und Risiken und zum anderen eine begründete Ernstlichkeit bzw. Wahrscheinlichkeit in Bezug auf den konkreten Sachverhalt vorliegen. «Eine blosse intellektuelle Erkennbarkeit und die Möglichkeit eines Mittelabflusses ohne Gegenwert genügen also nicht.»¹⁰⁴⁰

270

2. Zweckmässigkeit des handelsrechtlichen Imparitätsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung

2.1. Kritik am Imparitätsprinzip in der steuerrechtlichen Lehre

Im Gegensatz zum handelsrechtlichen Realisationsprinzip, das aufgrund der verlässlichen, liquiditätswirksamen und substanzerhaltenden Ausgestaltung für die steuerrechtliche Gewinnermittlung grundsätzlich analog angewendet wird, ist die steuerliche Geltung des Imparitätsprinzips in der Literatur weit-

271

¹⁰³⁶ Vgl. Rz. 362 ff. für das Niederstwertprinzip, Rz. 479 ff. für das Höchstwertprinzip und Rz. 411 f., 418 ff. für das Rückstellungsprinzip.

¹⁰³⁷ BGer 6B_830 v. 12.1.2016, E. 3.1.2; BGer 2C_404/2013 v. 2.5.2014, E. 3.3.4; BGE 116 II 533, E. 2a/dd.

¹⁰³⁸ Vgl. Rz. 18.

¹⁰³⁹ Vgl. Rz. 73.

¹⁰⁴⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 180.

aus umstrittener.¹⁰⁴¹ Der Grund dafür liegt in der imparitätischen Erfolgsabgrenzung, die sich nach einem Teil der Lehre nicht steuerrechtlich begründen lässt. Demnach steht das Imparitätsprinzip einer periodengerechten Gewinnermittlung entgegen¹⁰⁴² und verhindert geradezu eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.¹⁰⁴³ Es wird deshalb gefordert, dass Aufwendungen ebenfalls paritätisch zu berücksichtigen sind, da es aus Sicht der Kapitalerhaltung und des Gläubigerschutzes zwar berechtigten Anliegen entspricht, künftige Aufwendungen zu antizipieren. Die Besteuerung erfolgt aber abschnittsbezogen und damit sind die Aufwendungen und Erträge des entsprechenden Veranlagungszeitraums und nicht die Berücksichtigung künftiger Verluste entscheidend, sodass einerseits das Niederstwertprinzip aufgegeben und andererseits das Rückstellungsprinzip nur auf bestehende Verbindlichkeiten und keine künftigen Verluste ausgeweitet werden sollte.¹⁰⁴⁴ Dementsprechend ist es nach WEBER-GRELLET und SCHULZE-OSTERLOH für die steuerrechtliche Gewinnermittlung in Bezug auf Drohrückstellungen für zukünftige Verluste und Risiken nicht nachvollziehbar, dass diese im Jahr der Berücksichtigung zu einem geringeren Gewinnausweis führen, obschon die Vermögensminderung noch gar nicht eingetreten ist, währenddessen die Verluste und Risiken im Jahr ihrer tatsächlichen Realisierung aufgrund der Vorwegnahme im Entstehungsjahr erfolgsneutral wirken.¹⁰⁴⁵ Da die Kapitalerhaltung und Ausschüttungsbemessung keine Zwecke der Steuerbilanz beschreiben und die paritätische Erfassung gesamthaft oder zumindest bezüglich einzelner Ausflüsse des Imparitätsprinzips einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerechter wird, muss das Massgeblichkeitsprinzip aufgrund des Vorrangs von verfassungsmässigen Grundsätzen der Besteuerung

¹⁰⁴¹ Für die Berücksichtigung des Imparitätsprinzips im Steuerrecht: ARNOLD, 155; GROH, Imparitätsprinzip, 979 ff.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 395; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 52 ff.; HERZIG/BÄR, 7; HERZIG/KUHR, 310 ff.; HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 319 ff.; KESSLER, 1293; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 23 f.; PRINZ, Rückstellungen in der Steuerbilanz, 492 ff.; SCHLOTTER, 957; SIMONEK/HONGLER, 273; WEIDMANN, 104 f.; kritisch demgegenüber: DORALT, 1357 f.; NEUHAUS, 22; SCHREIBER, Massgeblichkeitsprinzip, 504; SPENDEL, 106; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen, 74 f.; WEBER-GRELLET, Abschaffung des Massgeblichkeitsgrundsatzes, 148; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsschutz, 288 ff.

¹⁰⁴² NEUHAUS, 22.

¹⁰⁴³ DORALT, 1357.

¹⁰⁴⁴ KESSLER, 1293; WEBER-GRELLET, Abschaffung des Massgeblichkeitsgrundsatzes, 148; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsschutz, 291.

¹⁰⁴⁵ SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen, 75; WEBER-GRELLET, Apotheker-Fall, 2235.

nach diesen Auffassungen in den Hintergrund treten und das Imparitätsprinzip teilweise aufgeweicht oder vollständig aufgegeben werden.¹⁰⁴⁶

Sodann profitieren die rechnungslegungspflichtigen Unternehmen durch die vorzeitige Berücksichtigung von Verlusten und Risiken gemäss Teilen der Lehre von einem Liquiditäts- und Zinsvorteil durch Steuerstundung, der unselbständig Erwerbstätigen und denjenigen Unternehmen, die lediglich über Einnahmen und Ausgaben Buch führen (Art. 957 Abs. 2 OR), nicht offensteht und deshalb gleichheitswidrig ist.¹⁰⁴⁷ Konkret erlaubt gemäss KAHLE/GÜNTER das Wertberichtigungsgebot aufgrund des Niederstwertprinzips bilanzierenden Unternehmen einen zinslosen Steuerkredit¹⁰⁴⁸, während bei den Rückstellungen insbesondere künftige Drohverluste als kritisch betrachtet werden oder sogar¹⁰⁴⁹ ihre grundsätzliche steuerpolitische Rechtfertigung infolge des Liquiditäts- und Zinsvorteils durch Steuerstundungseffekt infrage gestellt wird.¹⁰⁵⁰ Demnach muss steuerrechtlich auf das Imparitätsprinzip verzichtet werden, soweit es eine gleichmässige Besteuerung der Einkunftsarten verunmöglicht.¹⁰⁵¹

Des Weiteren wird argumentiert, dass eine paritätische Berücksichtigung von Aufwendungen zulässig ist, weil das Steuerrecht mit der Verlustverrechnung ein eigenständiges Institut für die Behandlung eines Aufwandüberschusses besitzt.¹⁰⁵² In Kombination mit dem Verlustrücktrag, der einen u.U. eintretenden, tatsächlichen Verlust im laufenden Jahr auch auf vorhergehende Perioden nachträglich zurückrechnen kann¹⁰⁵³, wäre es theoretisch möglich, Verluste erst im Zeitpunkt ihrer Realisierung zu beachten. Voraussetzung für eine zahlungsorientierte Erfassung von Wertberichtigungen und damit eine paritätische

¹⁰⁴⁶ DORALT, 1357; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen, 75; SPENGLER, 106; WEBER-GRELLET, Abschaffung des Massgeblichkeitsgrundsatzes, 148.

¹⁰⁴⁷ DORALT, 1357; HERZIG/BÄR, 7; KAHLE/GÜNTER, 52; SPENGLER, 106; WEBER-GRELLET, Abschaffung des Massgeblichkeitsgrundsatzes, 148; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsschutz, 288.

¹⁰⁴⁸ KAHLE/GÜNTER, 52.

¹⁰⁴⁹ DORALT, 1357 f.; WEBER-GRELLET, Apotheker-Fall, 2235.

¹⁰⁵⁰ Vgl. KAHLE/GÜNTER, 52; SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen, 72 ff.; In Deutschland wurde dieses Anliegen insoweit umgesetzt, als seit 1997 Drohverlustrückstellungen für die steuerrechtliche Gewinnermittlung sowie weitere einzelfallspezifische Rückstellungen nicht mehr als steuerlich abzugsfähig erachtet werden. Handelsrechtlich werden sie weiterhin anerkannt, sodass der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff zugunsten des Fiskus eingeschränkt wurde (kritisch hierzu HENNRICHS, Leistungsfähigkeit, 247 ff.; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 167 ff.; PRINZ, Rückstellungen in der Steuerbilanz, 492 ff.).

¹⁰⁵¹ SPENGLER, 106.

¹⁰⁵² Vgl. HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 318 m.w.H.

¹⁰⁵³ SCHULZE-OSTERLOH, Verfassungsrechtliche Grenzen, 75.

tische Behandlung von Aufwendungen und Erträgen wäre ein unbefristeter (verzinslicher) Verlustrücktrag und -vortrag, weil anderenfalls negative Ergebnisse u.U. steuerrechtlich unberücksichtigt bleiben.¹⁰⁵⁴

2.2. Argumente für die Berücksichtigung des Imparitätsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung

274 Für die Anwendbarkeit des Imparitätsprinzips in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung wird geltend gemacht, dass aufgrund der Reinvermögenszugangstheorie als theoretisches Grundkonzept für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit grundsätzlich jede Wertvermehrung und jeder Wertverlust die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit beeinflusst.¹⁰⁵⁵ Infolgedessen entspricht die unmittelbare Anerkennung von Verlusten und Risiken bei ihrer Entstehung «idealtypisch der Leistungsfähigkeit»¹⁰⁵⁶, weil noch nicht realisierte Wertminderungen die Leistungsfähigkeit reduzieren.¹⁰⁵⁷ Aus diesem Grund ist eine asymmetrische Erfassung von Aufwendungen und Erträgen sachgerecht und zur Erfassung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zwingend anzuwenden, da unsicheres und zweifelhaftes Vermögen in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung beseitigt werden muss, was zwangsläufig zu unterschiedlichen Zeitpunkten der Berücksichtigung positiver und negativer Erfolgsbeiträge führt.¹⁰⁵⁸ Lediglich durch dieses Vorgehen können steuerrechtlich möglichst sichere Indikatoren als Gewinn erfasst werden, um einerseits zukünftige Steuerperioden von den Auswirkungen erfolgsmindernden Positionen der Vorperiode freizuhalten und andererseits den Bestand der Unternehmen als langfristige Verdienstquelle zu gewährleisten.¹⁰⁵⁹ Nur ein sicheres Vermögen kann Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bilden.¹⁰⁶⁰ Gemäss WEIDMANN ergibt sich diese Folgerung aus dem Verhältnismässigkeitsprinzip, wonach der betroffene Vermögenswert im Zeitpunkt der Entstehung des Verlustvorfalls unsicher geworden ist und infolge Zwei-

¹⁰⁵⁴ ARNOLD, 155; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 53 f.; HERZIG/BÄR, 7; SCHLOTTER, 957; SIMONEK/HONGLER, 274; SPENGLER, 106.

¹⁰⁵⁵ Vgl. Rz. 100.

¹⁰⁵⁶ WEIDMANN, 104.

¹⁰⁵⁷ PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 24; WEIDMANN, 104 f.

¹⁰⁵⁸ GROH, Imparitätsprinzip, 981; HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 318 f.; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 52 ff.; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 24.

¹⁰⁵⁹ HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 52 ff.; HERZIG/BÄR, 7; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 24 f.; SCHLOTTER, 957.

¹⁰⁶⁰ HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 52 ff.; HERZIG/BÄR, 7; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 24 f.; SCHLOTTER, 957.

felhaftigkeit der Werterhaltung des bisher bilanzierten Werts korrigiert werden muss.¹⁰⁶¹

Durch die Wahl des bilanziellen Vermögensstandgewinns als Massstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird sowohl die Bildung von Rückstellungen als auch das Niederstwertprinzip systemimmanent, weil erstgenannte rechtliche oder wirtschaftliche Verpflichtungen bis zum Bilanzstichtag beschreiben und das Niederstwertprinzip bereits eingetretene Wertminderungen umfasst.¹⁰⁶² Die beiden Folgeprinzipien des Imparitätsprinzips sind deshalb periodengerecht und für die Ermittlung einer sicheren Bemessungsgrundlage zwingend anzuwenden. Würden die Unternehmen ihre Aufwendungen paritätisch erst in der Periode der effektiven Realisation verbuchen¹⁰⁶³, würde die Steuerbilanz zu einer «unrealistischen Geisterbilanz»¹⁰⁶⁴, da die bilanzierten Werte weiterhin zu ihren Erstbewertungswerten in der Bilanz stehen würden, obschon die Vermögenswerte u.U. weniger wert oder sogar wertlos geworden sind bzw. die Vermögenslage durch zusätzliche Rückstellungen geschmälert wurde.¹⁰⁶⁵ Einschränkend verlangen die Befürworter des Imparitätsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung aber, dass objektivierte und verlässliche Erfordernisse für die Bilanzierung von Rückstellungen im Einzelfall vorliegen müssen und zugl. das Niederstwertprinzip an ein Wertaufholungsgebot gekoppelt wird, wenn die Gründe für die Wertberichtigung wegfallen.¹⁰⁶⁶ Die Bildung von willkürlichen stillen Reserven stellt eine Überdehnung des Imparitätsprinzips dar, weshalb bei begründetem Zweifel an der Berichtigung von entstandenen künftigen Verlusten und Risiken die Geltendmachung von solchen Aufwendungen zulasten des Steuerpflichtigen gehen muss.¹⁰⁶⁷

Als Folge der bilanziellen Gewinnermittlung läuft darüber hinaus die Kritik der fehlenden Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen infolge Steuerstun-

¹⁰⁶¹ WEIDMANN, 105.

¹⁰⁶² ARNOLD, 155; GROH, Imparitätsprinzip, 980 ff.; HENNRICHS, Leistungsfähigkeit, 249; HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 317 ff.

¹⁰⁶³ Vgl. Rz. 271.

¹⁰⁶⁴ GROH, Imparitätsprinzip, 984.

¹⁰⁶⁵ Selbst die anerkannten Standards der Rechnungslegung, die sich durch ihre *fair presentation* bzw. ihre *true and fair view* an einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise orientieren, erachten Rückstellungen und ausserplanmässige Wertberichtigungen für Vermögenswerte als zulässig und enthalten damit imparitätische Elemente (vgl. IAS 2.28, wonach für Vorräte das Niederstwertprinzip gilt; IAS 16.63 i.V.m. IAS 36, demgemäss die Werthaltigkeit von Sachanlagen jährlich überprüft werden muss; IAS 37.66 ff., demnach ein Unternehmen für belastende Verträge, die künftig zu einem drohenden Verlust führen können, Rückstellungen ansetzen muss).

¹⁰⁶⁶ GROH, Imparitätsprinzip, 984; HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 321, 323; PRINZ, Rückstellungen in der Steuerbilanz, 497; vgl. zum Wertaufholungsgebot ausführlich Rz. 366 ff.

¹⁰⁶⁷ PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 25.

dung durch das Rückstellungs- und Niederstwertprinzip ins Leere, denn es handelt sich beim Imparitätsprinzip um eine konsequente Umsetzung der Gewinnermittlung nach dem bilanziellen Vermögensstandgewinn.¹⁰⁶⁸ Die Diskussion, ob die bilanzielle Gewinnermittlung im Vergleich zur Methodik der Einnahmen- und Ausgabenüberschussrechnung und der Besteuerung der unselbständig Erwerbstätigen sachgerecht ist, behandelt die Frage nach einer leistungsgerechten Besteuerung auf der Ebene der Wahl der Gewinnermittlungstechnik, währenddessen sich die Frage nach der Zulässigkeit des Imparitätsprinzips als konsequente Umsetzung der bilanziellen Gewinnermittlung stellt. Es ist deshalb lediglich massgebend, ob das Imparitätsprinzip eine periodengerechte Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch bilanziellen Vermögensstandgewinn darstellt.¹⁰⁶⁹ Die Umsetzung einer kongruenten Gewinnermittlung steht für die Gültigkeit des Imparitätsprinzips im bilanziellen Vermögensstandgewinn im Vordergrund.¹⁰⁷⁰

- 277 Für die Geltung des Imparitätsprinzips in der Steuerrechtsordnung kommt zusätzlich hinzu, dass die Verlustverrechnung für die steuerliche Gewinnermittlung auf einen Verlustvortrag auf sieben Jahre beschränkt ist und ein Verlustrücktragsmechanismus fehlt.¹⁰⁷¹ Diese Durchbrechung des Totalgewinnprinzips wird gewissermassen durch das Imparitätsprinzip abgeschwächt, indem die Verluste und Risiken bereits bei ihrer Entstehung berücksichtigt werden dürfen. Gemäss SCHLOTTER besteht deshalb bei einem Verzicht auf das Imparitätsprinzip die Gefahr, dass Unternehmen gezwungen sind, wertgeminderte Wirtschaftsgüter zu veräussern, nur um sicher zu gehen, die Verluste überhaupt steuerlich geltend machen zu können.¹⁰⁷²

¹⁰⁶⁸ ARNOLD, 155; HENNRICHS, Leistungsfähigkeit, 250.

¹⁰⁶⁹ Vgl. GROH, Imparitätsprinzip, 980; SCHÖN, Zukunft für das Massgeblichkeitsprinzip, 12.

¹⁰⁷⁰ In der deutschen Lehre wird dabei von der Folgerichtigkeit im Subsystem der Gewinnermittlung gesprochen (HENNRICHS, Leistungsfähigkeit, 250; HEY, Zur Geltung des Gebots, 2561 ff.; SCHLOTTER, 954; SCHÖN, Steuerbilanz, 370 f.). Demnach muss der Gesetzgeber die einmal festgelegte Belastungsentscheidung folgerichtig umsetzen, damit der gewählte Ausgangspunkt, d.h. im konkreten Fall der bilanzielle Betriebsvermögensvergleich, systematisch konsequent umgesetzt wird (vgl. SCHÖN, Steuerbilanz, 370 f.). Folgt man dieser Auffassung, ist es kritisch, wenn man versucht, ein Subsystem (bilanzieller Vermögensvergleich) mit einem anderen Subsystem (Einnahmen- und Ausgabenrechnung) zu vermischen, indem auf der Aktivseite periodisiert und demgegenüber bei den Verbindlichkeiten auf den Zahlungsabfluss abgestellt wird (SCHÖN, Steuerbilanz, 371 m.w.H.).

¹⁰⁷¹ Vgl. Rz. 104.

¹⁰⁷² SCHLOTTER, 957.

2.3. Zwischenergebnis

Obschon die Gründe der Kapitalerhaltung und Ausschüttungsbemessung für das Steuerrecht nicht oder nur begrenzt angewendet werden können und damit eine Zweckübereinstimmung weitgehend fehlt, scheint die imparitätische Behandlung von Aufwendungen und Erträgen für die steuerrechtliche Gewinnermittlung nach hier vertretener Ansicht ebenfalls sachgerecht, weil diese Methodik auf der konkreten Bilanzierungs- und damit Objektebene überzeugt. Erstens darf unsicheres und zweifelhaftes Vermögen nicht Grundlage der Besteuerung bilden, da anderenfalls eine über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen hinausgehende Belastung droht, die mangels Objektivierung der Gesetzmässigkeit der Besteuerung nicht gerecht wird. Zweitens ist wegen der begrenzten Verlustverrechnung in der Steuerrechtsordnung eine Umsetzung des Imparitätsprinzips gefordert, um das Totalgewinnprinzip nicht zusätzlich zu verletzen.¹⁰⁷³ Eine Aufgabe des Imparitätsprinzips ist folglich nur denkbar, wenn gleichzeitig die Verlustverrechnungsmechanismen überarbeitet werden. Drittens ist die Umsetzung des Imparitätsprinzips in der konkreten Bilanzierung konsequent für den bilanziellen Vermögensstandgewinn. Sofern Wertverluste auf Vermögenswerte eingetreten sind und Rückstellungen effektive Verluste und Risiken für das Unternehmen abbilden, widerspiegeln diese Aufwendungen wirtschaftliche Lasten bis zum Bilanzstichtag, sodass für eine periodengerechte Gewinnermittlung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit deren Anerkennung zwingend erfolgen muss.¹⁰⁷⁴ Sie stellen eine Notwendigkeit der bilanziellen Periodisierung dar, weshalb nicht auf den Zahlungszeitpunkt abgestellt werden kann, sondern sie bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung zu berücksichtigen sind. Es obliegt den steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften, die Folgeprinzipien des Imparitätsprinzips sachgerecht auszugestalten, sodass eine verlässliche und objektivierte Gewinnermittlung erfolgt. Gewähr dafür bietet die entsprechende Auslegung der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften für geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen sowie die ausdrücklichen steuerlichen Regelungen für Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen. Infolgedessen ist das handelsrechtliche Imparitätsprinzip für die steuerliche Gewinnermittlung ebenfalls anzuwenden und muss unter Bezugnahme der steuerlichen Korrektornormen nach dem Sinn und Zweck der periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit interpretiert werden.

278

¹⁰⁷³ Gl.M. SIMONEK/HONGLER, 274.

¹⁰⁷⁴ ARNOLD, 155.

D. Erkenntnisse und Fortsetzung

- 279 Das Realisationsprinzip regelt auf der einen Seite, dass Erträge nicht bereits zum Zeitpunkt ihrer Entstehung, sondern erst, wenn durch einen Umsatzvorgang ein fester durchsetzbarer Rechtsanspruch entstanden ist, realisiert werden, sodass eine Ertragsrealisation nach Leistungsfortschritt grundsätzlich als kritisch zu betrachten ist.¹⁰⁷⁵ Auf der anderen Seite konkretisiert es als Unterprinzip, dass Vermögenswerte für die Erst- und Folgebewertung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten angesetzt werden. Diese Regelung erfährt durch Art. 960b OR für Börsenwerte sowie andere beobachtbare Marktpreise in einem aktiven Markt eine Durchbrechung, deren Auslegung aufgrund des Widerspruchs zum Realisationsprinzip aber restriktiv ausfällt.¹⁰⁷⁶ Das Realisationsprinzip muss auch steuerrechtlich massgeblich sein, da aus Gründen der Objektivierung, der Liquidität und der Erhaltung der Unternehmenssubstanz nur damit eine gesetzesmässige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgen kann.¹⁰⁷⁷ Folglich stellt nach dem Konzept der echten und buchmässigen Realisation die Steuerbilanz grundsätzlich zu Recht auf die Handelsbilanz ab.¹⁰⁷⁸
- 280 Gleichermassen müssen das Imparitätsprinzip und seine Unterprinzipien das Niederstwert- und Rückstellungsprinzip, die eine Berücksichtigung von Aufwendungen bei ihrer Entstehung und nicht erst bei ihrer Realisierung verlangen und deshalb zu einer Ungleichbehandlung von Aufwendungen und Erträgen führen, für die Steuerbilanz gelten.¹⁰⁷⁹ Es zeigt sich auf der Objektebene, dass für eine gesetzesmässige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit das Imparitätsprinzip zur Anwendung gelangen muss, weil unsicheres und zweifelhaftes Vermögen nicht Grundlage der Besteuerung bilden kann und es an unbegrenzten Verlustverrechnungsmöglichkeiten in der geltenden Steuerrechtsordnung fehlt.¹⁰⁸⁰ Sodann ist das Imparitätsprinzip konsequent für eine Bemessung des bilanziellen Vermögenstandgewinns, weil eingetretene Wertverluste und drohende Verpflichtungen, die bis zum Bilanzstichtag vorliegen, wirtschaftliche Lasten abbilden, deren Berücksichtigung für eine periodengerechte Gewinnermittlung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit systemimmanent ist.¹⁰⁸¹ Diese Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz gilt es für die nachfolgende Untersuchung der konkreten Bilanzierung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zu

¹⁰⁷⁵ Vgl. Rz. 251 ff.

¹⁰⁷⁶ Vgl. Rz. 259 ff.

¹⁰⁷⁷ Vgl. Rz. 264 ff.

¹⁰⁷⁸ Vgl. Rz. 222.

¹⁰⁷⁹ Vgl. Rz. 269 ff.

¹⁰⁸⁰ Vgl. Rz. 274 f. und 277.

¹⁰⁸¹ Vgl. Rz. 276.

beachten und durch die Untersuchung der Unterprinzipien des Realisations- und Imparitätsprinzips zu vertiefen.

§ 7 Konformität der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung betreffend Ansatz und Bewertung von Vermögenswerten

A. Aktivierungsfähigkeit von Vermögenswerten in der Handels- und Steuerbilanz

1. Aktivierung in der Handelsbilanz

1.1. Auslegung der Ansatzkriterien nach Art. 959 Abs. 2 OR

1.1.1. Vermögenswert

Nach dem revidierten Rechnungslegungsrecht müssen als Aktiven Vermögenswerte bilanziert werden, über die aufgrund eines vergangenen Ereignisses verfügt werden kann, bei denen ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und deren Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen hingegen nicht aktiviert werden (Art. 959 Abs. 2 OR). Im Gesetz und den Materialien fehlt es sowohl an einer Definition des Vermögenswertbegriffs als auch einer Konkretisierung der Ansatzkriterien, weshalb es sich um unbestimmte, auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe handelt. Trotz der starken Anlehnung an den anerkannten Rechnungslegungsstandards beschreiben die Voraussetzungen für die Bilanzierungsfähigkeit wegen der geltenden Abkopplungsthese eigenständige Begrifflichkeiten des revidierten Rechnungslegungsrechts, die aus dem Gesetz selbst heraus ausgelegt werden müssen.¹⁰⁸² International anerkannte Rechnungslegungsstandards können lediglich als rechtsvergleichende Auslegungshilfe infrage kommen.¹⁰⁸³ 281

Nach Ansicht der Lehre beschreiben Vermögenswerte die Gesamtheit der dem Unternehmen zuordenbaren, identifizierbaren und geldwerten Nutzenpotenziale, sodass grundsätzlich alle betriebswirtschaftlich bewertbaren, materiellen und immateriellen Werte ein Vermögenswert darstellen können.¹⁰⁸⁴ Der Begriff Vermögenswert ist allerdings weiter gefasst als die Aktiven, weil nur diejenigen Vermögenswerte in der Bilanz angesetzt werden dürfen, wel- 282

¹⁰⁸² Vgl. Rz. 52 f.; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 321 ff.; LIPP, Art. 959 OR Rz. 13; NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 15.

¹⁰⁸³ Vgl. Rz. 54 ff.

¹⁰⁸⁴ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 322; MONFERRINI, § 12 Rz. 51 ff.; NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 16.

che die weiteren Ansatzkriterien kumulativ erfüllen.¹⁰⁸⁵ Im Ergebnis erfolgt deshalb eine weite Auslegung des Vermögenswertbegriffs, die durch eine der Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungsfunktion folgende Konkretisierung der spezifischen Ansatzmerkmale wieder eingeeengt wird.

- 283 Als Aktiven werden mangels Vermögenswertcharakter damit von Beginn an Bilanzierungshilfen und originärer (selbst geschaffener) Goodwill ausgeschlossen. Bilanzierungshilfen beschreiben die gesetzlich zulässige Aktivierung von gewissen Aufwendungen, die keinem aktivierungsfähigen Vermögenswert zugeordnet werden können.¹⁰⁸⁶ Da es sich somit lediglich um Aufwendungen der laufenden Periode handelt, die über kein künftiges Nutzenpotenzial verfügen, dürfen sie im revidierten Rechnungslegungsrecht nicht mehr angesetzt werden, weshalb konsequenterweise die unter altem Recht zulässige Aktivierung von Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten (Art. 664 aOR) gestrichen wurde.¹⁰⁸⁷ Gegen den Ansatz des selbst geschaffenen Goodwills spricht, dass es sich dabei infolge fehlender erfassbarer und zurechenbarer Kosten um keinen identifizierbaren Vermögenswert handelt, sodass die Vermögenswertdefinition nicht erfüllt ist.¹⁰⁸⁸ Darüber hinaus würde der Ansatz auch an den konkreten Ansatzkriterien scheitern, weil zum einen Bilanzierungshilfen keinen wahrscheinlichen Nutzenfluss bringen und zum anderen der originäre Goodwill nicht verlässlich schätzbar ist.¹⁰⁸⁹ Der Ansatz dieser Vermögenswerte würde zu einer Gefährdung der Kapitalerhaltung durch Erhöhung des Haftungs- und Ausschüttungssubstrats um wertlose bzw. unsichere Werte führen und wäre deshalb nicht mit dem Vorsichtsprinzip vereinbar.

1.1.2. Verfügungsmacht

- 284 Die Verfügungsmacht orientiert sich nach herrschender Lehre nicht an der rein streng juristischen Form des (zivil-)rechtlichen Eigentums, sondern folgt einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise.¹⁰⁹⁰ Als Grund dafür werden im Wesentlichen der GoR der Unternehmensfortführung (Art. 958a OR) sowie der Zweckartikel (Art. 958 Abs. 1 OR) erachtet, sodass weder Einzelveräusserbarkeit noch Verkehrsfähigkeit der Vermögenswerte gefordert wer-

¹⁰⁸⁵ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 322; MONFERRINI, § 12 Rz. 49; SCHULER, 117.

¹⁰⁸⁶ BENZ, 158 ff.; MONFERRINI, § 12 Rz. 42; SCHULER, 51.

¹⁰⁸⁷ Vgl. Botschaft Rechnungslegung, 1705; NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 20; STEFANI, Art. 959 OR Rz. 29.

¹⁰⁸⁸ HWP, 200; LIPP, Art. 959a OR Rz. 21; MONFERRINI, § 12 Rz. 146.

¹⁰⁸⁹ Botschaft Rechnungslegung, 1705.

¹⁰⁹⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung Rz. 323; HÜTTICHE/TEITLER-FEINBERG, 731; LIPP, Art. 959 OR Rz. 10 ff.; MONFERRINI, § 12 Rz. 76 ff.; NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 17; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 167.

den kann und die zuverlässige Darstellung der wirtschaftlichen Lage gegenüber formaljuristischen Kriterien vorgeht.¹⁰⁹¹ Massgebend ist, ob der Bilanzierende faktisch Beherrschung über den Vermögenswert ausübt, indem er die damit verbundenen Risiken und Chancen sowie Nutzen und Lasten eines Vermögenswerts trägt.¹⁰⁹² Aus diesem Grund wird mit Bezugnahme auf die IFRS auch von der Kontrolle gesprochen, nach der ein Unternehmen wirtschaftlich über ein Aktivum verfügt, wenn es den Mittelzufluss kontrollieren und gleichzeitig verhindern kann, dass die Mittel zu jemand anderem fliessen.¹⁰⁹³

Folglich sind für die Feststellung der Verfügungsmacht eines identifizierten Vermögenswerts die rechtlichen und wirtschaftlichen Faktoren im Einzelfall zu untersuchen. Während das rechtliche Eigentum und die wirtschaftliche Beherrschung vielfach übereinstimmen werden, ist grundsätzlich ebenfalls eine Aktivierung denkbar, wenn es an zivilrechtlichem Eigentum fehlt. Paradebeispiel hierfür bilden Leasingverhältnisse, in denen aufgrund entsprechender vertraglicher Ausgestaltung der Leasinggeber zwar formal rechtlicher Eigentümer bleibt, das wirtschaftliche Eigentum im Sinne von Nutzen, Lasten sowie Chancen und Risiken aber vollständig auf den Leasingnehmer übergeht, sodass infolge des kaufvertragsähnlichen Leasinggeschäftes (sog. Finanzierungsleasing)¹⁰⁹⁴ die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das rechtliche Eigentum gestellt wird.¹⁰⁹⁵ In diesen Konstellationen sind Leasingverhältnisse zwecks Erfüllung der Ansatzkriterien zwingend zu aktivieren.¹⁰⁹⁶ Im Gegenzug ist gleichzeitig die sich aus dem Leasingverhältnis ergebende Restverbindlichkeit zu passivieren und ihre Höhe zusätzlich zum Eigentumsvorbehalt (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 9 OR) im Anhang offenzulegen (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 6 OR), da das zivilrechtliche Eigentum beim Leasinggeber verbleibt und

¹⁰⁹¹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 323; MONFERRINI, § 12 Rz. 78 f.; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 167.

¹⁰⁹² BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 323; HÜTTCHE/TEITLER-FEINBERG, 731 f.; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 167.

¹⁰⁹³ NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 167 f.

¹⁰⁹⁴ Vgl. HWP, 195; STEFANI, Art. 959 OR Rz. 18.

¹⁰⁹⁵ Ausführlich BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 401 ff.; HWP, 197; LIPP, Art. 959c OR Rz. 22; NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 18.

¹⁰⁹⁶ Als weitere Erkennungsmerkmale bzw. Voraussetzungen für ein Finanzierungsleasing werden längerfristige Vertragsdauern, die sich grundsätzlich über die gesamte Nutzungsdauer des Vermögenswerts erstrecken; beschränkte Kündigungsmöglichkeiten; Wert des Leasingobjekts entspricht ungefähr Summe der Leasingzahlung; sowie niedrige Kaufpreisoption bei Vertragsende erachtet (HWP, 195 f.). Demgegenüber werden andere Leasingverhältnisse als sog. mietähnliches Leasing beim Leasingnehmer nicht aktiviert und lediglich die Aufwendungen in der Erfolgsrechnung ausgewiesen, währenddessen der Leasinggeber den Vermögenswert infolge rechtlicher und wirtschaftlicher Verfügungsmacht aktiviert (HWP, 195 ff.)

damit der Leasingnehmer das Leasingobjekt grundsätzlich weder veräussern noch verpfänden kann.¹⁰⁹⁷

1.1.3. *Vergangenes Ereignis*

- 286 Das Kriterium des vergangenen Ereignisses verlangt, dass nur die Rechnungslegungsperiode betreffende Sachverhalte abgebildet werden. Es dürfen weder zukünftig geplante Ausgaben für den Ansatz von Vermögenswerten vorweggenommen werden, noch ist der Ansatz von bereits in den Vorjahren verrechneten Aufwendungen zulässig.¹⁰⁹⁸ Diese Anforderung ergibt sich grundsätzlich bereits aus den GoB der wahrheitsgetreuen Erfassung von Geschäftsvorfällen und Sachverhalten (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR)¹⁰⁹⁹ sowie deren Nachprüfbarkeit (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 5 OR).

1.1.4. *Wahrscheinlicher Mittelzufluss*

- 287 Wiederum mit Bezugnahme auf die anerkannten Standards der Rechnungslegung wird der Mittelzufluss in der Lehre nicht nur als Mittel im Sinne von Geldflüssen, sondern generell als wirtschaftlicher Nutzen¹¹⁰⁰ verstanden.¹¹⁰¹ Damit erfüllen dieses Kriterium sowohl Vermögenswerte mit direktem Mittelzufluss, der sich bspw. bei Wertschriften des Umlaufvermögens oder Vorräten ergibt, als auch indirektem Mittelzufluss, indem Sachanlagen oder immaterielle Vermögenswerte durch ihre Nutzung im Leistungserstellungsprozess die Herstellung von Produkten oder die Erbringung von Dienstleistungen ermöglichen.¹¹⁰² Es obliegt damit einer Prüfung im Einzelfall, ob aus den entsprechenden Aufwendungen buchhalterisch zukünftig (un-)mittelbar Erträge erwirtschaftet werden können.
- 288 Im Gesetz und den Materialien fehlt es an Kriterien, um die Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses zu messen, sodass das subjektive Empfinden des Bilanzierenden die Richtschnur bildet.¹¹⁰³ Grundsätzlich scheint es wegen der vorsichtigen und kapitalerhaltenden Rechnungslegung sachgerecht, lediglich Vermögenswerte anzusetzen, die mit einer sehr hohen Wahrscheinlichkeit

¹⁰⁹⁷ Der Leasinggeber muss deshalb den Vermögenswert ebenfalls aktivieren und über die entsprechende Nutzungsdauer abschreiben.

¹⁰⁹⁸ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 324; HÜTTCHE/TEITLER-FEINBERG, 731.

¹⁰⁹⁹ BÖCKLI, Neue OR Rechnungslegung, Rz. 324.

¹¹⁰⁰ Swiss GAAP FER RK Rz. 15.

¹¹⁰¹ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 325; MONFERRINI, § 12 Rz. 94; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 167.

¹¹⁰² NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 19; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 167 f.

¹¹⁰³ Gl.M. LIPP, Art. 959 OR Rz. 25 f.

einen wirtschaftlichen Nutzenfluss bringen.¹¹⁰⁴ Diese Sichtweise ist eine Konsequenz des Realisationsprinzips, demgemäss Erträge erst nach Erbringung der Leistung ausgewiesen werden.¹¹⁰⁵ Folglich müssen für Vermögenswerte hohe Anforderungen an die Aktivierung gestellt werden, weil sie (un-)mittelbar die Erzielung von Erträgen in späteren Perioden bezwecken. Es scheint wenig zweckmässig, Vermögenswerte in der Bilanz anzusetzen, um sie anschliessend in derselben Periode wieder vollständig wertzuberichtigen, weil sich der Mittelzufluss als unwahrscheinlich herausstellt.¹¹⁰⁶ Nur ausreichend objektivierbare Nutzenzuflüsse können für eine Aktivierung infrage kommen.

1.1.5. *Verlässlich schätzbarer Wert*

Als letztes Kriterium müssen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des anzusetzenden Werts verlässlich geschätzt werden können, indem die Schätzung auf einer zuverlässigen, glaubwürdigen und korrekten Datenbasis erfolgt.¹¹⁰⁷ Es handelt sich folglich um eine Konkretisierung des GoR der Verlässlichkeit.¹¹⁰⁸ Ein verlässlich schätzbarer Wert ist i.d.R. bei derivativ erworbenen Vermögenswerten aufgrund des Kaufpreises gegeben, weil ökonomische Beweggründe für den entsprechenden Erwerb ausschlaggebend waren und durch das Kaufgeschäft unter Dritten ein Markttest erfolgt ist.¹¹⁰⁹ Aus diesem Grund sind grundsätzlich derivativ erworbene Immaterialgüter aber auch derivativer Goodwill aus einem *share deal* oder *asset deal* auszuweisen. Während sich ersterer in den Anschaffungskosten der Beteiligung niederschlägt und im Rahmen eines Werthaltigkeitstests regelmässig auf allfällige Wertberichtigungen zu überprüfen ist, wird der Goodwill aus dem *asset deal* separat ausgewiesen und sollte innerhalb angemessener Frist abgeschrieben werden.¹¹¹⁰ Für selbst hergestellte Vermögenswerte gilt es durch die Zahlen der Kostenrechnung die ansetzbaren Herstellungskosten verlässlich zu ermitteln, die i.d.R. die Standard- oder Planungskosten plus einen Gemeinkosten-

289

¹¹⁰⁴ BÖCKLI, Gemisch, 700; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung Rz. 327; LIPP, Art. 959 OR Rz. 25; MONFERRINI, § 12 Rz. 97 ff.; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 167; weniger kritisch: HÜTTCHE/TEITLER-FEINBERG, 732; SUTER/TEITLER-FEINBERG, 312 f.

¹¹⁰⁵ Vgl. Rz. 251 f.

¹¹⁰⁶ NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 167.

¹¹⁰⁷ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 61.

¹¹⁰⁸ Vgl. Rz. 24.

¹¹⁰⁹ Gl.M. HÜTTCHE/TEITLER-FEINBERG, 732.

¹¹¹⁰ HWP, 199; a.M. NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 169, wonach mit Bezugnahme auf die anerkannten Rechnungslegungsstandards bei einer solchen Transaktion allfälliger Goodwill entweder den einzelnen Vermögenswerten zugeordnet werden muss oder anderenfalls keinem aktivierbaren Vermögenswert entspricht.

zuschlag auf Basis einer gewöhnlichen Produktionskapazität, die während mehrerer Perioden durchschnittlich ist, umfassen und mit Hilfe der GoB¹¹¹¹ nachzuweisen sind.¹¹¹² Es muss deshalb eine Einzelbewertung möglich sein, da anderenfalls die Abgrenzung vom originären Unternehmenswert mangels Identifizierbarkeit verunmöglicht wird.¹¹¹³ Als Folge des Verbots der Bildung von willkürlichen stillen Reserven sind die aktivierbaren Kosten zwingend anzusetzen. Eine unterpreisliche Einbringung ist nicht rechnungslegungskonform.¹¹¹⁴

1.2. Bilanzierungsfähigkeit von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten im Besonderen

1.2.1. Zulässigkeit nach Ansicht der Lehre

290 Während für derivativ erworbene immaterielle Vermögenswerte die Bilanzierungsfähigkeit infolge der Objektivierbarkeit grundsätzlich zu bejahen ist, weil zumindest die Kaufintention einen wahrscheinlichen wirtschaftlichen, verlässlich schätzbaren Nutzen erahnen lässt und damit aufgrund der Erfüllung der weiteren Ansatzkriterien eine Bilanzierungspflicht besteht, gestaltet sich die Beurteilung der Ansatzfähigkeit für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte komplexer. Als solche Vermögenswerte kommen bspw. Forschungs- und Entwicklungskosten, Software, Webseiten, Marken, Drucktitel, Kundenstämme sowie Ausbildungs- und Weiterbildungsaktivitäten infrage.¹¹¹⁵ In der Lehre ist – und war bereits unter dem alten Recht¹¹¹⁶ – umstritten, ob die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht als zulässig zu erachten ist, da einerseits der Gesetzestext und die Materialien keine konkreten Hinweise liefern¹¹¹⁷ und andererseits auch in den anerkannten Standards der Rechnungs-

¹¹¹¹ Wahrheitsgetreue, systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR), Belegnachweis (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 OR) und die Nachprüfbarkeit (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 5 OR).

¹¹¹² BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 328; vgl. zu den Herstellungskosten Rz. 257 Fn. 990.

¹¹¹³ Vgl. nachfolgend Rz. 307 ff. zum Einzelbewertungsprinzip.

¹¹¹⁴ Vgl. Rz. 257.

¹¹¹⁵ Vgl. BEHR/LEIBFRIED, 375; Botschaft Rechnungslegung, 1706; HWP, 199 f.; MONFERRINI, § 12 Rz. 118 ff.

¹¹¹⁶ Vgl. BENZ, 86 m.w.H.; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 938 Fn. 1625 m.w.H.

¹¹¹⁷ In der Botschaft Rechnungslegung, 1706, werden immaterielle Vermögenswerte als immaterialgüterrechtlich geschützte, nicht körperliche Rechte sowie «aber auch weitere nicht körperliche Werte wie aktivierbares Know-how oder derivativer Goodwill» beschrieben, sodass der Umfang des Aktivierungsansatzes offen bleibt.

legung ein verhältnismässig restriktiver Ansatz erfolgt.¹¹¹⁸ Im Ergebnis führt dies gemäss Lehre dazu, dass für gewisse selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte ein Aktivierungswahlrecht besteht, sofern sie die Ansatzvoraussetzungen von Art. 959 Abs. 2 OR erfüllen.¹¹¹⁹

Wegen des gleichzeitigen Aktivierungsverbots in den anerkannten Rechnungslegungsstandards Swiss GAAP FER und IFRS herrscht in der Lehre Einigkeit, dass Ausbildungs- und Weiterbildungskosten, Grundlagenforschung, Gründungs- und Organisationskosten sowie originärer Goodwill auch im revidierten Rechnungslegungsrecht grundsätzlich nicht den Aktivierungskriterien entsprechen.¹¹²⁰ Für die weiteren erwähnten Posten der selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerte werden hingegen in der Literatur verschiedene Positionen vertreten. Ein Teil der Lehre¹¹²¹ schliesst sich weitgehend den Ausführungen von Swiss GAAP FER an, sodass unter den Voraussetzungen von Swiss GAAP FER Entwicklungskosten, eigene Marken, Software, Webseiten, Drucktitel und Kundenstämme als aktivierungsfähige

291

¹¹¹⁸ So lassen die IFRS für Forschungskosten (IAS 38.54) sowie selbst erstellte Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenstämme und ähnliche Posten (IAS 38.64) keine Aktivierung zu, weil sich diese Aufwendungen nicht vom originären Goodwill abgrenzen lassen. Für die IFRS kommen grundsätzlich nur Entwicklungskosten unter den folgenden, kumulativ zu erfüllenden Bedingungen infrage: i) Fertigstellung kann technisch soweit realisiert werden, dass er genutzt oder verkauft werden kann; ii) Beabsichtigung zur Fertigstellung und Nutzung oder Verkauf; iii) Fähigkeit zur Nutzung oder Verkauf; iv) Nachweis des voraussichtlich künftigen Nutzens (z.B. durch neuen Markt oder intern); v) Verfügbarkeit adäquater technischer, finanzieller Ressourcen für Nutzung oder Verkauf; vi) verlässliche Schätzung der zuzuordnenden Kosten (IAS. 38.57). Demgegenüber schliesst Swiss GAAP FER eine Aktivierung für originären Goodwill, Ausbildungs- und Weiterbildungskosten, Restrukturierungskosten, Forschungskosten sowie Organisations- und Gründungskosten aus (Swiss GAAP FER 10.19). Für selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte müssen folgende Bedingungen erfüllt sein: i) Identifizierbarkeit und Verfügungsmacht; ii) künftiger messbarer Nutzen über mehrere Jahre; iii) separate Erfassung und Schätzung der angefallenen Aufwendungen; iv) Wahrscheinlichkeit der Verfügung über nötige Mittel zur Fertigstellung/Vermarktung oder Eigennutzung (Swiss GAAP FER 10.4). Sodann müssen sich die zur Schaffung von immateriellen Vermögenswerten mit unbestimmter Lebensdauer anfallenden Kosten von den übrigen Kosten der Geschäftstätigkeit abgrenzen und dem einzelnen identifizierbaren immateriellen Wert zuordnen lassen (Swiss GAAP FER 10.17).

¹¹¹⁹ Vgl. BEHR/LEIBFRIED, 388; BERNDT, 146; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 375, 955; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 683; HÜTTICHE/TEITLER-FEINBERG, 733; LIPP, Art. 959a OR Rz. 20; MONFERRINI, § 12 Rz. 127; MÜLLER/MÜHLEMANN, 1649 f.; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 168 f.

¹¹²⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 947; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 688; LIPP, Art. 959a OR Rz. 21; MONFERRINI, § 12 Rz. 120, 144 ff.

¹¹²¹ HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 687 ff.; LIPP, Art. 959a OR Rz. 19 ff.

Vermögenswerte infrage kommen.¹¹²² Differenzierter werden die Aktivierungsbedingungen von MONFERRINI¹¹²³ und BÖCKLI¹¹²⁴ beurteilt. Beide erachten den Ansatz von Entwicklungskosten unter strengen Anforderungen als denkbar.¹¹²⁵ Nicht aktivierbar sind demgegenüber eigene Kundenlisten, weil sich die Herstellungskosten in diesen Fällen nicht vom originären Goodwill unterscheiden lassen.¹¹²⁶ Während demgegenüber BÖCKLI¹¹²⁷ eigene Marken grundsätzlich nicht als ansatzfähig erachtet, sind gemäss MONFERRINI¹¹²⁸ für das revidierte Recht zumindest die Registrierungsgebühren anzusetzen, wobei ihres Erachtens ein vollständiges Aktivierungsverbot für originäre Marken zu begrüssen wäre. Sodann ansatzfähig beurteilt MONFERRINI in Anlehnung an die IFRS u.U. Webseiten sowie Software.¹¹²⁹

1.2.2. Eigene Stellungnahme

292 Der Ansatz von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten offenbart explizit den Zielkonflikt der Rechnungslegung zwischen Informations- bzw. Rechenschaftsfunktion sowie Kapitalerhaltungs- bzw. Ausschüttungsbemessungszweck. Nach der geltenden Abkoppelungsthese müssen die konkreten Auslegungskriterien vorsichtig und objektivierbar ausgelegt werden und die Informationsfunktion gelangt insbesondere im Anhang zum Ausdruck.¹¹³⁰ Diese Perspektive wird so lange gelten, als die Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungsvorschriften an die Handelsbilanz geknüpft werden. Als Folge erhöht jeder angesetzte Vermögenswert das Ausschüttungssubstrat und gefährdet gleichzeitig die Substanzerhaltung, wenn seine Werthaltigkeit

¹¹²² Demgegenüber verbieten die IFRS eigene Marken, Kundenstämme und Drucktitel explizit (vgl. Rz. 290 Fn. 1118).

¹¹²³ Vgl. ausführlich MONFERRINI, § 12 Rz. 121 ff.

¹¹²⁴ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 938 ff.; Während BÖCKLI in Aktienrecht, § 8 Rz. 758, die Aktivierbarkeit von selbst erstellten immateriellen Werten grundsätzlich für das alte Recht ablehnt, besteht seiner Ansicht nach aufgrund der neuen Ansatzkriterien nach Art. 959 Abs. 2 OR für gewisse wenige immaterielle Werte ein Wahlrecht (vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 954).

¹¹²⁵ So setzen beide die Messlatte für die Wahrscheinlichkeit des Nutzenzuflusses hoch und fordern, dass im Vergleich zu den anerkannten Standards der Vermögenswert eindeutig vorliegen muss und nicht alleine auf künftige Nutzenpotenziale abgestellt wird (vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 945 ff.; MONFERRINI, § 12 Rz. 123 ff.; ähnlich NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 2, 169).

¹¹²⁶ Gleiches gilt gemäss MONFERRINI, § 12 Rz. 138 ff., für selbst erstellte Drucktitel und Verlagsrechte. Sinngemäss wohl auch BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 974.

¹¹²⁷ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 947.

¹¹²⁸ MONFERRINI, § 12 Rz. 138 ff.

¹¹²⁹ MONFERRINI, § 12 Rz. 134 ff.

¹¹³⁰ Vgl. Rz. 34 f. und 52 f.

nicht gewährleistet ist.¹¹³¹ Gerade die Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten ist mit vielen Unsicherheiten betreffend die Ermittlung der verlässlich zurechenbaren Kosten¹¹³² einerseits und des sehr wahrscheinlichen Nutzenzuflusses¹¹³³ andererseits verbunden, sodass durch die Auslegung der generellen Ansatzkriterien keine zuverlässige Objektivierung möglich ist.¹¹³⁴ Vielmehr wird dem Bilanzierenden ein hoher bilanzpolitischer Ermessensspielraum eingeräumt, der mit der Missbrauchsgefahr einhergeht, dass Zukunftshoffnungen angesetzt werden, die in den Folgejahren zu Wertberichtigungsbedarf führen.¹¹³⁵ Aus diesen Gründen sollte im revidierten Rechnungslegungsrecht auf einen Ansatz von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten verzichtet werden.¹¹³⁶

Ein Ansatz von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten scheint dann zweckmässig, wenn mit dem Rechnungslegungsrecht nach OR eine Anleh-

293

¹¹³¹ Aus diesem Grund hat der deutsche Gesetzgeber, der für gewisse selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte ein Aktivierungswahrecht geschaffen hat, für Kapitalgesellschaften eine im Eigenkapital zu verbuchende Ausschüttungssperre in der Höhe der Aktivierung vorgesehen (vgl. § 268 Abs. 8 HGB; KÜTING/STAMPA, 922). Gleichzeitig bestimmt § 248 Abs. 2 HGB, dass selbst geschaffene Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten keine ansetzbaren selbst erstellten immateriellen Vermögenswerte beschreiben.

¹¹³² Namentlich die IFRS setzen hohe Dokumentationsanforderungen an die Erfassung von Entwicklungskosten voraus, die mit einer umfassenden Kostenrechnung verbunden sind. Berücksichtigt man, dass die handelsrechtliche Rechnungslegung rechtsformübergreifend für alle Pflichtigen gilt, scheint es fragwürdig, wie viele der OR-Anwender tatsächlich über die Ressourcen verfügen, um ihre Kosten entsprechend abgrenzen zu können, um eine Aktivierung von Entwicklungskosten vorzunehmen. Sodann entspricht die Unterteilung in Forschungs- und Entwicklungskosten Kostenstellen, die grundsätzlich nur für diejenigen Unternehmen separat ausgewiesen werden, die ihre Rechnungslegung nach dem Umsatzkostenverfahren erstellen (vgl. Rz. 203 Fn. 781). In den anderen Fällen werden die für die Forschung und Entwicklung angefallenen Kosten nach den Kostenarten, d.h. Personal, Abschreibungen usw., aufgeteilt, sodass eine Erfassung der effektiven Kosten für die selbst erstellten immateriellen Vermögenswerte gesondert erfolgen muss. Das Kriterium der verlässlich schätzbaren Messung der Kosten scheint folglich rein praktisch nur für eine geringe Anzahl Unternehmen erfüllbar, sodass sich die Frage nach der Relevanz für ein Aktivierungswahrecht stellt.

¹¹³³ Der innere Wert von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten ist deshalb besonders unsicher, weil es in den meisten Fällen an aktiven Märkten fehlt und der Bilanzierende eher dazu neigt, den Wert der eigenen Entwicklung zu überschätzen (vgl. HENNRICHS, § 9 Rz. 128).

¹¹³⁴ Gl.M. BERNDT, 146.

¹¹³⁵ Vgl. ARBEITSKREIS BILANZRECHT DER HOCHSCHULLEHRER RECHTSWISSENSCHAFTEN, Stellungnahme, 157; MOXTER, Aktivierungspflicht, 1517.

¹¹³⁶ Gl.M. für das alte Recht BENZ, 87, der einen entgeltlichen Erwerb voraussetzen möchte.

nung an die *fair presentation* bzw. *true and fair view* der anerkannten Rechnungslegungsstandards angestrebt wird, weil die Informationsfunktion gegenüber der Kapitalerhaltung gestärkt werden soll. Diese Annäherung wurde für das revidierte Rechnungslegungsrecht abgelehnt, sodass es nicht sachgerecht erscheint, eine informationsorientierte Auslegung einer vorsichtig-objektivierten vorzuziehen. Es scheint nicht systemkonform, wenn das Imparitäts- und Realisationsprinzip als prägende Pfeiler der handelsrechtlichen Rechnungslegung erachtet werden und gleichzeitig für die Aktivierungsansätze davon abgewichen wird. Durch ein generelles Verbot der Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte wird der Nutzen und die Chancen aus diesen Werten nicht zerstört, sondern sie schlagen sich erst zum Zeitpunkt in der handelsrechtlichen Rechnungslegung nieder, als es gelingt, aus den erarbeiteten Werten tatsächlich eine höhere Ertragskraft zu generieren.¹¹³⁷ Diese Vorgehensweise entspricht einer konsequenten Umsetzung des handelsrechtlichen Realisationsprinzips, an sicheren Werten anzuknüpfen. Es muss für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte nach revidiertem Rechnungslegungsrecht deshalb ein Aktivierungsverbot gelten.

1.3. Aktivierungspflicht, -wahlrecht und -verbot

294 Aus dem Wortlaut von Art. 959 Abs. 2 OR¹¹³⁸ folgt sich, dass grundsätzlich für sämtliche Vermögenswerte, welche die Voraussetzungen für die Bilanzierung dem Grunde nach kumulativ erfüllen, eine Aktivierungspflicht besteht. Gestützt wird diese Forderung vom GoR der Vollständigkeit¹¹³⁹, wonach sämtliche Vermögenswerte in der Bilanz angesetzt werden müssen. Sodann liegt ein Verstoß gegen die geltende Rechnungslegungskonzeption vor, wenn zur Bildung von Willkürreserven Vermögenswerte nicht in der Bilanz ausgewiesen werden. Demgegenüber gilt für Vermögenswerte, welche die Ansatzkriterien nur teilweise oder gar nicht erfüllen, ein Aktivierungsverbot. Als Resultat existiert mit der Ausnahme der Aktivierung von Bauzinsen nach Art. 676 OR grundsätzlich kein Aktivierungswahlrecht, weil die Ansatzkriterien entweder erfüllt sind oder nicht.¹¹⁴⁰ Einschränkend zeigt sich, dass durch die Anknüpfung der Bilanzierungsfähigkeit an die vorgestellten Ansatzkriterien dem Bilanzierenden dennoch ein beachtlicher Ermessensspielraum eingeräumt wird, weil es sich bei den Anforderungen um auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe handelt, was vor allem bei der Frage nach dem wahrscheinlichen Mittelzufluss, der verlässlichen Schätzung des Werts und u.U. auch bei der Feststellung der Verfügungsmacht zum Tragen kommt. Als Resultat ist in

¹¹³⁷ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 372.

¹¹³⁸ «Müssen» bilanziert werden.

¹¹³⁹ Vgl. Rz. 64 Fn. 229.

¹¹⁴⁰ Gl.M. NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 2.

der Praxis für gewisse Vermögenswerte wie bspw. die selbst erstellten immateriellen Vermögenswerte deshalb entgegen der hiernach vertretenen Ansicht von einem faktischen Aktivierungswahlrecht auszugehen.¹¹⁴¹ Gestrichen wurde mit dem revidierten Rechnungslegungsrecht demgegenüber das Wahlrecht für den Ansatz von Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten¹¹⁴² sowie die Aktivierung von treuhänderisch gehaltenem Vermögen¹¹⁴³, weil in beiden Fällen die Ansatzkriterien nicht erfüllt sind.

2. Aktivierung in der Steuerbilanz

2.1. Fehlende kodifizierte Ansatzkriterien

Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung fehlt es an Regeln für die Bilanzierungsfähigkeit von Vermögenswerten.¹¹⁴⁴ Zwar hält das Gesetz in Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG fest, dass Kosten für die Anschaffung, Herstellung und Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens aktiviert werden müssen und infolgedessen keine geschäftsmässig begründeten Aufwendungen darstellen. Da es sich jedoch bei diesen Begrifflichkeiten um handelsrechtliche Bezeichnungen handelt, die nur bestätigen, was für das revidierte Rechnungslegungsrecht bereits nach Art. 959 Abs. 2 und Art. 960a Abs. 1 OR gilt, bekräftigt diese Korrektornorm nur die Verbindlichkeit der formellen Massgeblichkeit¹¹⁴⁵, die gleichzeitig den Hintergrund für die fehlenden kodifizierten Regelungen für steuerrechtliche Ansatzkriterien von Vermögenswerten bildet.¹¹⁴⁶ Es kann infolgedessen nur geprüft werden, ob zum einen die handelsrechtlichen Ansatzkriterien für die Steuerbilanz überzeugen¹¹⁴⁷ und sich

295

¹¹⁴¹ Vgl. Rz. 290 ff.

¹¹⁴² Vgl. Rz. 283.

¹¹⁴³ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 407 ff.

¹¹⁴⁴ Ausnahmen bilden grundsätzlich die Regelungen zu den wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen für die Bemessung der Anlagekosten für die Grundstückgewinnsteuer (vgl. zu den Begriffen ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Art. 12 StHG Rz. 58). So listet bspw. der Zürcher Gesetzgeber in § 221 StG ZH diejenigen Aufwendungen auf, die als Anlagekosten aktiviert werden dürfen (vgl. ausführlich RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 221 StG ZH Rz. 25 ff.). Gemäss BENZ, 220, sind diese Kosten für Wertvermehrung gleichwertig zu den nachträglichen handelsrechtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, die in keinem zeitlichen Bezug zur Anschaffung entstehen und den Wert des Vermögenswerts steigern.

¹¹⁴⁵ Aus diesem Grund entspricht die Korrektur von Anschaffungs- und Herstellungskosten nach Ansicht der Lehre grundsätzlich einer Bilanzberichtigung (vgl. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 195; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 87).

¹¹⁴⁶ NEUHAUS, 21.

¹¹⁴⁷ Vgl. Rz. 296 ff.

zum anderen spezifische steuerrechtliche Aktivierungspflichten, -verbote und -wahlrechte¹¹⁴⁸ ableiten lassen.

2.2. Aktivierungsfähigkeit für die steuerrechtliche Gewinnermittlung

- 296 Abhängig vom Umfang der Aktivierungsfähigkeit in der Steuerbilanz sind Aufwendungen sofort abziehbar oder führen zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines zu aktivierenden Vermögenswerts, die erst in den Folgejahren infolge allfälliger Wertminderungen und/oder der Abnutzung erfolgswirksam abgezogen werden.¹¹⁴⁹ Der Ansatz von Vermögenswerten bezweckt folglich die periodengerechte Gewinnermittlung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sodass Aufwendungen derjenigen Periode zugewiesen werden müssen, in der sich der damit zusammenhängende Nutzen oder Ertrag verwirklicht.¹¹⁵⁰
- 297 Durch die Wahl des bilanziellen Vermögensstandgewinns als Steuerbemessungsgrundlage ist es zwingend, dass nur Ereignisse aus der Vergangenheit Massstab für aktivierungsfähige Aufwendungen bilden können, weil die bilanzielle Darstellung zwangsläufig einer Vergangenheitsrechnung entspricht und eine Verletzung des Periodizitätsprinzips vorliegen würde, wenn künftige Aufwendungen für die Messung der aktuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorweggenommen würden. Voraussetzung für die Aktivierung in der Steuerbilanz ist ein überperiodischer Vermögensvorteil durch während der Periode angefallene Aufwendungen, da sich ansonsten die Zunahme der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bereits in der laufenden Periode verflüchtigt und es an einem künftigen Nutzen fehlt.¹¹⁵¹ Diese Forderungen decken sich demzufolge mit den handelsrechtlichen Ansatzkriterien nach künftigem wahrscheinlichem Mittelzufluss sowie dem Ereignis aus der Vergangenheit.¹¹⁵²
- 298 Sodann bestehen aufgrund der Gesetzmässigkeit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung hohe Objektivierungsansprüche für den Ansatz von Vermögenswerten im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung, weil zweifelhafte und unsichere Werte keine Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bilden können.¹¹⁵³ Es muss sich folglich um einen beinahe sicheren künftigen Mittelzufluss handeln, der zudem eine ei-

¹¹⁴⁸ Vgl. Rz. 300 ff. nachfolgend.

¹¹⁴⁹ HENNRICHS, § 9 Rz. 125.

¹¹⁵⁰ SIMONEK/HONGLER, 274.

¹¹⁵¹ Vgl. HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 66 f.; SCHÖN, Zukunft für das Massgeblichkeitsprinzip, 70 f.

¹¹⁵² Vgl. Rz. 286 ff.

¹¹⁵³ Vgl. Rz. 274 f.

genständige Bewertung ermöglicht.¹¹⁵⁴ Die eigenständige Bewertung ist dabei Folge des steuerrechtlich geltenden Einzelbewertungsprinzips¹¹⁵⁵, demnach aktivierungsfähige Positionen von anderen werttreibenden Faktoren des Unternehmens, die sich zwar im Gesamtwert niederschlagen, aber nicht bilanziell erfasst werden können, abgegrenzt werden müssen.¹¹⁵⁶ Als Voraussetzung ist die eigenständige Bewertung nicht an eine selbständige Einzelveräusserbarkeit geknüpft, sondern scheint durch eine verlässlich schätzbare Wertbestimmung erreichbar, die sich bei einer Anschaffung am vereinbarten Preis und bei den Herstellungskosten an den tatsächlich angefallenen Kosten misst.¹¹⁵⁷ Die handelsrechtliche Forderung nach der Verfügungsmacht sowie einer verlässlichen Schätzung scheint deshalb diesem Erfordernis gerecht zu werden.¹¹⁵⁸ Würde eine solche Objektivierung nicht gefordert, droht eine Besteuerung über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hinaus, weil unsichere Werte in der Bilanz angesetzt werden und den Vermögensstandgewinn erhöhen, sodass eine Besteuerung sowohl aus Sicht der Liquidität und der Substanzerhaltung als problematisch erscheint.¹¹⁵⁹ Gleichzeitig wird die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht geschmälert, da das Ertragspotenzial der nicht aktivierten Vermögenswerte nicht untergeht, sondern sich bei einer tatsächlichen Realisierung des Nutzenpotenzials durch eine höhere Ertragskraft in den Folgeperioden manifestiert. Folglich sind hohe Objektivierungserfordernisse betreffend Ansatz von Vermögenswerten zwecks einer erhöhten Rechtssicherheit sowohl für den Steuerpflichtigen als auch die Steuerbehörden von grossem Interesse und dienen einer gleichmässigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen.

Der handelsrechtliche Vermögenswertbegriff steht diesen steuerlichen Anforderungen grundsätzlich nicht entgegen, als neben der Identifizierbarkeit, der Zuordenbarkeit und Geldwertigkeit des Vermögenswerts¹¹⁶⁰ sowohl ein sehr wahrscheinlicher Mittelzufluss als auch eine verlässliche Schätzung gefordert wird, sodass auf der Objektebene die Ansatzvoraussetzungen zwischen Handels- und Steuerbilanz übereinzustimmen scheinen. Dazu passt, dass handelsrechtlich eine Anknüpfung an der Verfügungsmacht nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise erfolgt, weil das Steuerrecht grundsätzlich auf die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens abstellen

299

¹¹⁵⁴ HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 67 ff.; SCHÖN, Zukunft für das Massgeblichkeitsprinzip, 71; SIMONEK/HONGLER, 274.

¹¹⁵⁵ Vgl. Rz. 320 ff. nachfolgend.

¹¹⁵⁶ SCHÖN, Zukunft für das Massgeblichkeitsprinzip, 71.

¹¹⁵⁷ Vgl. HENNRICHS, § 9 Rz.126 m.w.H.; SCHÖN, Zukunft für das Massgeblichkeitsprinzip, 74 f.

¹¹⁵⁸ Vgl. Rz. 284 f. und 287 f.

¹¹⁵⁹ Vgl. Rz. 266 ff.

¹¹⁶⁰ Vgl. Rz. 282.

will.¹¹⁶¹ Wegen des Objektivierungsgebots darf dabei allerdings nicht ohne Not von den bestehenden Rechtsverhältnissen abgewichen werden. Ausgangspunkt bilden die (zivil-)rechtlichen Vorgaben, von denen nur unter Würdigung aller rechtlichen und wirtschaftlichen Faktoren im Einzelfall abgewichen werden darf.

2.3. Aktivierungspflicht, -wahlrecht und -verbot

2.3.1. Aktivierungspflicht

300 Infolge der dargestellten weitgehenden Übereinstimmung zwischen handels- und steuerrechtlichen Vorgaben für die Bilanzierungsfähigkeit müssen die handelsrechtlichen Ansatzkriterien erfüllenden Vermögenswerte in der Steuerbilanz ebenfalls angesetzt werden. Es ist die Konsequenz einer weitgehenden Konformität zwischen den handelsrechtlichen Ansatzkriterien nach der Abkoppelungsthese mit den Erfordernissen einer periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG bestätigt diese Auffassung dadurch, dass handelsrechtswidrig nicht angesetzte Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand der laufenden Periode gerechnet werden. Folglich entspricht das unter dem alten Recht geltende Aktivierungswahlrecht für derivativ erworbenen Goodwill¹¹⁶² nach revidiertem Rechnungslegungsrecht einer Aktivierungspflicht, weil die Ansatzkriterien erfüllt sind.¹¹⁶³ Der Goodwill ist durch den Erwerbspreis von Dritten sowohl verlässlich schätzbar als auch mit einem wahrscheinlichen Nutzenfluss verbunden, weil der Käufer damit seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit erhöhen will. Er unterliegt in den Folgeperioden aber einer planmässigen Abschreibung und einer Werthaltigkeitsprüfung.¹¹⁶⁴

2.3.2. Aktivierungswahlrecht

2.3.2.1. Allgemeines

301 Nach herrschender Lehre folgt die Steuerbilanz für handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips der Handelsbi-

¹¹⁶¹ Konkret wird für die steuerliche Gewinnermittlung die handelsrechtliche Unterteilung in Finanzierungsleasing und mietähnliche Leasings ebenfalls angewendet (vgl. Rz. 285; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 58 DBG Rz. 58a).

¹¹⁶² Vgl. statt vieler LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 32.

¹¹⁶³ Vgl. Rz. 289.

¹¹⁶⁴ HWP, 202.

lanz.¹¹⁶⁵ Nur KÄNZIG und BENZ gingen unter dem alten Handelsrecht von einer differenzierten Betrachtungsweise aus. So forderte KÄNZIG eine Beurteilung der handelsrechtlichen Aktivierungswahlrechte nach der unternehmungswirtschaftlichen Perspektive¹¹⁶⁶, währenddessen gemäss BENZ in Anlehnung an die deutsche Rechtsprechung¹¹⁶⁷ für Aktivierungswahlrechte steuerrechtlich generell eine Aktivierungspflicht besteht.¹¹⁶⁸ Nach BENZ wäre es im Widerspruch zu den verfassungsmässigen Grundsätzen der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Gleichmässigkeit, wenn sich der Bilanzierende durch Ausübung von Wahlrechten ärmer rechnen könnte, als er tatsächlich ist.¹¹⁶⁹ Seines Erachtens bietet die Aufrechnung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand Gewähr, dass handelsrechtliche Ansatzwahlrechte aufgerechnet werden.¹¹⁷⁰

Als Folge der Vermögenswertdefinition von Art. 959 Abs. 2 OR dürften Aktivierungswahlrechte grundsätzlich nicht entstehen, weil die Bilanzierungskriterien bei Erfüllung an eine Bilanzierungspflicht und bei Nichterfüllung an ein Bilanzierungsverbot gekoppelt sind.¹¹⁷¹ Da die handelsrechtliche Rechnungslegung mit Ausnahme der Bauzinsen nach Art. 676 OR grundsätzlich kein gesetzliches Ansatzwahlrecht kennt, ist die Frage der steuerlichen Handhabung damit praktisch von geringer Bedeutung. Problematisch ist allerdings, dass darüber hinausgehend in der handelsrechtlichen Lehre wegen der auslegungsbedürftigen Kriterien auch für den Ansatz von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten von einem faktischen Wahlrecht ausgegangen wird¹¹⁷², das im Rahmen der formellen Massgeblichkeit in die steuerliche Gewinnermittlung fliessen würde. Eine solche Auffassung widerspricht einer möglichst willkürfreien und gleichmässigen Besteuerung. Es ermöglicht dem Bilanzierenden selbst, seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit in der laufenden Periode innerhalb eines erheblichen Ermessensspielraums zu bestimmen. Es gilt deshalb zu überprüfen, ob sich aus dem faktischen, handelsrechtlichen Aktivierungswahlrecht von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten steuerrechtlich ein(e) Aktivierungspflicht oder -verbot ableiten lässt.

302

¹¹⁶⁵ BEHNISCH, 25; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 62 ff.; LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 25; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 58 DBG Rz. 77; SPORLI, Differenzierte Massgeblichkeit, 109; WEBER, 121 f.

¹¹⁶⁶ KÄNZIG, Art. 49 BdSt Rz. 108; KÄNZIG, Kostenrechnung, 88 ff.

¹¹⁶⁷ Vgl. ausführlich HENNRICH, § 9 Rz. 104.

¹¹⁶⁸ BENZ, 201 ff.

¹¹⁶⁹ BENZ, 202 m.w.H.

¹¹⁷⁰ BENZ, 203.

¹¹⁷¹ Vgl. Rz. 294 zum Nachfolgenden.

¹¹⁷² Vgl. Rz. 290 f.

2.3.2.2. *Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte im Besonderen*

- 303 Für die steuerrechtliche Bilanzierungsfähigkeit von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten spricht, dass diese in einer arbeitsteilig ausgestalteten, intensiv vernetzten und wissensbasierten Wirtschaft wesentliche Werttreiber beschreiben, welche die Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen wesentlich mitbestimmen.¹¹⁷³ Werden diese Werte nicht angesetzt, steht das grundsätzlich einer periodengerechten Gewinnbesteuerung entgegen und es entsteht eine ungleiche Besteuerung von erworbenen und selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten, weil erstgenannte grundsätzlich angesetzt werden müssen, obwohl sie einen ähnlichen wirtschaftlichen Gehalt aufweisen.¹¹⁷⁴ Dagegen wird vorgebracht, dass selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte unsicher und kaum schätzbar sind, sodass es an einer ausreichenden Objektivierung für die Aktivierung in der Steuerbilanz fehlt.¹¹⁷⁵ Es droht der Ansatz von zweifelhaften Vermögenswerten, die keinen überperiodischen Vermögensvorteil aufweisen und damit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit überhöhen. Nur durch einen Markttest kann die Objektivierungsproblematik sachgerecht gelöst werden, weil anderenfalls bei einem Ansatz von ungewissen Werten wiederum ein unbefristeter Verlustrücktrag bzw. -vortrag notwendig wäre.¹¹⁷⁶ Die Forderung nach einem sehr wahrscheinlichen Nutzenzufluss und der Verlässlichkeit der Wertbestimmung muss für die steuerliche Gewinnermittlung umso mehr berücksichtigt werden, als diese an den Ist- und nicht den Soll-Faktoren der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen anknüpfen soll.¹¹⁷⁷ Die fehlende steuerrechtliche Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten entspricht gemäss HERZIG deshalb dem Preis für eine rechtssichere Besteuerung auf Kosten einer ungleichen Behandlung von angeschafften und selbst hergestellten immateriellen Vermögenswerten.¹¹⁷⁸
- 304 Im Ergebnis scheint es deshalb fraglich, ob die Ansatzkriterien des Handelsrechts den steuerrechtlichen Objektivierungserfordernissen für die Bilanzierungsfähigkeit von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten gerecht werden. Insbesondere scheint die Herbeiziehung von anerkannten Standards der Rechnungslegung für eine rechtssichere Besteuerung in diesem Zusam-

¹¹⁷³ Vgl. MAYR, 336; PRINZ/OTTO, 275.

¹¹⁷⁴ HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 106 f.; MAYR, 336.

¹¹⁷⁵ GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 101; SIMONEK/HONGLER, 274; für Deutschland: HENNRICH, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 317; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 106; PEZZER, Bilanzierungsprinzipien, 25; SCHÖN, Zukunft für das Massgeblichkeitsprinzip, 77.

¹¹⁷⁶ SIMONEK/HONGLER, 274.

¹¹⁷⁷ Vgl. Rz. 97.

¹¹⁷⁸ Vgl. HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 107.

menhang nicht sachgerecht, weil die Informationsfunktion nicht denselben Zweck verfolgt wie eine objektivierte Bemessung der Gewinnsteuerlast.¹¹⁷⁹ Für eine möglichst willkürfreie Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sollte deshalb für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte ein Aktivierungsverbot in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung gelten.¹¹⁸⁰ Gilt dieses Aktivierungsverbot, wie hiernach vertreten auch für die Handelsbilanz, kann die formelle Massgeblichkeit uneingeschränkt fortgeführt werden.¹¹⁸¹

2.3.3. Aktivierungsverbot

Das Steuerrecht kennt keine ausdrücklichen Bestimmungen für ein Bilanzierungsverbot. Grundsätzlich wird dem handelsrechtlichen Vermögenswertprinzip folgend ein Vermögenswert nicht bilanziert, wenn eine oder mehrere Voraussetzungen von Art. 959 Abs. 2 OR nicht erfüllt sind, da die Ansatzkriterien auf Ebene der konkreten Bilanzierung übereinstimmen.¹¹⁸² Beispiele bilden einerseits Bilanzierungshilfen, die keinen periodenübergreifenden Vermögensvorteil aufweisen, und andererseits originärer Goodwill, der weder die Vermögenswertdefinition noch die konkreten Anforderungen des sehr wahrscheinlichen Mittelzuflusses und der verlässlichen Schätzbarkeit erfüllen kann.¹¹⁸³ 305

B. Erstbewertung von Vermögenswerten in der Handels- und Steuerbilanz

1. Vorbemerkung

Nachdem vorhergehend festgelegt wurde, unter welchen Bedingungen Vermögenswerte in der Handels- und Steuerbilanz angesetzt werden dürfen, soll nachfolgend deren Bewertung untersucht werden. Es wird dabei grundsätzlich zwischen Erst- und Folgebewertung unterschieden. Die Erstbewertung entspricht der Bewertung zu dem Zeitpunkt, wenn der Vermögenswert in die Bilanz aufgenommen wird. Sie ist Gegenstand dieses Kapitels. Demgegenüber beschreibt die Folgebewertung, die ausführlich in Kapitel C. behandelt wird, die Regeln für die Bilanzierung der Vermögenswerte in den nachfol- 306

¹¹⁷⁹ Vgl. Rz. 243 f.

¹¹⁸⁰ Gl.M. GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 101; SIMONEK/HONGLER, 274; a.M. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 64; HINNY, 120; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 58 DBG Rz. 77.

¹¹⁸¹ Vgl. Rz. 292 f.

¹¹⁸² Vgl. Rz. 296 ff.

¹¹⁸³ Vgl. Rz. 294.

genden Rechnungsperioden. Die Notwendigkeit der Bewertung entspringt dabei dem Stichtagsprinzip, demgemäss für den Ansatz und die Bewertung die Verhältnisse am Bilanzstichtag massgebend sind.¹¹⁸⁴

2. Einzelbewertungsprinzip in Handels- und Steuerbilanz

2.1. Allgemeines

307 Nach Art. 960 Abs. 1 OR müssen Aktiven i.d.R. einzeln bewertet werden, sofern sie wesentlich sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden. Die Einzelbewertung verlangt damit für jeden einzelnen bilanzierten Vermögenswert eine gesonderte Betrachtung seiner Bewertung am Bilanzstichtag.¹¹⁸⁵ Mit anderen Worten muss jeder Posten einer bestimmten Bilanzposition per Stichtag separat auf seine Werthaltigkeit überprüft werden, sodass Mehr- oder Minderwerte anderer Vermögenswerte derselben Bilanzposition nicht verrechnet werden dürfen.¹¹⁸⁶ Das Einzelbewertungsprinzip findet seine negative Entsprechung im Saldierungsverbot bzw. Verrechnungsverbot (Art. 958c Abs. 2 Ziff. 7 OR), nach dem innerhalb der Aktiven oder Passiven keine Posten miteinander verrechnet werden dürfen.¹¹⁸⁷ Bekräftigt wird das Erfordernis einer Einzelbewertung grundsätzlich durch das Ansatzkriterium der verlässlichen Schätzbarkeit, weil der Ansatz eines identifizierbaren, geldwerten, dem Unternehmen zuordenbaren Vermögenswerts eine eigenständige, gesonderte Bewertung voraussetzt.¹¹⁸⁸

308 Abzugrenzen ist die Einzelbewertung von der Gesamtbewertung einerseits und der Gruppenbewertung andererseits. Nach der Gesamtbewertung dürfen alle Mehr- oder Minderwerte der einzelnen Vermögenswerte innerhalb der gleichen Bilanzposition miteinander verrechnet werden, um damit den Gesamtwert der entsprechenden Bilanzposition zu ermitteln.¹¹⁸⁹ Diese Methode war unter dem alten Rechnungslegungsrecht zulässig, solange eine sachgemässe und gesetzeskonforme Gliederung der Bilanzposition vorgenommen wurde, die Verrechnung von Mehr- und Minderwerten nur im Rahmen der einzelnen Bilanzposition stattfand und diese Technik stetig angewendet wurde.¹¹⁹⁰ Im Gegenzug werden bei einer Gruppenbewertung mehrere einzelne

¹¹⁸⁴ BENZ, 145.

¹¹⁸⁵ BENZ, 137; BUCHMANN/HAAG/HAAS, 662; HWP, 60; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 12.

¹¹⁸⁶ HWP, 60; NEUHAUS/SCHNEIDER, 812.

¹¹⁸⁷ Vgl. Rz. 75 zum Saldierungsverbot.

¹¹⁸⁸ Vgl. Rz. 289 für das Handelsrecht; Rz. 298 für das Steuerrecht.

¹¹⁸⁹ Vgl. BUCHMANN/HAAG/HAAS, 662; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 5.

¹¹⁹⁰ BENZ, 138 f.; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 744; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 5.

Posten innerhalb einer Bilanzposition als eine sachgerechte Bewertungseinheit betrachtet und diese gleichartigen und üblicherweise zusammengefassten Posten der Gruppe miteinander verrechnet.¹¹⁹¹ Eine Gruppenbewertung liegt z.B. vor, wenn ein Fabrikatshersteller für seine Vorräte je eine gesonderte Gruppenbewertung für seine Rohmaterialien, Hilfsmaterialien sowie Fertigfabrikate vornimmt. Folglich entspricht die Gesamtbewertung der Gegenposition der Einzelbewertung. Die Gruppenbewertung demgegenüber kann entweder einer Gesamtbewertung entsprechen, sofern ihr alle Vermögenswerte einer Bilanzposition zugewiesen werden, oder stellt eine Position zwischen den beiden Extrempolen dar, weil gewisse Vermögenswerte einer Gruppen- und andere einer Einzelfallbetrachtung unterliegen.

Während im alten Recht mangels gesetzlicher Regelung grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen Gesamtwert- und Einzelbewertung über alle Aktiven hinweg bestand, wurde in der Botschaft für das revidierte Rechnungslegungsrecht eine Pflicht («müssen»-Formulierung) zur Einzelbewertung vorgeschlagen, sofern die Aktiven wesentlich sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst wurden, womit der Bundesrat primär an die Positionen des Umlaufvermögens dachte.¹¹⁹² Diese Formulierung wurde im Rahmen der parlamentarischen Debatte aufgeweicht, sodass es im Gesetzestext nur noch heisst, dass Aktiven «in der Regel» einzeln bewertet werden «sollen».¹¹⁹³ Aus diesem Grund ist in der Lehre¹¹⁹⁴ nicht unumstritten, ob das nach altem Recht geltende Wahlrecht zwischen Einzel- oder Gruppenbewertung im Sinne einer Gesamtbewertung aufgrund der verwässerten Formulierung beibehalten werden kann oder ob im Grundsatz die Einzelbewertung gilt, von der nur unter besonderen Voraussetzungen abgewichen werden kann.

309

¹¹⁹¹ Vgl. BUCHMANN/HAAG/HAAS, 662; HWP, 60; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 5.

¹¹⁹² Botschaft Rechnungslegung, 1710, wonach die Einzelbewertung bei Forderungen und Warenbeständen grundsätzlich keine grosse Rolle spielt, während das Prinzip für das Anlagevermögen die Verrechnung von Mehr- und Minderwerten bei Beteiligungen oder Renditeliegenschaften ausschliesst.

¹¹⁹³ Amtl. Bull. Nationalrat Herbstsession 2010, 1379; Amtl. Bull. Ständerat Wintersession 2009, 1196 f.

¹¹⁹⁴ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 866; BUCHMANN/HAAG/HAAS, 668 ff.; HAAG, 878; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 581 ff.; HWP, 60 ff.; KLEIBOLD, Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien, 874; LIPP, Art. 960 OR Rz. 9 ff.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 11 ff.; NEUHAUS/SCHNEIDER, 812 f.

2.2. Gleichartigkeit und Üblichkeit als Voraussetzungen der Gruppenbewertung

- 310 Kumulative Voraussetzung für eine Gruppenbewertung bildet neben der Wesentlichkeit die Gleichartigkeit und Üblichkeit der Zusammenfassung der Vermögenswerte als Gruppe. Von einer Gleichartigkeit wird nach Ansicht der Lehre ausgegangen, wenn der innere sachlich begründete Zusammenhang für eine beabsichtigte wirtschaftliche Nutzung vorliegt.¹¹⁹⁵ Es muss sich deshalb um eine eng definierte Gruppe handeln, die sich durch eine gewisse Austauschbarkeit der Vermögenswerte untereinander oder eine gemeinsame Bewirtschaftung im Tagesgeschäft auszeichnet.¹¹⁹⁶ Zwingende, aber nicht ausreichende Voraussetzung für eine Zuordnung in eine gleichartige Gruppe als Bewertungseinheit bildet der gemeinsame Ausweis in derselben Bilanzposition. Denn würde dieses Kriterium genügen, läge stets eine Gesamtbewertung vor. Paradebeispiele für gleichartige Vermögenswerte bilden fungible Sachen, die sich nach Verkehrsauffassung nach Mass, Anzahl oder Gewicht bestimmen lassen¹¹⁹⁷ und sich damit sowohl durch eine hohe Austauschbarkeit als i.d.R. einen inneren sachlichen Zusammenhang für eine wirtschaftliche Nutzung auszeichnen.
- 311 Nach dem Kriterium der Üblichkeit muss es branchenüblich sein bzw. dem Geschäftsmodell entsprechen, die gleichartigen Elemente als Gruppe zu betrachten und gemeinsam zu bewerten.¹¹⁹⁸ Gemäss HWP dürfte dies vor allem in jenen Konstellationen sachgerecht erscheinen, in denen eine Einzelbewertung betriebswirtschaftlich zu offensichtlich unrichtigen Resultaten führt, sodass massgebender Indikator für die Einzel- oder Gruppenbewertung die unternehmensinterne Analyse der Bewertungsüberprüfung für die Jahresrechnung bildet.¹¹⁹⁹ Da eine derartige Herangehensweise dem Bilanzierenden einen hohen Ermessensspielraum einräumt, kann nicht alleine auf die Betriebsüblichkeit abgestellt werden. Ein solches Wahlrecht wäre mangels Verlässlichkeit mit der Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungsfunktion nicht vereinbar. Massgebend muss sein, dass die Gruppenbewertung dieser Position für eine Vielzahl von Unternehmen herrschender Praxis entspricht.¹²⁰⁰
- 312 Damit zeigt sich, dass die Vornahme von Gruppenbewertungen grundsätzlich einem zweistufigen Test unterliegt. In einem ersten Schritt muss festgestellt

¹¹⁹⁵ BUCHMANN/HAAG/HAAS, 667 ff.; KRÜGEL/BLATTMANN/LICHTSTEINER, 719 f.; LIPP, Art. 960 OR Rz. 10; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 11.

¹¹⁹⁶ BUCHMANN/HAAG/HAAS, 668; HWP, 61; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 10 f.

¹¹⁹⁷ MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 12.

¹¹⁹⁸ HWP, 61; LIPP, Art. 960 OR Rz. 10.

¹¹⁹⁹ HWP, 61.

¹²⁰⁰ BUCHMANN/HAAG/HAAS, 668 ff.; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 95.

werden, ob für eine Bilanzposition überhaupt gleichartige Vermögenswerte vorliegen, die abhängig von der Bilanzposition u.U. in weitere unterschiedliche Teilgruppen unterteilt werden müssen.¹²⁰¹ Anschliessend gilt es die Üblichkeit der Bewertung als Gruppe zu untersuchen. Massstab bildet dabei die Branchen- und nicht die Betriebsüblichkeit, weil es nicht dem Bilanzierenden selbst obliegen kann, zu entscheiden, ob er eine Gruppen- oder Einzelbewertung vornimmt.¹²⁰²

2.3. Anwendungsumfang von Einzelbewertung und Gruppenbewertung in der konkreten Bilanzierung

2.3.1. Einzelbewertung als Ausfluss der Rechnungslegungszwecke

Im revidierten Rechnungslegungsrecht ist das Einzelbewertungsprinzip grundsätzlich Ausfluss des Vorsichtsprinzips, weil es die Zusammenfassung verschiedener bilanzierter Vermögenswerte verhindert, um damit stille Reserven von einem Vermögenswert mit einem drohenden Verlust eines anderen Vermögenswerts zu verrechnen und dadurch die Erfolgslage positiver darzustellen, als sie tatsächlich ist.¹²⁰³ Es dient damit der Konkretisierung des Imparitätsprinzips, schränkt das subjektive Ermessen bei der Wertermittlung zugunsten der Verlässlichkeit ein und erleichtert auf diese Weise die Objektivierung der Rechnungslegung.¹²⁰⁴ Darüber hinaus sorgt die Einzelbewertung für eine konsequente Umsetzung des Realisationsprinzips, weil eine Gewinnermittlung basierend auf einer Gesamtbewertung dem Realisationszeitpunkt der Leistungserbringung entgegensteht.¹²⁰⁵ Gleichzeitig ist das Prinzip auch für die anerkannten Standards der Rechnungslegung und die Informationsfunktion ein zentraler Leitsatz, weil nur damit eine *fair presentation* bzw. *true and fair view* erreicht werden kann.¹²⁰⁶ Es lässt sich somit erkennen, dass eine wesentliche Einschränkung des Einzelbewertungsprinzips keinem Zweck der handelsrechtlichen Rechnungslegung entspricht. Eine ausschweifende Gruppen- oder Gesamtbewertung wird weder der Kapitalerhaltungs- bzw. Ausschüttungsbemessungsfunktion noch der Informations- bzw. Rechenschaftsfunktion gerecht. Sie dient lediglich der Verlustverschleierung

¹²⁰¹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 867; BUCHMANN/HAAG/HAAS, 668.

¹²⁰² BUCHMANN/HAAG/HAAS, 668.

¹²⁰³ BENZ, 138; BOEMLE/LUTZ, 144; BUCHMANN/HAAG/HAAS, 662; CAGIANUT/HÖHN, § 13 Rz. 27; HAAG, 878; LOCHER, Teil II, Art. 57 DBG Rz. 37; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 29; NEUHAUS/SCHNEIDER, 812 f.; STOLL, 149.

¹²⁰⁴ BALLWIESER, § 252 HGB Rz. 18.

¹²⁰⁵ BALLWIESER, § 252 HGB Rz. 19; BAUEN, 19; STOLL, 148.

¹²⁰⁶ Vgl. für die IFRS WAWRZINEK/LÜBBIG, § 2 Rz. 108 ff.; Swiss GAAP FER RK Rz. 25.

durch willkürliche und verdeckte Auflösung von stillen Reserven; eine Vorgehensweise, die der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption grundsätzlich widerspricht.¹²⁰⁷ Aus diesem Grund muss für die handelsrechtliche Rechnungslegung eine strenge Anwendung des Einzelbewertungsprinzips gelten, die nur in sachlich begründeten Fällen abweichen kann und eine restriktive Auslegung der kumulativ zu erfüllenden Kriterien der Gleichartigkeit und Üblichkeit der Zusammenfassung als Gruppe verlangt.¹²⁰⁸ Von einem Wahlrecht zwischen Gruppen- und Einzelbewertung kann nach hier vertreter Ansicht keine Rede sein.¹²⁰⁹

2.3.2. Gruppenbewertung im Umlaufvermögen

- 314 Zulässig und sachgerecht erscheint eine Anwendung der Gruppenbewertung für Positionen des Umlaufvermögens. Zum einen scheint die Gleichartigkeit namentlich für die Positionen der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Vorräte erfüllt, sofern die Forderungen weiter z.B. nach Laufzeit oder in- und ausländische Forderungen und die Vorräte nach ihrer Art (bspw. Rohstoffe und Fertigfabrikate) in sachlich begründete Untergruppen unterteilt werden, sodass die nicht gleichgearteten Posten nach ihren Eigenheiten bewertet werden.¹²¹⁰ Zum anderen entspricht dieses Vorgehen in zahlreichen Branchen dem Usus. Eine solche Gruppenbetrachtung ist grundsätzlich auch mit dem Vorsichtsprinzip vereinbar und findet seine Entsprechung darin, dass für diese Bilanzpositionen aufgrund Wirtschaftlichkeitsüberlegungen pauschale Wertberichtigungsverfahren zur Anwendung gelangen.¹²¹¹

2.3.3. Gruppenbewertung im Anlagevermögen

2.3.3.1. Zulässigkeit nach Ansicht der Lehre

- 315 Im Anlagevermögen ist demgegenüber die Einzelbewertung höher zu gewichten, da es sich regelmässig um besonders werthaltige, wesentliche Vermögenswerte handelt. Während in der Botschaft eine Gruppenbewertung für das Anlagevermögen faktisch ausgeschlossen wurde¹²¹², wird aufgrund des angepassten Wortlauts im Gesetzestext in der Literatur unter bestimmten Voraus-

¹²⁰⁷ Vgl. Rz. 70 ff.

¹²⁰⁸ Wohl in diesem Sinne BUCHMANN/HAAG/HAAAS, 667 ff.; HWP, 60 ff.; LIPP, Art. 960 OR Rz. 10 f.

¹²⁰⁹ A.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 866; NEUHAUS/SCHNEIDER, 812 f.

¹²¹⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 867; Botschaft Rechnungslegung, 1710; BUCHMANN/HAAG/HAAAS, 667 ff.; HWP, 60 f.; LIPP, Art. 960 OR Rz. 10.

¹²¹¹ Vgl. nachfolgend Rz. 388 für Vorräte und Rz. 394 für das Pauschaldekredere.

¹²¹² Vgl. Botschaft Rechnungslegung, 1710.

setzungen von einer Zulässigkeit – insbesondere mit Relevanz für Liegenschaften und Beteiligungen – ausgegangen.¹²¹³ So erachtet das HWP für Beteiligungen eine Gruppenbewertung in sachlich begründeten Ausnahmefällen als vertretbar, wenn diese bereits unternehmensintern für die Führung und Beurteilung als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden.¹²¹⁴ Ähnlich argumentieren NEUHAUS/HAAG, wonach je nach Aufbau der Wertschöpfungskette eines Unternehmens die Zahlungsströme für die Beteiligungen in ihrer Gesamtheit betrachtet werden sollten, weil diese Sichtweise als Bewertungseinheit der Unternehmensführung und damit der beabsichtigten wirtschaftlichen Nutzung entspricht.¹²¹⁵ Dieser Auffassung folgend entspricht gemäss KLEIBOLD die Gruppenbildung von Beteiligungen regelmässig der unternehmensgruppeninternen Segmentierung zwecks Unternehmensführung, sodass bspw. die Erfassung von Länderholdings und deren verbundenen Ländergesellschaften als Gruppenbewertung zulässig erscheint.¹²¹⁶ Differenzierter äusseren sich BUCHMANN/HAAG/HAAS, wonach sich in der Praxis zeigt, dass eine Gruppenbewertung von Beteiligungen dann infrage kommt, wenn eine dermassen enge betriebswirtschaftliche Verknüpfung vorliegt, dass eine Einzelbewertung offenkundig zu fehlerhaften Resultaten führt; sich zudem die Geschäftsführung der einzelnen Beteiligungen mehr an einer Gruppenbetrachtung als der rechtlichen Selbständigkeit der einzelnen Gruppengesellschaften orientiert; die als Gruppe zu beurteilenden Beteiligungen hundertprozentige Tochtergesellschaften der zu bewertenden Gesellschaft entsprechen und darüber hinaus überzeugende betriebswirtschaftliche Gründe und nicht die reine Vermeidung von Abschreibungsbedarf für die Anwendung einer Gruppenbewertung sprechen.¹²¹⁷

Für Liegenschaften wird in der Lehre grundsätzlich eine Unterteilung in betrieblich genutzte und Renditeliegenschaften vorgeschlagen. Demnach wird argumentiert, dass für operativ verwendete Grundstücke und Bauten u.U. eine solche enge Verknüpfung zu den anderen betrieblich genutzten Liegenschaften vorliegt, dass ein Herausschälen einer einzelnen Liegenschaft praktisch verunmöglicht ist.¹²¹⁸ Infolge der Fertigungsschritte im Leistungserstellungsprozess sind diese betriebswirtschaftlich so stark verbunden, dass eine separate Bewertung nicht sachgerecht wäre. Demgegenüber wird für Renditeliegenschaften grundsätzlich eine Einzelfallbetrachtung gefordert, weil diese i.d.R. aufgrund ihrer Individualität hinsichtlich Standort oder Beschaffenheit unabhängig voneinander Erträge erzielen und sich dadurch nicht für eine Grup-

316

¹²¹³ Vgl. Rz. 309.

¹²¹⁴ HWP, 177.

¹²¹⁵ NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 16.

¹²¹⁶ KLEIBOLD, Bilanzierungs- und Bewertungsprinzipien, 874 f.

¹²¹⁷ BUCHMANN/HAAG/HAAS, 668.

¹²¹⁸ BUCHMANN/HAAG/HAAS, 669; HWP, 191; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 17.

penbewertung eignen.¹²¹⁹ Ausnahmen scheinen gemäss Literatur sachgerecht für Liegenschaften als Teil eines Gesamtprojekts, die im Rahmen einer Gesamtüberbauung als eine Liegenschaft bewirtschaftet werden, wie bspw. Bausiedlungen von Baugenossenschaften.¹²²⁰

2.3.3.2. Eigene Stellungnahme

317 Nach hier vertretener Ansicht kann diese Zulässigkeit der Gruppenbewertung für Liegenschaften und Beteiligungen für die handelsrechtliche Rechnungslegung nur bedingt überzeugen. Für die konkrete Bilanzierung stehen die Bemessung des Ausschüttungssubstrats und der Gläubigerschutz im Vordergrund, die mit einer allfälligen versteckten Verrechnung von Verlusten auf Beteiligungen und Liegenschaften infolge Durchbrechung des Imparitäts- und Realisationsprinzips nicht vereinbar sind.¹²²¹ Die einheitliche Führung der Gruppengesellschaften scheint i.d.R. ein inhärentes Merkmal eines Konzerns, sodass die oben genannten Bedingungen für viele Unternehmen zutreffend erscheinen. Es entsteht auf diese Weise faktisch ein Wahlrecht für den Bilanzierenden mit grossem willkürlichem Ermessensspielraum, was einer vorsichtigen und verlässlichen Bilanzierung entgegensteht. Die Gleichartigkeit der Beteiligungen ist dabei lediglich konstruiert, weil sich die einzelnen Gruppengesellschaften bereits bspw. bezüglich des Sitzes der Gesellschaft und der Konsequenzen des regulatorischen Umfelds, der Tätigkeit sowie der Währung wesentlich unterscheiden. Es kommt zudem hinzu, dass sich die Konzernperspektive regelmässig nicht mit den rechtlichen Strukturen bzw. Eigentumsverhältnissen deckt.¹²²² Ähnliche Überlegungen gelten für die Gruppenbewertung von Liegenschaften. Die Gleichartigkeit von Liegenschaften scheint i.d.R. ebenfalls begrenzt, unabhängig davon, ob sie im betrieblichen Bereich oder als Renditeliegenschaften genutzt werden, da sich jede Liegenschaft abhängig von Zustand, Lage und Nutzung unterscheidet. Es bleibt deshalb unklar, nach welchen Kriterien eine Gruppenbewertung für Liegenschaften objektivierbar ist. Insgesamt sollte deshalb auf eine Gruppenbewertung von Sachanlagen und besonders Beteiligungen und Liegenschaften verzichtet

¹²¹⁹ BUCHMANN/HAAG/HAAS, 669; HWP, 191; KRÜGEL/BLATTMANN/LICHTSTEINER, 722 f.; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 17.

¹²²⁰ So scheint gemäss KRÜGEL/BLATTMANN/LICHTSTEINER 723, eine Gruppenbewertung für Immobilien sachgerecht, wenn sie folgende weiteren Voraussetzungen kumulativ erfüllen: i) (beinahe) identische Lage; ii) (beinahe) identisches Baujahr/Jahr der Sanierung; iii) identische Berechnungsgrundlage für Kostenmiete; iv) (beinahe) identische Ausbaustandard; v) identisches Gesamtkonzept oder Nutzungszweck; vi) gemeinsame Infrastruktur und Personal; vii) keine Zukäufe/Verkäufe einzelner Gruppeneinheiten.

¹²²¹ Vgl. Rz. 313.

¹²²² BUCHMANN/HAAG/HAAS, 668.

werden.¹²²³ Das Einzelbewertungsprinzip entspricht einer konsequenten Umsetzung der Bilanzierungszwecke, die sich rechnungslegungstechnisch verwirklichen lässt.

2.4. **Massgebende Höhe der Verrechnung von Mehr- und Minderwerten innerhalb der Gruppenbewertung**

Innerhalb einer Gruppenbewertung wird grundsätzlich vermutet, dass sowohl stille Reserven als Differenz zwischen den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten und dem bilanzierten Buchwert, die sich aus Abschreibungen und allfälligen Wertberichtigungen ergeben, als auch stille Reserven über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus – d.h., der Marktwert übersteigt die Anschaffungs- und Herstellungskosten – für die Verrechnung von Mehr- oder Minderwerten der einzelnen Vermögenswerte genutzt werden können.¹²²⁴ Dabei werden jedoch wegen des Vorsichtsprinzips höhere Anforderungen an Mehrwerte über dem Kostenwert gestellt. Sie dürfen nur herbeigezogen werden, wenn sie eine echte und erhebliche Wertsteigerung betreffen, die sich durch eine gewisse messbare und den Rechnungslegungsadressaten nachweisbare Nachhaltigkeit der Wertsteigerungen auszeichnet.¹²²⁵ Voraussetzung hierfür muss grundsätzlich ein tatsächlicher messbarer Verkehrswert bilden, weshalb gemäss HWP i.d.R. nur Wertschriften, Beteiligungen und Liegenschaften für die Verrechnung von Mehrwerten über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus infrage kommen.¹²²⁶

318

Eine differenzierte Ansicht nimmt BÖCKLI ein. Seines Erachtens sind Verrechnungen bei der Gruppenbewertung nur bis zu den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Vermögenswerts zulässig.¹²²⁷ Damit kann keine Kompensation von Minderwerten mit Mehrwerten, die über die

319

¹²²³ Dieser Ansicht ist auch die FINMA für die Rechnungslegung von Banken gefolgt. Demnach müssen gemäss FINMA-RS 2015/1 Rz. 483 die erzielbaren Werte für jeden Vermögenswert einzeln bestimmt werden. Konkretisiert wird diese Regelung durch Art. 27 Abs. 2 BankV, wonach Beteiligungen, Sachanlagen und immaterielle Werte in jedem Fall einzeln bewertet werden. Es scheint nach hier vertretener Ansicht nicht sachgerecht, weshalb in anderen Branchen für dieselben Vermögenswerte eine differenzierende Betrachtungsweise gelten soll.

¹²²⁴ HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 582; HWP, 60 f.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 24; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 6.

¹²²⁵ HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 582; HWP, 60; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 24.

¹²²⁶ Als negatives Beispiel bezeichnet das HWP, 60 f., Vorräte, weil in diesem Fall ein anderer Teil des Vorratsbestands mit (gedanklich) höheren Werten angesetzt werden müsste, was einer praxisfremden und unter dem Vorsichtsprinzip fragwürdigen Vorgehensweise entsprechen würde.

¹²²⁷ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 869.

Anschaffungs- und Herstellungskosten hinausgehen, vorgenommen werden. Diese Bedingung kann u.U. zu einer erheblichen Einschränkung der Verrechnung von Verlusten innerhalb einer Gruppe führen. Ein solches Vorgehen wäre für die Umsetzung des handelsrechtlichen Realisationsprinzips konsequent, da Mehrwerte über die Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht realisiert werden. Zudem minimiert diese Methode den Umfang der Verlustverschleierung, weil eine Verrechnung nur in begrenztem Umfang erfolgen kann. Die Variante von BÖCKLI ist infolgedessen für die hiernach vertretene restriktive Auslegung der Gruppenbewertung zu begrüßen.

2.5. Konformität mit der Steuerbilanz

2.5.1. Allgemeines

320 Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist die Einzelbewertung insbesondere von Relevanz, weil auf diese Weise verhindert werden kann, dass nicht realisierte Wertsteigerungen eines Vermögenswertes mit Wertminderungen eines anderen Vermögenswertes verrechnet oder steuerrechtlich nicht anerkannte Abschreibungen oder Wertberichtigungen auf andere Vermögenswerte übertragen werden.¹²²⁸ In den Steuergesetzen fehlt es an einer Regelung für die Frage nach der Gruppen- oder Einzelbewertung von Vermögenswerten, weshalb aufgrund der formellen Massgeblichkeit grundsätzlich der handelsrechtlichen Rechnungslegung gefolgt wird. Es gilt daher i.d.R. der Einzelbewertungsgrundsatz, von dem nur bei Gleichartigkeit der Vermögenswerte und Branchenüblichkeit auf eine Gruppenbewertung abgewichen werden darf. So heisst es in der Rechtsprechung, dass Aktiven (und Verbindlichkeiten) regelmässig einer Einzelbewertung unterliegen¹²²⁹, womit die Anlehnung an die handelsrechtliche Formulierung des «in der Regel» betont wird, und gleichzeitig eine Gruppenbewertung nur ausnahmsweise als zulässig erachtet wird.¹²³⁰ Im Vergleich zur handelsrechtlichen Rechnungslegung sprechen sich die bundesgerichtliche Rechtsprechung und die Steuerrechtslehre aber expliziter für die Einzelbewertung aus.¹²³¹ Die Gruppenbewertung als Ausnahme

¹²²⁸ BGer 2C_708/2017 v. 27.9.2017, E. 3.2.2; BGer 2C_1155/2014 v. 1.2.2016, E. 3.3.2; BGer 2A.201/2006 v. 22.8.2007, E. 3.3; BGer 2A.549/2005 v. 16.6.2006, E. 3; ALTORFER, 80; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 10.

¹²²⁹ BGer 2C_1155/2014 v. 1.2.2016, E. 3.3.2.

¹²³⁰ BGer 2C_1155/2014 v. 1.2.2016, E. 3.3.2.

¹²³¹ BGer 2A.201/2006 v. 22.8.2007, E. 3.3; BGer 2A.549/2005 v. 16.6.2006, E. 3; BGer 2A.22/2004 v. 5.10.2004, E. 2.2.2; BGer 2A.571/1998 v. 25.1.2000, E. 3. b); ALTORFER, 81; ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerrechtliche Gewinnermittlung, 531 f.; KÄNZIG, Einzelbewertung, 153 ff; LOCHER, Steuerrechtliche Folgen, 122; LOCHER, Teil I, Art. 28 DBG Rz. 20 f.; MEUTER, 214; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 58 DBG Rz. 8 f.; STOLL, 148 f.

kann demnach nur vorliegen, wenn aufgrund von Wirtschaftlichkeits- und Wesentlichkeitsüberlegungen mehr oder weniger gleichartige Güter mit geringerem Wert und gleichartiger Nutzungsdauer zusammengefasst werden und die Nachprüfbarkeit der Gruppenbewertung für die Steuerbehörden gewährleistet werden kann.¹²³² Der Zeit- und Kostenaufwand für die Einzelbewertung dieser Vermögenswerte wäre erheblich oder teilweise sogar unmöglich, sodass nur pauschalisierte Verfahren eine einfache und erhebungswirtschaftliche Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erlauben.¹²³³ Dieses Vorgehen wird insbesondere für Vorräte und Forderungen aus Lieferungen und Leistungen als zulässig erachtet, da im Endeffekt eine auf den Anschaffungs- und Herstellungskosten basierende Einzelbewertung vorliegt, die aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen die Kosten pauschal bewertet.¹²³⁴ Für hochwertige Güter wird hingegen die Einzelbewertung gefordert.¹²³⁵

2.5.2. *Liegenschaften und Beteiligungen im Besonderen*

Das BGer hat sich in mehreren Fällen in Bezug auf Grundstücke für eine Einzelbewertung ausgesprochen. Demnach muss für die Bewertung einerseits zwischen Boden und Gebäuden bzw. Bauten unterteilt werden, weil der Boden wegen fehlender Abnutzbarkeit im Vergleich zu Gebäuden bzw. Bauten kein Abschreibungsobjekt darstellt.¹²³⁶ Andererseits bildet jede Bodenparzelle eine eigene Bewertungseinheit: «Wertabnahmen, die ausnahmsweise auf einzelnen Parzellen eintreten, dürfen daher nicht mit den Wertzunahmen ausgeglichen werden, die auf anderen Parzellen eingetreten sind, kann doch der Steuerpflichtige nicht zur bilanzmässigen Aufwertung dieser Parzelle gezwungen werden.»¹²³⁷ Diese auf KÄNZIG¹²³⁸ zurückgehende Begründung

321

¹²³² BGer 2A.571/1998 v. 25.1.2000, E. 3. b); ALTORFER, 81; KÄNZIG, Einzelbewertung, 156 ff.; LOCHER, Teil I, Art. 28 DBG Rz. 20 f.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 Rz. 10.

¹²³³ Vgl. Rz. 107 f. zur Praktikabilität.

¹²³⁴ KÄNZIG, Einzelbewertung, 169, 172.

¹²³⁵ BGer 2A.22/2004 v. 5.10.2004, E. 2.2.2; BGer 2A.571/1998 v. 25.1.2000, E. 3. b); ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 531 f.; KÄNZIG, Einzelbewertung, 162 ff.; MEUTER, 192 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 10.

¹²³⁶ BGer 2C_708/2017 v. 27.9.2017, E. 3.2.2.

¹²³⁷ BGer 2A.201/2006 v. 22.8.2007, E. 3.3; BGer 2A.549/2005 v. 16.6.2006, E. 3; BGer 2A.22/2004 v. 5.10.2004, E. 2.2.2; BGer 2A.571/1998 v. 25.1.2000, E. 3. b).

¹²³⁸ KÄNZIG, Einzelbewertung, 164, wobei er die Formulierung des Aufwertungszwangs nicht im Zusammenhang mit einer Verrechnung von Wertsteigerungen und -minderungen einzelner Parzellen, sondern der Verrechnung eines Mehrwertes auf dem Grund und Boden mit einem Wertverlust auf dem Gebäude verwendet. Für das Verbot der Gruppenbewertung von unbebauten Parzellen hält KÄNZIG, Einzelbewertung, 162, nämlich fest, dass eine Aufwertung bereits handelsrechtlich infolge des An-

ergibt sich daraus, dass eine solche Verrechnung eines Mehrwertes einer Bodenparzelle zur Eliminierung eines Wertberichtigungsbedarfs auf einer anderen Parzelle nur vorliegen würde, wenn der Steuerpflichtige die Aufwertung in seiner Jahresrechnung erfolgswirksam verbucht hat.¹²³⁹ Dieser Vorgang tritt im Falle einer Gruppen- oder Gesamtbewertung nicht ein, weil die Verrechnung durch die Übertragung existierender stiller Reserven «still» erfolgt. Da somit keine Realisierung durch Veräusserung aus der Unternehmenssphäre vorliegt, sondern lediglich fiktiv Mehrwerte aufgelöst werden, können die Steuerbehörden den Steuerpflichtigen wegen dem Realisationsprinzip nicht dazu verpflichtet, einen entsprechenden steuerbaren Aufwertungsgewinn auszuweisen.¹²⁴⁰

- 322 Mit anderen Worten würde durch die Verrechnung eines Mehrwerts, der nicht realisiert wird, ein Verstoß gegen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – ausgedrückt im Realisationsprinzip – vorliegen, weil unsichere und zweifelhafte Werte in die Besteuerung einfließen, die nicht tatsächlich realisiert werden.¹²⁴¹ Umgekehrt senkt der Wertverlust des anderen eigenständigen Vermögenswerts im Zeitpunkt seiner Entstehung unmittelbar die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Die Wertabnahme ist tatsächlich eingetreten, sodass ihre Geltendmachung für die Leistungsfähigkeitsbesteuerung – ausgedrückt im Imparitätsprinzip – zwingend vorausgesetzt werden muss.¹²⁴² Die Einzelbewertung ist damit Ausdruck der verfassungskonformen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.
- 323 Dieselben Erwägungen müssen grundsätzlich für Beteiligungen gelten.¹²⁴³ Es handelt sich dabei, auch wenn sie zusammen geführt werden, um eigenständige, i.d.R. hochwertige, wesentliche Vermögenswerte, für die Argumente der Praktikabilität keinen Vorrang vor einer verfassungsgerechten Besteuerung geniessen können.¹²⁴⁴ Daher kann der Mehrwert der Beteiligung A, der nicht realisiert und damit für eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu

schaffungs- und Herstellungskostenprinzips nicht zulässig wäre, womit die Einzelbewertung gelten muss.

¹²³⁹ KÄNZIG, Einzelbewertung, 164.

¹²⁴⁰ KÄNZIG, Einzelbewertung, 164.

¹²⁴¹ Vgl. Rz. 264 f.

¹²⁴² Vgl. Rz. 278.

¹²⁴³ Für Beteiligungen gilt es ausserdem zu berücksichtigen, dass eine massgebliche Beteiligung im Steuerrecht bei einer Beteiligung von 10 % am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn oder die Beteiligungsrechte einen Verkehrswert von CHF 1 Mio. vorliegt (Art. 69 Bst. a und b DBG), währenddessen im Rechnungslegungsrecht eine Beteiligung Anteile am Kapital eines anderen Unternehmens, die langfristig gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln, beschreibt, die bei einem Anteil von 20 % an den Stimmrechten vermutet wird (Art. 960d Abs. 3 OR).

¹²⁴⁴ Gl.M. KÄNZIG, Einzelbewertung, 167; MEUTER, 214.

wenig gesichert ist, nicht mit dem eingetretenen Wertverlust der Beteiligung B verrechnet werden. Neben dem generellen Verstoß gegen das Realisationsprinzip kommt hinzu, dass Mehrwerte von Beteiligungen als Differenz zwischen Gestehungskosten der Beteiligung durch Art. 62 Abs. 4 i.V.m. Art. 70 Abs. 4 DBG ausdrücklich als nicht mehr geschäftsmässig begründeter Aufwand offen ausgewiesen und damit realisiert werden müssen. Es lässt sich damit erkennen, dass die Gestehungskosten einer Beteiligung zur Ermittlung eines allfälligen steuerfreien Kapitalgewinns nach Art. 70 Abs. 4 DBG für jede Beteiligung einzeln bestimmt werden müssen.¹²⁴⁵ Für Beteiligung bestätigt sich das Einzelbewertungsprinzip deshalb unmittelbar aus den Steuergesetzen.

2.5.3. Zwischenergebnis

Im Ergebnis kann die Gruppenbewertung steuerrechtlich grundsätzlich nur für das Umlaufvermögen infrage kommen, weil zum einen nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung für hochwertige Güter, die sich i.d.R. im Anlagevermögen befinden, von der Geltung des Einzelbewertungsprinzips ausgegangen wird. Zum anderen stellt eine Gruppenbewertung einen Verstoß gegen die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Realisations- und Imparitätsprinzip, dar, die aus Wirtschaftlichkeitsaspekten ausnahmsweise für Vermögenswerte des Umlaufvermögens zwecks einer einfachen und erhebungswirtschaftlich konzipierten steuerrechtlichen Gewinnermittlung als zulässig erachtet werden können, sofern gleichartige Vermögenswerte vorliegen. Eine Konformität zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung bezüglich Einzel- und Gruppenbewertung liegt deshalb nur vor, wenn eine einschränkende Auslegung der Kriterien Gleichartigkeit und Branchenüblichkeit in der Handelsbilanz erfolgt, die eine Gruppenbewertung für das Anlagevermögen faktisch ausschliesst, was mit den Zwecken der handelsrechtlichen Rechnungslegung übereinstimmt.

324

Zweckmässig wäre es deshalb den Einzelbewertungsgrundsatz für Beteiligungen, Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte über alle Branchen hinweg in Art. 960 Abs. 1 OR zu verankern. Dabei könnte der Wortlaut von Art. 27 Abs. 2 BankV Satz 2 übernommen werden, sodass die Norm wie folgt anzupassen wäre (Ergänzung kursiv): «Aktiven und Verbindlichkeiten werden in der Regel einzeln bewertet, sofern sie wesentlich und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden. *Beteiligungen, Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte werden in jedem Fall einzeln bewertet.*»

325

¹²⁴⁵ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 322; MEUTER, 201, 208.

3. Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip

326 Als zweites wesentliches Erfordernis muss die Erstbewertung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen. Aufgrund des Realisationsprinzips, das sowohl den handels- als auch steuerrechtlichen Wertvorstellungen entspricht, stimmt die Bestimmung der Anschaffungs- und Herstellungskosten für die Handels- und Steuerbilanz überein.¹²⁴⁶ Es kann folglich auf die Ausführungen in § 6 verwiesen werden.¹²⁴⁷ Das Kostenwertprinzip ist im Zeitpunkt der Erstbewertung für alle Vermögenswerte massgebend. Erst in der Folgebewertung divergiert die Bewertung für Aktiven, die nach Art. 960a Abs. 2 OR zu den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten und jenen, die aufgrund eines Börsenwerts oder eines beobachtbaren Marktpreises in einem aktiven Markt gemäss Art. 960b OR bewertet werden. Die Korrektornorm in Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG bestätigt lediglich, dass eine Aktivierung unter den effektiv angefallenen Anschaffungs- und Herstellungskosten, wie für die Handelsbilanz¹²⁴⁸, aufgrund des Widerspruchs der Willkürreserven zu einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht zulässig ist.¹²⁴⁹

C. Folgebewertung von Vermögenswerten in der Handels- und Steuerbilanz

1. Begrifflichkeiten der Abschreibungen und Wertberichtigungen

1.1. Begriff der Abschreibungen und Wertberichtigungen in der handelsrechtlichen Gewinnermittlung

1.1.1. Abschreibungen

327 Abschreibungen bezwecken die Wertminderungen der aktivierten Anschaffungs- und Herstellungskosten von Vermögenswerten durch Abnutzung und Entwertung planmässig, systematisch und sich wiederholend über die voraussichtliche Nutzungsdauer bzw. Nutzungskapazität zu verteilen, um damit den

¹²⁴⁶ Gl.M. BENZ, 220; WEBER, 130 ff.

¹²⁴⁷ Vgl. Rz. 257 f.

¹²⁴⁸ Vgl. hierzu Rz. 257 und Rz. 289.

¹²⁴⁹ Gl.M. BÖCKLI, Auswirkungen auf die Gewinnsteuer, 242; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung Rz. 330, demnach der Verzicht auf die bilanzielle Erfassung eines Aktivums bei seiner Einbringung als Kapitaleinlage nicht mehr zulässig sein kann.

Wertverzehr gleichmässig und insbesondere nachprüfbar abzubilden.¹²⁵⁰ Sie dienen deshalb der Geltendmachung des nutzungs- und alterungsbedingten Wertverlusts von Vermögenswerten (Art. 960a Abs. 3 OR). Als Folge der Abschreibungen reduzieren sich die bilanzierten Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Vermögenswerts in den Folgeperioden kontinuierlich, bis der Buchwert am Ende der geschätzten Nutzungsdauer nur noch aus einem allfälligen Restwert oder Erinnerungsfranken besteht.¹²⁵¹

Abschreibungen sind folglich einerseits vorzunehmen, um die bei der Erstbewertung angesetzten Anschaffungs- und Herstellungskosten gleichmässig und damit periodengerecht auf die Nutzungsdauer zur Darstellung der Ertragslage zu verteilen und andererseits die Substanz der Vermögenswerte per Bilanzstichtag für die Präsentation der Vermögenslage auszuweisen.¹²⁵² Da die planmässigen Abschreibungen abnutzbarer Vermögenswerte unabhängig eines tatsächlich eingetretenen Wertverlustes erfolgen, bilden Abschreibungen kein Resultat des Imparitätsprinzips, sondern beabsichtigen lediglich eine gleichmässige und nachvollziehbare Zuordnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten betrieblich genutzter Vermögenswerte über die geschätzte Nutzungsdauer bzw. -kapazität, die auch dann verbucht werden, wenn der Vermögenswert tatsächlich weniger an Wert verloren oder sogar eine Wertsteigerung erfahren hat.¹²⁵³ Als nachträglich zu Aufwand gewordene Ausgaben stellen sie eine definitive Wertkorrektur dar, welche die Anschaffungs- und Herstellungskosten abschliessend senken und auf die grundsätzlich nicht zurückgekommen werden kann.¹²⁵⁴ Planmässig abzuschreiben sind dabei nur diejenigen Vermögenswerte, die einem nutzungs- und alterungsbedingtem Wertverlust unterliegen, weshalb sowohl für das Umlaufvermögen als auch nicht abnutzbare Vermögenswerte des Anlagevermögens, wie namentlich Finanzanlagen, Grund und Boden sowie immaterielle Vermögenswerte ohne ablaufende Nutzungsdauer, keine Abschreibungen getätigt werden können.¹²⁵⁵ Demgemäss adressieren Abschreibungen insbesondere Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte, als diese i.d.R. mit einem Wertverlust aufgrund von betrieblichem Verschleiss bzw. Abnutzung, technischer Überholung oder

328

¹²⁵⁰ BAUEN, 26 f.; BENZ, 107 f.; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 962; Botschaft Rechnungslegung, 1711; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 62; HWP, 64; LIPP, Art. 960a OR Rz. 22.

¹²⁵¹ BENZ, 108.

¹²⁵² Botschaft Rechnungslegung, 1711; LIPP, Art. 960a OR Rz. 22; NEUHAUS/HAAG, Art. 960a OR Rz. 11.

¹²⁵³ BALLWIESER, § 253 HGB Rz. 22 ff.; BENZ, 108 f.

¹²⁵⁴ Eine Ausnahme bildet lediglich Art. 670 OR im Rahmen einer systemfremden Aufwertung für Grundstücke und Beteiligungen.

¹²⁵⁵ BENZ, 109; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 962; Botschaft Rechnungslegung, 1711; DRUEY/DRUEY JUST/GLANZMANN, § 25 Rz. 158; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 62.

im Falle von immateriellen Vermögenswerten u.U. auch ablaufendem Rechtsschutz konfrontiert sind.¹²⁵⁶

1.1.2. Wertberichtigungen

- 329 Im Gegenzug sind auf dem Umlaufvermögen und dem gesamten Anlagevermögen für sämtliche, anderweitige Wertverluste, die nicht planmässigen Abschreibungen entsprechen, Wertberichtigungen zu bilden (Art. 960a Abs. 3 OR).¹²⁵⁷ Wertberichtigungen betreffen einmalig eintretende, unvorhergesehene Umstände, die nicht aus bestimmungsgemäsem Gebrauch herrühren und eine Wertminderung von Vermögenswerten verursachen, weil der tatsächliche Wert des Vermögenswerts unter den bilanzierten Buchwert sinkt.¹²⁵⁸ Sie sind folglich in erster Linie für das Umlaufvermögen sowie nicht abnutzbare Vermögenswerte des Anlagevermögens von Relevanz, als diese keinen planmässigen Abschreibungen unterliegen. Wertberichtigungen spielen aber auch für abnutzbare Vermögenswerte des Anlagevermögens eine Rolle, wenn ein effektiver Wertverlust eingetreten ist, der über die planmässigen Abschreibungen hinausgeht. Ausgeschlossen sind hingegen – wie auch für Abschreibungen – zusätzliche Wertberichtigungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens und Wiederbeschaffungsreserven, da diese Bildung von Willkürreserven nicht mit der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption vereinbar ist.
- 330 Wertberichtigungen folgern sich aus dem Niederstwertprinzip und entsprechen deshalb einer konsequenten Umsetzung des Imparitätsprinzips, nach dem Verluste und Risiken nicht erst im Zeitpunkt ihrer Realisation, sondern bereits im Zeitpunkt ihrer Entstehung berücksichtigt werden sollen.¹²⁵⁹ Dementsprechend verfolgen sie eine andere Funktion als Abschreibungen, die bereits getätigte Ausgaben denjenigen Perioden als Aufwand zuweisen, in denen der Gegenwert der Ausgaben voraussichtlich genutzt oder verbraucht wird.¹²⁶⁰ Wertberichtigungen berücksichtigen vielmehr in der laufenden Periode effektiv eintretende Wertminderungen auf den Buchwerten der Vermögenswerte, ohne dass dieser Aufwand in den Vorperioden zu tatsächlichen Ausgaben geführt haben muss.¹²⁶¹

¹²⁵⁶ BENZ, 109; BOEMLE/LUTZ, 231.

¹²⁵⁷ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 533; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 982; Botschaft Rechnungslegung, 1711.

¹²⁵⁸ BÖCKLI, Neue OR Rechnungslegung, Rz. 983; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 92 ff.; LIPP, Art. 960a OR Rz. 24; NEUHAUS/HAAG, Art. 960a OR Rz. 21.

¹²⁵⁹ Vgl. Rz. 269 f.

¹²⁶⁰ Vgl. Rz. 328.

¹²⁶¹ BENZ, 116.

Diese klare Abgrenzung zwischen Abschreibungen und Wertberichtigungen entspricht einer im Vergleich zum alten Rechnungslegungsrecht veränderten Terminologie. Denn nach altem Recht wurde für Abschreibungen zwischen planmässigen bzw. ordentlichen Abschreibungen für den systematischen, wiederholenden Wertverzehr auf dem Anlagevermögen einerseits und ausserplanmässigen bzw. ausserordentlichen Abschreibungen für einmalige Ereignisse auf dem Anlagevermögen andererseits unterschieden, währenddessen Wertberichtigungen nur das Umlaufvermögen betrafen.¹²⁶² Die Begrifflichkeiten wurden für das revidierte Recht insofern vereinfacht, als sich Abschreibungen nur noch auf den planmässigen Wertverzehr abnutzbarer Vermögenswerte des Anlagevermögens und Wertberichtigungen auf ausserplanmässige Wertverluste von aktivierten Vermögenswerten des Umlauf- und Anlagevermögens beziehen.

1.2. Begriff der Abschreibungen und Wertberichtigungen in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung

1.2.1. Abschreibungen

Im Unternehmenssteuerrecht werden Abschreibungen in den Art. 28 DBG für selbständig Erwerbstätige und Art. 62 DBG für juristische Personen geregelt, die inhaltlich aufgrund der Einheitlichkeit des sachlichen Gewinnbegriffs¹²⁶³ grundsätzlich übereinstimmen.¹²⁶⁴ Abschreibungen bezwecken, die festgestellte Entwertung von Vermögenswerten am Bilanzstichtag gewinnmindernd durch Herabsetzung des Gewinnsteuerwerts eines Aktivums auf den massgebenden Bilanzwert zu berücksichtigen.¹²⁶⁵ Steuerrechtlich begründet der laufende Wertverzehr eines Vermögenswerts die Pflicht zur Vornahme von ordentlichen Abschreibungen, währenddessen ausserordentliche Abschreibungen für einmalige, ausserordentliche Ereignisse zum Tragen kommen.¹²⁶⁶ Es existieren damit zwei Arten von Abschreibungen. Zum einen entstehen

¹²⁶² Vgl. BENZ, 119; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 811 ff.; Botschaft Aktienrecht 1983, 893; Botschaft Rechnungslegung, 1711.

¹²⁶³ Vgl. Rz. 113.

¹²⁶⁴ Die Ausnahme bildet Art. 62 Abs. 4 DBG für nicht mehr geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen, die dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden müssen. Vgl. nachfolgend Rz. 371 m.w.H.

¹²⁶⁵ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 4; VGer ZH v. 15.1.1986, StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4, E. 2.

¹²⁶⁶ BGer 1155/2014 v. 1.2.2016, E. 3.4.2; BGer 2C_199/2011 v. 14.11.2011, E. 4.1; BGer 2C_50/2011 v. 16.5.2011, E. 2.1; BGE 132 I 175 = Pra 2007 Nr. 41, E. 2.2; ALTORFER, 84 f.; ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 533; BLUMENSTEIN/LOCHER, 311; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 15 ff.

ordentliche Abschreibungen planmässig infolge Abnutzung oder Substanzverringerung von abnutzbarem Anlagevermögen durch technischen Verschleiss oder technisch-wirtschaftliche Überholung.¹²⁶⁷ Zum anderen beinhalten die ausserordentlichen Abschreibungen alle aussergewöhnlichen, einmaligen Ereignisse, die zu Wertminderungen der Vermögenswerte führen, die nicht auf ordentliche Abschreibungen zurückzuführen und infolge des Niederwertprinzips zu berücksichtigen sind. Sie kommen folglich für sämtliche Aktiven des Geschäftsvermögens infrage, sofern ein sicherer, endgültiger oder zumindest dauerhafter Eintritt einer Werteinbusse vorliegt.¹²⁶⁸

- 333 Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Abschreibungen ist die geschäftsmässige Begründetheit, die sich für ordentliche Abschreibungen entweder am tatsächlichen Wert oder der angemessenen Verteilung über die Gebrauchsdauer und für ausserordentliche Abschreibungen am tatsächlichen Wert der Vermögensteile misst, sowie die Verbuchung als Ausdruck der formellen Massgeblichkeit (Art. 28 Abs. 1 und 2 bzw. Art. 62 Abs. 1 und 2 DBG).¹²⁶⁹ Erfüllen die Abschreibungen diese Bedingungen, weisen sie gemäss Lehre definitiven Charakter auf, sodass ein wirklicher Eintritt der Entwertung bis zum Bilanzstichtag angenommen wird, ungeachtet dessen, ob und in welchem Umfang sich diese Beurteilung bei späterer Veräusserung des Objekts tatsächlich bestätigen wird.¹²⁷⁰ Das heisst, auf geschäftsmässig begründete und verbuchte Abschreibungen dürfen die Steuerbehörden in späteren Perioden nicht zurückkommen, auch wenn sie in der Zwischenzeit ihre geschäftsmässige Begründung verloren haben, ausser der Steuerpflichtige nimmt nicht von sich aus eine Aufwertung vor.¹²⁷¹ Es gilt mit Ausnahme von Art. 62 Abs. 4 DBG der Grundsatz: «Was abgeschrieben ist, bleibt abgeschrieben.»¹²⁷²

¹²⁶⁷ Vgl. ALTORFER, 84; BLUMENSTEIN/LOCHER, 308 ff.; LOCHER, Teil I, Art. 58 DBG Rz. 22 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 15 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 4a ff.

¹²⁶⁸ Vgl. LOCHER, Teil I, Art. 28 DBG Rz. 43 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 42 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 40 ff.

¹²⁶⁹ BLUMENSTEIN/LOCHER, 308 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 8; BGer 2C_371/2013 v. 18.7.2014, E. 2.2.

¹²⁷⁰ StRK ZH 5.11.1996, StE 1997 B 23.43.1 Nr. 5, E. 3a); BR ZH v. 16.9.1987, StE 1989 B 72.14.1 Nr. 6, E. 1. a) aa); VGer ZH, 15.1.1986, StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4, E. 2.a); ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 534 ff.; BLUMENSTEIN/LOCHER, 311 f.; LOCHER, Teil I, Art. 28 DBG Rz. 2; KÄNZIG, Art. 22 Rz. 113 BdBSt; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 3.

¹²⁷¹ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 2.

¹²⁷² KÄNZIG, Art. 22 BdBSt Rz. 113.

1.2.2. Wertberichtigungen

Wenngleich der Begriff der Wertberichtigung lediglich in Art. 62 Abs. 4 DBG, wonach nicht geschäftsmässig begründete Wertberichtigungen auf massgebenden Beteiligungen (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG) dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden, namentlich erwähnt wird, wird er in der Lehre und Rechtsprechung weniger in diesem Zusammenhang als mehr im Rahmen des steuerrechtlichen Rückstellungsbegriffs nach Art. 29 bzw. 63 DBG thematisiert.¹²⁷³ Hintergrund dafür ist, dass die steuerrechtliche Rückstellungsdefinition neben den Rückstellungen im handelsrechtlichen Sinn als Fremdkapitalpositionen¹²⁷⁴ auch Wertberichtigungen auf Aktiven sowie Rücklagen zu Sonderzwecken¹²⁷⁵ umfasst.¹²⁷⁶ Steuerliche Wertberichtigungen werden folglich nach DBG unter Rückstellungen subsumiert. Demgemäss bezeichnen steuerliche Wertberichtigungen temporäre Werteinbussen auf Vermögenswerten per Bilanzstichtag, die sich aus dem «Unsicherwerden bisheriger Bilanzansätze sowie bloss[e]n] Verlustgefahren und Wertschwankungen»¹²⁷⁷ ergeben.¹²⁷⁸ Sie grenzen sich mit dem gesamten steuerlichen Rückstellungsbegriff dadurch von den Abschreibungen ab, dass sie keinen endgültigen Wertverlust rechtfertigen, sondern nur provisorische Korrekturen darstellen, die von den Steuerbehörden in den Folgeperioden auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden und im Falle fehlender Geschäftsmässigkeit aufgrund von Art. 29 Abs. 2 bzw. Art. 63 Abs. 2 DBG dem steuerlichen Gewinn hinzugerechnet werden können.¹²⁷⁹ Sie decken folglich nur vorübergehende Wertkorrekturen auf Vermögenswerten ab, mit denen das Unternehmen gegenwärtigen Verlustrisiken oder unmittelbar drohenden Werteinbussen Rechnung trägt, ohne dass diese Wertverluste bereits endgültig bzw. definitiv eingetreten sind.¹²⁸⁰

Auf Basis von Art. 29 Abs. 1 Bst. b bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. b DBG werden steuerliche Wertberichtigungen in erster Linie für das Umlaufvermögen und insbesondere Vorräte und Forderungen aus Lieferung und Leistung in Form

¹²⁷³ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 534 f.; BENZ, 223 f.; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 25 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 25 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 13 ff.; STOLL, 266 f.

¹²⁷⁴ Vgl. ausführlich Rz. 432 ff.

¹²⁷⁵ Vgl. ausführlich Rz. 451 ff.

¹²⁷⁶ BGer 2C_392/2009 v. 23.8.2010, E. 2.1.

¹²⁷⁷ KÄNZIG, Art. 22 Rz. 117 BdBSt.

¹²⁷⁸ BLUMENSTEIN/LOCHER, 311 f.; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 25; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 25.

¹²⁷⁹ BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126, E. 6.4.1; ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 534; LOCHER, Teil I, Art. 20 DBG Rz. 27.

¹²⁸⁰ BLUMENSTEIN/LOCHER, 311; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 25.

des Warendrittels und des Pauschaldekredere als zulässig erachtet.¹²⁸¹ Ein Teil der Lehre und gewisse kantonale Praxen erachten Wertberichtigungen weitergehend für alle bilanzierten Vermögenswerte als zulässig, wenn keine definitiven Wertverluste vorliegen, sondern nur bloss vorübergehende Verlustrisiken und Unsicherheiten aufwandwirksam geltend gemacht werden.¹²⁸² Demnach werden bei noch unsicherer zukünftiger Entwicklung eines Wertverlustes die von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Wertminderungen in der Veranlagungspraxis in einem ersten Schritt als Wertberichtigungen und nicht (ausserordentliche) Abschreibungen klassifiziert. Die Wertbeeinträchtigung kann damit im Zeitpunkt ihrer Entstehung steuerlich berücksichtigt werden, gleichzeitig können die Steuerbehörden aufgrund des provisorischen Charakters der Wertberichtigung als Rückstellung bei Wegfall des wertmindernden Ereignisses wieder darauf zurückkommen.¹²⁸³ Als gesetzliche Grundlage für die Bildung von Wertberichtigungen für das Anlagevermögen dienen dabei Rückstellungen für andere unmittelbare drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Art. 29 Abs. 1 Bst. c bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c DBG).¹²⁸⁴

1.3. Folgen für den Fortgang der Untersuchung

1.3.1. Begriffliche Uneinheitlichkeit

336 Die Handelsbilanz unterteilt im revidierten Rechnungslegungsrecht nur noch zwischen planmässigen Abschreibungen für abnutzbares Anlagevermögen, die aufgrund des alterungs- und nutzungsbedingten Wertverlustes anfallen, und Wertberichtigungen für alle anderweitigen, ausserplanmässigen Wertbeeinträchtigungen von Aktiven. Demgegenüber werden steuerrechtlich Abschreibungen in ordentliche und ausserordentliche gegliedert, die beide einen definitiven Wertverlust darstellen, währenddessen Wertberichtigungen als Unterform der steuerlichen Rückstellungen provisorische Wertkorrekturen insbesondere auf dem Umlaufvermögen umschreiben. Es lässt sich folglich erkennen, dass für die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung ein regelrechtes «Begriffswirrwarr»¹²⁸⁵ zwischen den Bezeichnungen von Ab-

¹²⁸¹ Vgl. ausführlich nachfolgend Rz. 385 ff.

¹²⁸² AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 63 DBG Rz. 1; BLUMENSTEIN/LOCHER, 311 f.; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 25; WEBER, 160; VGer FR 14.3.2003, StE B 72.14.1 Nr. 22, E. 2. c).

¹²⁸³ ALTORFER, 92 f.; So wird bspw. für Beteiligungen argumentiert, dass Werteinbussen in diesen Fällen nur selten definitiv sind, sodass grundsätzlich nur Wertberichtigungen und keine ausserordentlichen Abschreibungen infrage kommen können (BAUEN, 173).

¹²⁸⁴ BLUMENSTEIN/LOCHER, 312; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 25.

¹²⁸⁵ Bereits zum alten Recht BENZ, 222.

schreibungen und Wertberichtigungen herrscht, das sich durch das revidierte Rechnungslegungsrecht zusätzlich verschärft, weil die neue handelsrechtliche Terminologie nicht für das Steuerrecht übernommen wurde.

Unbestrittenermassen erfüllen die handelsrechtlichen Abschreibungen und die ordentlichen steuerrechtlichen Abschreibungen dieselbe Funktion, da beide die Berücksichtigung der planmässigen Entwertung von abnutzbarem Anlagevermögen infolge Alterung oder Verbrauch beabsichtigen. Die handels- und steuerrechtliche Terminologie fällt damit zusammen, sodass sich Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz höchstens aufgrund der inhaltlichen Ausgestaltung der konkreten Bilanzierung ergeben können. Im Gegenzug enthält der handelsrechtliche Wertberichtigungsbegriff alle anderweitigen Wertverluste, die in der Handelsbilanz geltend gemacht werden können. Er erfasst deshalb sowohl die steuerrechtlichen Wertberichtigungen als Unterform der Rückstellungen nach Art. 29 Abs. 1 Bst. b und c bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. b und c DBG einerseits und die ausserordentlichen Abschreibungen gemäss Art. 28 bzw. 62 DBG andererseits. Rein terminologisch sind die Begrifflichkeiten von Abschreibungen und Wertberichtigungen in der Handels- und Steuerbilanz dementsprechend nicht konform. Nimmt der Bilanzierende infolge eines Brandes des Fabrikgebäudes eine handelsrechtliche Wertberichtigung aufgrund eines nicht voraussehbaren Schadensvorfalls vor, muss steuerrechtlich eine ausserordentliche Abschreibung vorgenommen werden, da es einem definitiven Wertverlust entspricht. Es stellt sich deshalb für den Fortgang der Untersuchung die Frage, ob sich aus dem veränderten Begriffsverständnis der handelsrechtlichen Wertberichtigung konkrete Auswirkungen für die steuerliche Behandlung dieser Wertverluste ergeben.¹²⁸⁶

1.3.2. Terminologie für den Fortgang der Untersuchung

Für den Fortgang der Untersuchung wird an der handelsrechtlichen Terminologie festgehalten, sodass unter den Abschreibungen die planmässige, systematische Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen über die Nutzungsdauer behandelt wird. Es werden in diesem Zusammenhang folglich die Abschreibungen nach Rechnungslegungsrecht sowie die ordentlichen Abschreibungen für die Steuerbilanz diskutiert.¹²⁸⁷ Dagegen wird der Begriff der Wertberichtigungen für einmalige, ausserplanmässige Wertminderungen als Ausfluss des Niederstwertprinzips verwendet, die steuerrechtlich sowohl für die ausserordentlichen Abschreibungen nach Art. 28 bzw. 62 DBG als auch für die Rückstellungen in Form

¹²⁸⁶ Vgl. nachfolgend Rz. 372 ff.

¹²⁸⁷ Vgl. Rz. 339 ff. nachfolgend.

von Wertberichtigungen auf Vermögenswerten gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. b und c bzw. 63 Abs. 1 Bst. b und c DBG infrage kommen.¹²⁸⁸

2. Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz

2.1. Grundzüge der planmässigen Abschreibungen

- 339 Die Planmässigkeit der Abschreibungen resultiert einerseits daraus, dass für die abnutzbaren Vermögenswerte des Anlagevermögens zu Beginn ihrer wirtschaftlichen Nutzung im Rahmen eines Abschreibungsplans nach den GoB und GoR¹²⁸⁹ der Abschreibungsumfang, die voraussichtliche Nutzungsdauer sowie die Abschreibungsmethode festgelegt werden, auf deren Basis anschliessend die jährlichen, systematischen Abschreibungsquoten zu ermitteln sind.¹²⁹⁰ Andererseits ist grundsätzlich am Plan festzuhalten und sicherzustellen, dass gleichartige Vermögenswerte mit derselben Methode beurteilt werden. Die Planmässigkeit ist eine Folge des Stetigkeitsgebots (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR), das eine konsistente Anwendung der Abschreibungspläne verlangt, von denen nur in sachlich begründeten Fällen abgewichen werden darf.¹²⁹¹ Zu beachten ist zudem, dass aufgrund des Einzelbewertungsprinzips¹²⁹² jeder abnutzbare Vermögenswert einem eigenständigen Abschreibungsplan unterliegt.¹²⁹³
- 340 Der maximale Abschreibungsumfang bemisst sich dabei als Differenz zwischen den aktivierten Anschaffungs- und Herstellungskosten bei der Erstbewertung und einem allfälligen Rest- bzw. Endwert, den der Vermögenswert als Resultat der Folgebewertung am Ende der geplanten Nutzung aufweist.¹²⁹⁴ Ein Endwert wird dabei nur vermutet, wenn der entsprechende Vermögenswert am Ende der geschätzten voraussichtlichen Nutzungsdauer weiterhin über einen monetären Wert im Sinne eines Schrott- oder Veräusserungswerts aufweist, der sich für das Unternehmen entgegen der ursprünglichen Zweck-

¹²⁸⁸ Vgl. Rz. 362 nachfolgend.

¹²⁸⁹ Art. 960a Abs. 3 OR spricht diesbezüglich von den «allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen», was einer wörtlichen Übernahme von Art. 669 Abs. 1 aOR entspricht. Diese allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze werden im neuen Recht nicht mehr definiert und entsprechen inhaltlich den GoB und GoR des revidierten Rechnungslegungsrechts.

¹²⁹⁰ BENZ, 110; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 962 f.; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 68 ff.; LIPP, Art. 960a OR Rz. 22.

¹²⁹¹ Vgl. zum Stetigkeitsprinzip Rz. 75.

¹²⁹² Vgl. Rz. 307 ff.

¹²⁹³ ALTORFER, 81; BENZ, 111; BOEMLE/LUTZ, 329; CAGIANUT/HÖHN, § 13 Rz. 27; LOCHER, Teil I, Art. 28 DBG Rz. 20 f.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 10.

¹²⁹⁴ CAGIANUT/HÖHN, § 13 Rz. 38; LOCHER, Teil I, Art. 28 DBG Rz. 28.

bestimmung rentabel nutzen lässt.¹²⁹⁵ Da der endgültige Restwert i.d.R. unsicher ist, sollte dem Vorsichtsprinzip entsprechend ein solcher Betrag nur dann berücksichtigt werden, wenn verlässliche Erfahrungszahlen oder vertragliche Vereinbarungen vorliegen.¹²⁹⁶ Anderenfalls muss der Vermögenswert zur Erfüllung des Vollständigkeitsgrundsatzes (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 OR) nach Ablauf der Nutzungsdauer lediglich zum Erinnerungsfranken bilanziert werden.

Im Vergleich dazu konkretisiert sich die Nutzungsdauer grundsätzlich nach der voraussichtlichen betrieblichen Nutzung.¹²⁹⁷ Mangels Möglichkeit einer exakten Berechnung derselben handelt es sich um eine vom Bilanzierenden vorgenommene sachliche Schätzung anhand der tatsächlichen wirtschaftlichen und rechtlichen Umstände.¹²⁹⁸ Diese folgt wegen der geltenden Abkopplungsthese für die Handelsbilanz einer vorsichtigen Beurteilung, die allerdings die Nutzungsdauer nicht willkürlich verkürzen, sondern lediglich von zwei sachlich gerechtfertigten Gebrauchsdauern die kürzere wählen darf.¹²⁹⁹ Die maximal zulässige Nutzungsdauer bestimmt sich i.d.R. durch das technische Nutzungsende infolge Überalterung, Substanzverringerung und insbesondere Abnutzung durch Gebrauch, die nicht überschritten werden darf, weil der abnutzbare Vermögenswert ab diesem Zeitpunkt unbrauchbar wird.¹³⁰⁰ 341

Für die Wahl des Abschreibungsverfahrens gibt das Rechnungslegungsrecht bewusst keine Vorgaben.¹³⁰¹ Es obliegt dem Bilanzierenden selbst, nach betriebswirtschaftlichen Kriterien die Methode auszulesen, die den alterungs- und nutzungsbedingten Wertverlust über die Nutzungsdauer am zweckmässigsten zum Ausdruck bringt.¹³⁰² Theoretisch denkbar sind folglich leistungsbezogene¹³⁰³ und zeitbezogene Verfahren.¹³⁰⁴ In der Praxis haben sich diesbe- 342

¹²⁹⁵ Eine solche Konstellation existiert z.B., wenn die technische Nutzungsdauer des Vermögenswerts über seine planmässige Verwendung im Unternehmen hinausgeht (BENZ, 110 m.w.H.; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 71).

¹²⁹⁶ HWP, 187.

¹²⁹⁷ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 962; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 23.

¹²⁹⁸ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 963.

¹²⁹⁹ Vgl. Rz. 19.

¹³⁰⁰ SCHUBERT/ANDREJEWSKI, § 253 HGB Rz. 230.

¹³⁰¹ Botschaft Rechnungslegung, 1711.

¹³⁰² Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 964; HWP, 187; LIPP, Art. 960a OR Rz. 23.

¹³⁰³ Bei den leistungsabhängigen Abschreibungen wird der jährliche Abschreibungsumfang anhand der konkreten Nutzung im laufenden Jahr im Verhältnis zur voraussichtlichen Gesamtleistung ermittelt (BOEMLE/LUTZ, 234 f.; HWP, 187). Mögliche Beispiele bilden gemäss HWP, 187, Stückzahlen, Fahrleistung oder Betriebszeiten.

¹³⁰⁴ Botschaft Rechnungslegung, 1711; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 63; HWP, 187.

züglich insbesondere zeitbezogene Methoden in Form des linearen¹³⁰⁵ und degressiven¹³⁰⁶ Abschreibungsverfahrens durchgesetzt.¹³⁰⁷ Diesen Systemen gemäss können die abnutzbaren Anlagevermögenswerte ausgehend von den Anschaffungs- und Herstellungskosten planmässig mit jährlich gleichbleibenden prozentualen Sätzen abgeschrieben werden, indem eine fiktive gleichmässige Entwertung der Vermögenswerte über die gesamte Nutzungsdauer unterstellt wird.¹³⁰⁸

- 343 Beweggrund für die Dominanz der zeitraumbezogenen Abschreibungsverfahren ist, dass die EStV in mehreren Merkblättern¹³⁰⁹ für die wichtigsten Arten des abnutzbaren Anlagevermögens Richtlinien für die steuerlich zulässigen Abschreibungssätze nach der linearen und degressiven Abschreibungsmethode erlassen hat.¹³¹⁰ Demnach wird bei Einhaltung dieser Abschreibungssätze eine geschäftsmässige Begründetheit in der Steuerbilanz ungeachtet dessen vermutet, ob die Wertminderung tatsächlich in diesem Ausmass oder überhaupt eingetreten ist.¹³¹¹ Zudem steht dem Steuerpflichtigen darüber hinaus die Möglichkeit des Nachweises eines höheren Abschreibungsbedarfs für die abnutzbaren Vermögenswerte offen, sodass die vorgegebenen Abschreibungssätze lediglich im Sinne einer Save-haven-Regelung dem Steuerpflich-

¹³⁰⁵ Nach der linearen Abschreibung werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten in jährlich gleichbleibende Teilbeträge bzw. in einem im Verhältnis zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten konstanten Prozentsatz verteilt (HWP, 187).

¹³⁰⁶ Bei der degressiven Abschreibung werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten ebenfalls konstant verteilt, wobei sich die jährlichen Abschreibungsbeiträge auf Basis des bilanzierten Restbuchwerts berechnen. Sie sorgt dafür, dass zu Beginn der Nutzungsdauer höhere Beträge abgeschrieben werden, die über die Nutzungsdauer abnehmen (vgl. BOEMLE/LUTZ, 233 f.; HWP, 187; SCHUBERT/ANDREJEWSKI, § 253 HGB Rz. 242 f.).

¹³⁰⁷ Die von der Botschaft Rechnungslegung, 1711, zudem erwähnte Form der progressiven Abschreibung sieht vor, dass die jährlichen Abschreibungsbeträge über die Nutzungsdauer zunehmen, sodass am Ende der Nutzungsdauer die höchsten Abschreibungen vorgenommen werden. Da sie somit für einen «systematischen Aufwandaufschub» (BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 969) und damit verbundenen Widerspruch zum Vorsichtsprinzip sorgt, ist sie nur in Ausnahmefällen als zulässig zu erachten (z.B. für Kraftwerke).

¹³⁰⁸ ALTORFER, 86.

¹³⁰⁹ Vgl. Merkblatt A/1995 Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, Merkblatt A/1995 Elektrizitätswerke, Merkblatt A/1995 Luftseilbahnen sowie Merkblatt A/1995 Schiffe und Schiffsfahrplananlagen und Merkblatt A/2001 Land- und forstwirtschaftliche Betriebe.

¹³¹⁰ Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, 310; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 965; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 70; LOCHER, Teil I, Art. 28 DBG Rz. 30 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 26 ff.

¹³¹¹ BGE 132 I 157 = Pra 2007 Nr. 41, E. 3; ALTORFER, 87; CAGIANUT/HÖHN, § 13 Rz. 45.

tigen Rechtssicherheit bieten.¹³¹² Obschon es sich bei diesen Merkblättern nur um Verwaltungsverordnungen¹³¹³ für die steuerliche Gewinnermittlung handelt, die infolgedessen keine rechtsbindende Wirkung für den Bilanzierenden entfalten, ist die Anwendung dieser Abschreibungssätze im Rahmen der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit¹³¹⁴ für die Handelsbilanz zweckmässig. Grund dafür ist, dass die Zweckvorstellungen zwischen Handels- und Steuerbilanz für den Bedarf von Abschreibungen übereinstimmen, sodass es mangels handelsrechtlicher Regelungen für ein bestimmtes Abschreibungsverfahren nicht ersichtlich scheint, weshalb die von den Steuerbehörden vorgegebenen Abschreibungssätze für die lineare und degressive Methode nicht mit der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption konform sein sollen.¹³¹⁵ Vielmehr ermöglichen diese Abschreibungssätze eine vorsichtige sowie gleichzeitig objektivierte und verlässliche Darstellung der Abschreibungen in einer Einheitsbilanz, die sowohl den handels- und steuerrechtlichen Vorschriften gerecht wird. Der Rechnungslegungsersteller kann deshalb aus Praktikabilitätsaspekten für die Handels- und Steuerbilanz dieselben linearen und degressiven Abschreibungen vornehmen.

¹³¹² BLUMENSTEIN/LOCHER, 310; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 77; LOCHER, Teil I, Art. 28 DBG Rz. 26.

¹³¹³ Verwaltungsverordnungen beschreiben Dienstanweisungen, die im Gegensatz zu Rechtsverordnungen keine direkten Rechte oder Pflichten des Einzelnen statuieren, sondern bloss Regeln für das verwaltungsinterne Verhalten der Staatsangestellten schaffen (BGE 122 V 249, E. 3 d)); BGE 120 Ia 343, E. 2; BGE 120 II 137, E. 2 b). Nach BGER handelt es sich um Meinungsäusserungen der Verwaltung über die Auslegung der anwendbaren Verfassungs- und Gesetzesnormen, die die vorgesetzte Behörde oder Aufsichtsbehörde im Interesse der gleichmässigen Gesetzesanwendung abgibt (BGE 131 I 1, E. 4.1; BGE 121 II 473, E. 2b); vgl. BEUSCH, Art. 102 DBG Rz. 15; LOCHER, Teil III, Art. 102 DBG Rz. 27; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 199 DBG Rz. 18). Die im Steuerrecht gebräuchlichen Formen von Verwaltungsordnungen sind Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter, Kurslisten oder Wegleitungen (BGE 131 I 1, E. 4.1; BGE 121 II 473 E. 2b).

¹³¹⁴ Vgl. Rz. 154.

¹³¹⁵ Zwar gibt BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 966, zu bedenken, dass diese Abschreibungssätze grosszügiger bemessen sind, als wenn auf betriebswirtschaftlich exakter bemessene Sätze abgestellt würde, ohne aber daraus eine allfällige Problematik mit der Handelsrechtskonformität abzuleiten. Ähnlich hält das HWP, 187, fest, dass aus betriebswirtschaftlichen Gründen und insbesondere der Stetigkeit die lineare Methode zu präferieren ist, aus steuerlichen Überlegungen und dem Vorsichtsprinzip allerdings degressive Abschreibungen vorzuziehen sind, weshalb ein Wahlrecht für den Bilanzierenden besteht.

2.2. Nachholung und Aufwertung von planmässigen Abschreibungen

2.2.1. Nachholen von Abschreibungen

2.2.1.1. Nachholen von Abschreibungen infolge veränderter wirtschaftlicher Kriterien

344 Wenn aufgrund von technischen oder wirtschaftlichen Entwicklungen die Nutzungsdauer oder -kapazität von abnutzbarem Anlagevermögen vermindert wird, bedingt dies eine Korrektur des bestehenden Abschreibungsplans.¹³¹⁶ Als Konsequenz müssen im Jahr der Feststellung des veränderten Nutzengebrauchs in der Differenz zwischen dem nach altem und neuem Plan bestehenden Buchwert die Abschreibungen überproportional erhöht werden, um die planmässigen Abschreibungen an die begründete Nutzungsänderung anzupassen. Es handelt sich infolgedessen um teilweise periodenfremde Aufwendungen, die bereits in früheren Perioden verursacht, aber erst in der laufenden Periode festgestellt wurden.¹³¹⁷ Diese sind als handelsrechtskonform zu erachten, weil vom Stetigkeitsgebot aufgrund veränderter betriebswirtschaftlicher Kriterien abgewichen wird. Eine fehlende Korrektur käme einem Verstoß gegen das Vorsichtsprinzip in Form des Imparitätsprinzips gleich, da die Vermögenswerte in der Handelsbilanz zu hoch ausgewiesen würden. Voraussetzung hierfür bildet allerdings, dass eine Durchbrechung der Stetigkeit aufgrund des Wesentlichkeitsprinzips (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4 OR) auf Fälle mit erheblichen Abweichungen von der geschätzten Nutzungsdauer beschränkt wird.¹³¹⁸ Dieser Auffassung muss steuerrechtlich gefolgt werden, weil die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch den geminderten Nutzungsgebrauch tatsächlich geschmälert wird. Die Nachholung ist in diesem Fall geschäftsmässig begründet und erfolgt weder missbräuchlich noch zur Verlängerung des Verlustverrechnungszeitraums, sondern trägt veränderten technischen und wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung. Dem Steuerpflichtigen obliegt dementsprechend der Nachweis zur Begründung der erhöhten Abschreibungen.

2.2.1.2. Nachholen von Abschreibungen als Ergebnis bewusster Unterlassung in früheren Perioden

345 Anders sind die Gegebenheiten demgegenüber zu beurteilen, wenn der Bilanzierende bewusst unterlassene Abschreibungen in späteren Perioden nachholen

¹³¹⁶ BENZ, 112; HWP, 187.

¹³¹⁷ BENZ, 112.

¹³¹⁸ Vgl. für das deutsche Recht: SCHUBERT/ANDREJEWSKI, § 253 HGB Rz. 260.

will. Eine solche Vorgehensweise steht handelsrechtlich im krassen Widerspruch zur Rechnungslegungskonzeption, da sie keine zuverlässige Darstellung der wirtschaftlichen Lage und insbesondere der Vermögens- und Ertragslage erlaubt. Sie verletzt das Vorsichtsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR), weil abnutzbare Vermögenswerte zu hoch in der Bilanz ausgewiesen wurden, den GoR der Verlässlichkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 OR), da sie eine willkürliche Steuerung von Abschreibungen erlaubt, das Stetigkeitsgebot (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR) und die sachliche Zuordnung von Aufwendungen (Art. 958b Abs. 1 OR).¹³¹⁹ Bewusst unterlassene Abschreibungen führen zu einer handelsrechtswidrigen Bilanzierung, weil die Nichterfassung von Wertverzehr zur Darstellung eines übersetzten Gewinns und Eigenkapitals führt.¹³²⁰ Sie sind deshalb aus handelsrechtlicher Perspektive abzulehnen.¹³²¹

Die Methodik stammt von den Merkblättern der EStV bezüglich Abschreibungen, wonach das Nachholen von unterlassenen Abschreibungen steuerrechtlich zulässig ist, wenn der Steuerpflichtige aufgrund schlechten Geschäftsgangs in früheren Jahren keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte und er deren weiterhin bestehende geschäftsmässige Begründetheit nachweisen kann.¹³²² Zu Recht hält BÖCKLI fest, dass diese Formulierung für planmässige Abschreibungen missverständlich ist, weil die planmässigen Abschreibungen nicht vom Geschäftsgang abhängen, sondern lediglich die Verteilung der aktivierten Anschaffungs- und Herstellungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen über ihre Nutzungsdauer adressieren, sodass der bewusste Verzicht auf planmässige Abschreibungen keinem Resultat eines schlechten Geschäftsgangs entsprechen kann.¹³²³ Eher scheinen solche absichtlich unterlassenen Abschreibungen aufgrund schlechten Geschäftsgangs für ausserordentliche Abschreibungen, die handelsrechtlich Wertberichtigungen entsprechen, als Folge einer effektiven Wertminderung der Vermögenswerte infrage zu kommen.¹³²⁴ Es scheint aus diesem Grund fraglich, ob planmässige Abschreibungen überhaupt in den Anwendungsbereich dieser Regelung fallen können, hängen sie doch in keiner Weise vom schlechten Geschäftsgang ab. Die Zulässigkeit des Nachholens von Abschreibungen infolge deren Unterlassung ist insbesondere absurd¹³²⁵, weil sie bei einem schlechten

346

¹³¹⁹ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 971.

¹³²⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 971; NEUHAUS, 28.

¹³²¹ Gl.M. HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 714 f.; HÜTTCHE, Art. 960a OR Rz. 76; NEUHAUS, 28.

¹³²² Vgl. Merkblatt A/1995 Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, Ziff. 3; Merkblatt A/1995 Elektrizitätswerke, Ziff. 3; Merkblatt A/1995 Luftseilbahnen, Ziff. 2; Merkblatt A/1995 Schiffe und Schifffahrtsanlagen, Ziff. 2; Merkblatt A/2001 Land- und forstwirtschaftliche Betriebe, Ziff. 4.

¹³²³ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 971.

¹³²⁴ Vgl. Rz. 382.

¹³²⁵ HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 715.

Geschäftsgang keinen Liquiditätseffekt aufweist, sondern sie nur den ausgewiesenen Gewinn oder Verlust beeinflusst. Sie führt lediglich zu einer Verschiebung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Verlusten.¹³²⁶ Sodann scheint diese Regelung nicht zielführend als ordentliche Abschreibungen auf einen periodischen, systematischen Nutzungsverzehr abzielen, um eine gleichmässige und nachvollziehbare Darstellung der Ertrags- und Vermögenslage zu ermöglichen. Das Nachholen von bewusst unterlassenen Abschreibungen verhindert dies, sodass die Verwaltungspraxis nur zur Erreichung des ausserfiskalischen Zwecks der Standortförderung dienen kann.

- 347 Da ein klarer Verstoss gegen eine handelsrechtskonforme Bilanzierung vorliegt, kann in diesem Fall die faktische umgekehrte Massgeblichkeit nicht greifen.¹³²⁷ Möchte der Steuerpflichtige solche absichtlich nicht vorgenommenen planmässigen Abschreibungen nachholen, muss dies zwecks Widerspruchs von ausserfiskalischen Zielsetzungen und handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen in einer separaten Steuerbilanz erfolgen.

2.2.2. Aufwertungsverbot für Abschreibungen

- 348 Es entspricht einer Folge des Realisationsprinzips, dass Vermögenswerte mit Ausnahme der systemfremden Normen von Art. 670 und 960b OR in der Folgebewertung nicht höher als zu den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten bilanziert werden dürfen.¹³²⁸ Die fortgeführten Kosten reduzieren sich bei alterungs- und nutzungsbedingten Wertminderungen durch planmässige Abschreibungen. Da die Verbuchung von Ausgaben als Aufwand unwiderruflich ist, vermindern planmässige Abschreibungen den Anschaffungswert definitiv.¹³²⁹ Der geschätzte Nutzungsverzehr ist endgültig eingetreten, woran auch ein allfälliger höherer Nutzungswert für den Bilanzierenden über dem Buchwert nichts zu ändern vermag. Diese Regelung muss infolge derselben Zweckbestimmung von planmässigen Abschreibungen für die Handels- und Steuerbilanz in beiden rechtlichen Teilordnungen massgebend sein. Weder der Bilanzierende noch der Fiskus kann i.d.R. auf planmässige Abschreibungen zurückkommen, solange die entsprechenden abnutzbaren Vermögenswerte in der Unternehmenssphäre bleiben.

¹³²⁶ HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 715.

¹³²⁷ Vgl. Rz. 154 zur faktischen umgekehrten Massgeblichkeit.

¹³²⁸ Vgl. Rz. 251 f.; HWP, 302.

¹³²⁹ BENZ, 113.

2.3. Steuerrechtliche Sofortabschreibung im Besonderen

2.3.1. Allgemeines

Nach dem kantonalen Abschreibungsverfahren¹³³⁰ der Sofortabschreibungen dürfen Anschaffungs- und Herstellungskosten für Vermögenswerte bereits im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung auf ihren Rest- bzw. Endwert abgeschrieben werden.¹³³¹ Der bilanzierte Rest- bzw. Endwert wird anschliessend im Zeitpunkt des Ausscheidens des Vermögenswertes aus dem Unternehmen ausgebucht. Entsprechend werden die Anschaffungs- und Herstellungskosten für Vermögenswerte nicht nach einem bestimmten Schlüssel auf den Nutzungszeitraum verteilt, sondern der Abschreibungsaufwand wird in das Anschaffungs- oder Herstellungsjahr vorverlagert.¹³³² Mit dem Sofortabschreibungsverfahren beabsichtigen die Kantone, den Unternehmen eine «liberale, wirtschaftsfreundliche Abschreibungspraxis»¹³³³ zu bieten, die im Sinne einer Steuervergünstigung zu einem kurzfristigen Zins- und Liquiditätseffekt führt und Praktikabilitäts- und Vereinfachungsaspekten entspricht.¹³³⁴ Dieses System ist für die direkte Bundessteuer grundsätzlich fremd. Dennoch wird es gemäss Richtlinien der EStV als zulässig erachtet, sofern es langfristig zu

¹³³⁰ Solche Modelle existieren grundsätzlich in den Kantonen Aargau (§ 20 StGV AG), Appenzell-Ausserrhodens (Staatssteuerkommission AR 2 f.), Basel-Land (Steuerverwaltung BL 2 f.), Basel-Stadt (Steuerverwaltung BS, 1 f.), Bern (Art. 13 Abs. 1 AbV BE), Graubünden (Steuerverwaltung GR, 20 ff.), Jura (Art. 8 Abs. 3 Directives relatives à l'étendue des amortissements autorisés JU), Luzern (StB LU, § 35 76 Nr. 1, 4.1.), Nidwalden (§ 23 Abs. 4 StV NW), Obwalden (Art. 13 Abs. 2 StV OW), Schaffhausen (§ 20 StV SH), Schwyz (§ 29 Abs. 3 StG SZ), Solothurn (Genehmigung von Einmalabschreibungen gemäss Steueramt SO, 2, nur bei vorgängiger Absprache mit dem kantonalen Steueramt), Thurgau (StP TG, 30 Nr. 7), Tessin (Art. 1 ff. Decreto legislativo concernente la concessione di ammortamenti accelerati per nuovi investimenti TI), Uri (Finanzdirektion UR, 1), Waadt (Steuerverwaltung VD, Ziff. 5.1), Wallis (Art. 24 Abs. 4 StG VS), Zug (StB ZG, 40.1.1.10) sowie Zürich (VGer ZH v. 11.5.1993, StE 1994 B 72.14.1 Nr. 11, E. b). Das im Kanton St. Gallen verwendete System der Einmalerledigung (Art. 23 Abs. 4 StG SG) führt zu einem ähnlichen Effekt (vgl. WEBER, 45 f.); vgl. für weitere Hinweise SSK, Steuerinformationen, 48 f.

¹³³¹ Vgl. ALTORFER, 88 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 33; REIMANN/ZÜPPINGER/SCHÄRRER, § 19 lit. b StG Rz. 201; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 32; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 102; WEBER, 42.

¹³³² RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 102.

¹³³³ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 99 m.w.H.

¹³³⁴ Vgl. auch LENHARD, 47 f.

demselben Ergebnis wie die für das DBG angeordneten Verfahren der planmässigen Abschreibungsmethoden führt.¹³³⁵

- 350 Das Sofortabschreibungsverfahren kann in den entsprechenden Kantonen alternativ zum Abschreibungsmodell nach DBG verwendet werden, falls es regelmässig und planmässig zur Anwendung gelangt.¹³³⁶ Abhängig von der konkreten kantonalen Ausgestaltung adressiert die Sofortabschreibung primär laufend zu ersetzendes, abnutzbares und bewegliches Sachanlagevermögen wie Mobilien, Maschinen, Apparate und Fahrzeuge, die im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr i.d.R. auf 20 % und bspw. im Kanton Schwyz sogar auf den Erinnerungsfranken abgeschrieben werden dürfen.¹³³⁷ Gewisse Kantone wie bspw. Zürich weiten den Anwendungsbereich zusätzlich auf langfristiges Anlagevermögen oder Gebäude aus, wobei die Restwerte i.d.R. höher, d.h. zwischen 40 % bis 50 % des Anschaffungs- oder Anlagewerts bei langfristigen Sachanlagen bzw. 20 % bis 60 % der Anlagekosten bei Gebäuden, anzusetzen sind.¹³³⁸ Im Grundsatz dürfen die Sofortabschreibungen den einkommens- und gewinnsteuerlichen Rest- bzw. Endwert nicht unterschreiten, den das Abschreibungsobjekt unter ungünstigen Verhältnissen in jenem Zeitpunkt verfügt, in dem es aus der Unternehmenssphäre ausscheidet.¹³³⁹ Kommt dem Wirtschaftsgut allerdings kein Restwert zu, kann grundsätzlich direkt nach der Aktivierung auf den Erinnerungsfranken abgeschrieben werden, was in der Praxis regelmässig über eine direkte erfolgswirksame Verbuchung geschieht.¹³⁴⁰ Ein effektiver Wertverlust, d.h., der tatsächliche Wert fällt unter den bilanzierten Endwert, wird mit ausserordentlichen Abschreibungen berücksichtigt.¹³⁴¹

2.3.2. Sofortabschreibungen als ausserfiskalische Zielsetzung

- 351 In einer dem Realwertprinzip folgenden Steuerrechtsordnung wäre die Anwendung eines Sofortabschreibungssystems grundsätzlich sachgerecht, weil damit sog. Scheingewinne, d.h. die Differenz zwischen dem nominellen und

¹³³⁵ Vgl. Merkblatt A/1995 Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, Ziff. 4; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 84; MARANTELLI, Art. 2 DBG Rz. 14.

¹³³⁶ Merkblatt/A 1995 Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, Ziff. 4.

¹³³⁷ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 103; ALTORFER, 125; vgl. z.B. Art. 13 Abs. 1 AbV BE; § 20 Abs. 1 StGV AG; § 29 Abs. 3 StG SZ.

¹³³⁸ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 103; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 34.

¹³³⁹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 99; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 34.

¹³⁴⁰ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 102.

¹³⁴¹ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 35.

dem realen, inflationsbereinigten Gewinn, eliminiert werden könnten.¹³⁴² Da die geltenden Steuergesetze insbesondere aus Rechtssicherheitsgründen dem Nominalwertprinzip folgen¹³⁴³, ist die Anwendung eines solchen Abschreibungsverfahrens folglich grundsätzlich systemfremd und dient in erster Linie dem Nebenzweck der Wirtschaftsförderung.¹³⁴⁴

Aus Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips muss unterschieden werden zwischen den Auswirkungen auf das Periodizitäts- und Totalgewinnprinzip. Eine Sofortabschreibung vernachlässigt eine periodengerechte Besteuerung, da Abschreibungen auf abnutzbarem Anlagevermögen in grösseren zeitlichen Sprüngen und in verschiedenem Ausmass akzeptiert werden.¹³⁴⁵ Eine gleichmässige periodengerechte Besteuerung zwischen Unternehmen, die über dieselbe Leistungsfähigkeit verfügen, scheint fraglich, wenn es im Belieben der Unternehmen liegt, ob sie eine planmässige Abschreibung über die Nutzungsdauer oder eine sofortige Abschreibung anwenden.¹³⁴⁶ Im Vergleich dazu resultiert für das Totalgewinnprinzip zeitlich verschoben grundsätzlich eine vergleichbare Steuerbelastung, weil im Rahmen einer planmässigen Abschreibung über die Nutzungsdauer das steuerbare Ergebnis in den nachfolgenden Jahren ebenfalls gesenkt wird, sodass der Steuerersparnis-effekt aus der sofortigen Abschreibung lediglich einem begrenzten Zins- und Liquiditätsvorteil gleichkommt. Bei der Anwendung auf laufend zu ersetzendes und abnutzbares bewegliches Anlagevermögen kann das beispielhaft wie folgt dargestellt werden:

352

Die X AG kauft im Jahr x_0 eine Maschine, die nach fünf Jahren aus dem Unternehmen ausgeschieden wird. Sie erzielt gleichzeitig jährlich einen konstanten Gewinn vor Abschreibungen in der Höhe von 100. Im Sofortabschreibungsverfahren (Annahme Restwert: 20 %) reduziert sich das steuerbare Ergebnis im ersten Jahr auf 20, während in den Jahren x_1 - x_3 ein Gewinn von 100 und im Jahr x_4 infolge Ausbuchung des Restwertes ein Gewinn von 80 resultiert. Bei einem effektiven Steuersatz von 20 % ergibt sich damit eine totale Besteuerung über die fünf Jahre in der Höhe von 80. Wird im Gegenzug die Maschine linear gemäss dem Merkblatt der EStV über fünf Jahre

¹³⁴² Vgl. GURTNER, Kalte Progression, 132; GURTNER, Steuerbilanz als wirtschaftspolitisches Lenkungsinstrument, 575 f.; VALLENDER/WIEDERKEHR, Art. 127 BV Rz. 37 ff.

¹³⁴³ Vgl. Rz. 267.

¹³⁴⁴ Vgl. Rz. 128 ff.; Die ökonomische Wirkung in Bezug auf Abschreibungen scheint dabei allerdings nicht unumstritten, wie die Ausführungen von ALTORFER, 227 f.; GURTNER, Steuerbilanz als wirtschaftspolitisches Lenkungsinstrument, 575 ff. und WEBER, 44 f. zeigen.

¹³⁴⁵ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 35; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 104.

¹³⁴⁶ Gl.M. WEBER, 43.

(Büromaschine 20 % der Anschaffungskosten¹³⁴⁷) abgeschrieben, ergibt sich bei einem jährlichen Gewinn von 80 ebenfalls eine totale Gewinnsteuerbelastung von 80.

- 353 Die Bedingung, Sofortabschreibungssysteme so lange zu akzeptieren, als die kantonalen Verfahren über einen längeren Zeitraum betrachtet zu einem vergleichbaren Ergebnis führen, scheint folglich grundsätzlich umsetzbar, vermag an der Verletzung der periodischen Besteuerung allerdings nichts zu ändern. Verstärkt wird diese Tendenz, wenn Sofortabschreibungen im Rahmen der Verwaltungspraxis auf langfristiges Sachanlagevermögen angewendet werden, die nicht laufend zu ersetzen sind und darüber hinaus einen langfristigen Alterungs- und Nutzungsverzehr aufweisen, wie das nachstehende Beispiel verdeutlicht:

Die X AG baut im Jahr x_0 ein Bürogebäude im Baurecht im Wert von 1000. Unter Anwendung des Sofortabschreibungsverfahrens darf die X AG im Jahr x_0 die Anlagekosten um 70 % reduzieren. Bei einem regelmässigen jährlichen Gewinn vor Abschreibungen von 500 ergibt sich daraus im Jahr x_0 ein Verlust von 200, im Jahr x_1 einen Gewinn von 300 (Annahme der Verlustverrechnung vom Jahr x_0) und ab dem Jahr x_2 einen Gewinn von 500. Bis ins Jahr x_4 fällt ceteris paribus bei einem effektiven Steuersatz von 20 % damit eine totale Gewinnsteuerbelastung von 360, im Jahr x_9 von 860, im Jahr x_{14} von 1380 usw., an. Wendet die X AG dagegen die lineare Abschreibungsmethodik gemäss Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung an, darf sie bei denselben Annahmen das Bürogebäude maximal um 2 % pro Jahr abschreiben.¹³⁴⁸ Daraus resultiert unter gleichen Voraussetzungen jährlich ein Gewinn von 480, was bis im Jahr x_4 einer totalen Steuerbelastung von 480, im Jahr x_9 von 960 und im Jahr x_{14} von 1440 entspricht.

- 354 Durch dieses vereinfachte, modellhafte Beispiel lässt sich erkennen, dass die periodische Verzerrung durch die Zulässigkeit einer Sofortabschreibung auf langfristiges, nur langsam abnutzbares Sachanlagevermögen über einen langen Zeithorizont verstärkt wird. Zu Recht fordert ALTORFER deshalb, dass eine Anwendung der Sofortabschreibung eine Begrenzung auf bewegliche Betriebseinrichtungen benötigt.¹³⁴⁹ In diesen Fällen kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die Sofortabschreibungen in absehbarem Zeitraum zu denselben Ergebnissen wie die planmässigen Abschreibungsmethoden führen. Nichtsdestotrotz wird in der kantonalen Praxis die Sofortabschreibung teilweise auch auf langfristiges Sachanlagevermögen gewährt.

¹³⁴⁷ Merkblatt A/1995 Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, Ziff. 1.

¹³⁴⁸ Merkblatt A/1995 Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe, Ziff. 1.

¹³⁴⁹ ALTORFER, 265 und 276.

Sodann gilt es zu beachten, dass von den Kantonen, die ein Sofortabschreibungsverfahren anwenden, sich nur in wenigen eine gesetzliche Grundlage für deren Zulässigkeit findet, die mit Ausnahme der Kantone Schwyz (§ 29 Abs. 3 StG SZ) und Wallis (Art. 24 Abs. 4 StG VS) auf dem Verordnungsweg erfolgt.¹³⁵⁰ Eine gesetzliche Verankerung wäre gemäss ALTORFER insoweit angebracht, als der Begriff der geschäftsmässigen Begründetheit auslegungsbedürftig erscheint und ein Gewohnheitsrecht in Bezug auf eine abschreibungsrelevante Tatsache zu ersetzende Norm nicht – oder wohl höchstens in Form der Richtlinien der EStV für die linearen und degressiven Abschreibungssätze, die keine Sofortabschreibung vorsehen, sondern diese lediglich dulden – vorliegt.¹³⁵¹ Zudem muss wegen der finanziellen Auswirkungen und der grossen Anzahl Adressaten die Frage nach der zulässigen Höhe der steuerwirksamen Abschreibungen als wesentlich bezeichnet werden.¹³⁵² Dazu dienen die Sofortabschreibungen der Erfüllung einer steuerlichen Nebenfunktion, die grundsätzlich eine gesetzliche Grundlage zwingend voraussetzt.¹³⁵³

2.3.3. Sofortabschreibung in der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption

2.3.3.1. Konformität mit den Rechnungslegungsnormen

Da das Institut der Sofortabschreibung einer steuerrechtlichen Regelung entspricht, stellt sich die Frage nach der handelsrechtlichen Zulässigkeit. Als Folge des ebenso geltenden Nominalwertprinzips verkörpern Sofortabschreibungen grundsätzlich einen systemfremden Einbruch in die handelsrechtliche Rechnungslegungskonzeption.¹³⁵⁴ Das heisst, ein solches Verfahren müsste von Beginn an auf diejenigen Vermögenswerte beschränkt werden, die im Anschaffungs- oder Herstellungsjahr einen tatsächlichen Alterungs- oder Nutzungsverzehr im entsprechenden Umfang erfahren, sodass diese Technik wohl eher nur für bewegliches und laufend zu ersetzendes Anlagevermögen statt langfristiges Sachanlagevermögen und Gebäude infrage kommen kann. Handelsrechtlich dienen Abschreibungen der Abbildung einer nachprüfaren und planmässigen bzw. systematischen Darstellung der Abnutzung von Vermögenswerten.¹³⁵⁵ Die Objektivierung steht dabei weit mehr im Vordergrund als das Vorsichtsprinzip, das mit einer sachlichen, aber vorsichtigen Schätzung der Nutzungsdauer und des Rest- bzw. Endwerts in die Abschreibungen

¹³⁵⁰ Vgl. oben Rz. 349 Fn. 1330.

¹³⁵¹ ALTORFER, 264.

¹³⁵² ALTORFER, 264.

¹³⁵³ Vgl. Rz. 130.

¹³⁵⁴ Vgl. Rz. 59.

¹³⁵⁵ Vgl. Rz. 332 f.

miteinfliesst¹³⁵⁶, weil effektive Wertverluste mit handelsrechtlichen Wertberichtigungen aufgrund des Imparitätsprinzips umgehend berücksichtigt werden. Infolgedessen besteht für die Vornahme von Sofortabschreibungen aus Sicht einer kapitalerhaltenden Rechnungslegung kein Bedarf. Im Gegenteil besteht die Gefahr, dass durch die willentliche Vorverlagerung der Abschreibungen in das Anschaffungs- bzw. Herstellungsjahr in den Folgeperioden eine künstliche verbesserte Ertragssituation abgebildet wird, die dem tatsächlichen Nutzungsverzehr nicht gerecht wird.¹³⁵⁷ Es resultiert «eine Aufwandvorwegnahme mit einer Verzerrung des wirtschaftlichen Gewinns.»¹³⁵⁸ Damit beeinträchtigt die Sofortabschreibung die Informationsfunktion der Rechnungslegung, da die Vermögens- und Ertragslage keiner objektivierten Darstellung entsprechen.¹³⁵⁹ Die Rechnungslegung soll Adressaten eine zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens gestatten und bezweckt nicht die Standortförderung mittels attraktiven Abschreibungssätzen.

- 357 Als Resultat steht die Sofortabschreibung zu verschiedenen Normen des Rechnungslegungsrechts im Widerspruch. Gemäss BÖCKLI verletzt die Sofortabschreibung das Gebot, Geschäftsvorfälle und Sachverhalte wahrheitsgetreu zu erfassen (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR), weil im ersten Jahr ein sachlich unbegründeter, fiktiver Aufwand erfasst wird.¹³⁶⁰ Durch die willentliche Vorverlagerung von Aufwendungen wird zusätzlich die Verlässlichkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 OR) der Rechnungslegung infrage gestellt. Sodann scheint ein solches Vorgehen nicht mit dem Stetigkeitsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR) als zentraler Grundsatz der Abschreibungen vereinbar, weil damit keine über mehrere Perioden vergleichbare Bewertungsmassstäbe für Abschreibungssätze und -methoden angewendet werden.¹³⁶¹ Diese Tendenz wird zusätzlich verstärkt, wenn einzelne Kantone unterschiedliche Anwendungskonzepte der Sofortabschreibung kennen.¹³⁶² Wird die Sofortabschreibung auf einen Vermögenswert ohne End- bzw. Restwert angewendet, liegt bei einer vollständigen Aufwandsverbuchung zudem ein Verbot gegen den GoR der Vollständigkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 OR) vor, da jeder Vermögenswert zumindest zum Erinnerungsfranken bilanziert werden muss.¹³⁶³ Zuletzt entspricht eine Sofortabschreibung in keiner Form der perio-

¹³⁵⁶ Vgl. oben Rz. 339 ff.

¹³⁵⁷ BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 870; BÖCKLI, Fassung des Ständerats, 172; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 976.

¹³⁵⁸ BÖCKLI, Fassung des Ständerats, 172.

¹³⁵⁹ Gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 976.

¹³⁶⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 975.

¹³⁶¹ MONFERRINI, § 12 Rz. 181; BUCHSER/DZAMKO, 347.

¹³⁶² Vgl. Rz. 350 und 352 ff.

¹³⁶³ Vgl. Rz. 350.

dengerechten Zuordnung von Aufwendungen nach Art. 958b Abs. 1 OR.¹³⁶⁴ Diesem GoR ist insoweit wesentliche Bedeutung zuzumessen, als Abschreibungen in hohem Ausmass einer objektivierten Abbildung eines nachvollziehbaren Nutzungs- und Alterungsverzehrs dienen.

2.3.3.2. Zulässigkeit nach geltendem Rechnungslegungsrecht

Im Ergebnis scheint infolgedessen das Sofortabschreibungssystem nicht konform mit der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption.¹³⁶⁵ Trotzdem wird in der herrschenden Lehre die Zulässigkeit der Sofortabschreibung in der Handelsbilanz postuliert.¹³⁶⁶ Einzelne Autoren¹³⁶⁷ sehen darin die Umsetzung des Vorsichtsprinzips, sodass die Sofortabschreibungen den alterungs- und nutzungsbedingten Wertverlust nach Art. 960a Abs. 3 OR ausdrücken, was aufgrund des aufgezeigten Widerspruchs zum Rechnungslegungsrecht nicht zufriedenstellen kann. Die Sofortabschreibungen wurden steuerrechtlich auch nie damit begründet, dass sie auf eine vorsichtige Bilanzierung abzielen.¹³⁶⁸ Als mögliche Rechtfertigung für ihre Zulässigkeit bleibt deshalb nur noch der gesetzgeberische Wille zur Steuerneutralität der Rechnungslegungsnormen übrig.¹³⁶⁹ Demnach ist zur Fortdauer der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit sicherzustellen, dass steuerrechtliche Wertansätze weiterhin auch in der Handelsbilanz als zulässig erachtet werden.¹³⁷⁰ Die Bildung zusätzlicher Abschreibungen für Wiederbeschaffungszwecke sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens nach Art. 960a Abs. 4 OR bietet Gewähr, dass im Hinblick auf die Steuerneutralität des revidierten Rechnungslegungsrechts solche Abschreibungsverfahren gestatten bleiben.¹³⁷¹

358

¹³⁶⁴ BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 870; BÖCKLI, Fassung des Ständerats, 172; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 977; MONFERRINI, § 12 Rz. 181.

¹³⁶⁵ Gl.M. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 870; BÖCKLI, Fassung des Ständerats, 172; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 978; GLAUSER, Steueraspekte, 343.

¹³⁶⁶ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 537; Botschaft Rechnungslegung, 1711; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DBG Rz. 89; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 70; NEUHAUS/SCHNEIDER, 814; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 17; RICHTER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 58 DBG Rz. 8 f; SCHNEIDER/GOLDMANN, 911; SSK, 4.

¹³⁶⁷ NEUHAUS/SCHNEIDER, 817; SCHNEIDER/GOLDMANN, 911.

¹³⁶⁸ Vgl. Rz. 349 f.

¹³⁶⁹ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 537; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 973; GLAUSER, Steueraspekte, 343; NEUHAUS/SCHNEIDER, 814; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 17, SSK, 4.

¹³⁷⁰ Vgl. Rz. 142 ff.

¹³⁷¹ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 537; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 17; SSK, 4; vgl. Rz. 155 ff.

359 Diese Auffassung scheint nach hier vertretener Ansicht für das revidierte Rechnungslegungsrecht nicht sachgerecht. Ruft man sich in Erinnerung, dass Art. 960a Abs. 4 OR eine für die Rechnungslegungskonzeption systemwidrige Norm darstellt, die keine Bildung von Willkürreserven zu begründen vermag¹³⁷², wäre die Rechtfertigung der Sofortabschreibung in der Handelsbilanz nur zulässig, wenn diese Norm als rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit im Sinne einer steuerrechtlichen Öffnungsklausel für den Ansatz von steuerlichen Werten in der Handelsbilanz ausgelegt wird.¹³⁷³ Da diese Form der Umkehrmassgeblichkeit aus mehreren Gründen abgelehnt wurde, kann Art. 960a Abs. 4 OR folglich keine Legitimation für die Zulässigkeit der Sofortabschreibung bilden. Die umgekehrte Massgeblichkeit gilt nur faktisch im Rahmen des handelsrechtlichen Ermessensspielraums. Im Falle der Sofortabschreibung wird dieser gesprengt, weil der planmässige alterungs- und nutzungsbedingte Wertverlust von abnutzbarem Anlagevermögen i.d.R. nicht mit einer einmaligen Abschreibung sachgerecht abgebildet werden kann. Die Wertvorstellungen der steuerlichen Gewinnermittlung, aus ausserfiskalischen Überlegungen, Unternehmen attraktive Abschreibungssätze zu offerieren, lassen sich nicht mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungszwecken vereinbaren. Die Handelsrechtswidrigkeit ist deshalb höher zu gewichten als eine allfällige Steuerneutralität, sodass eine Sofortabschreibung nur in der Steuerbilanz erfolgen darf.¹³⁷⁴

2.3.4. Erhalt der Steuerneutralität durch steuergesetzliche Verankerung

360 Als Folge der fehlenden Konformität zwischen Handels- und Steuerbilanz stellt sich abschliessend die Frage, ob die Steuerneutralität mit dem Verbot einer Sofortabschreibung in der Handelsbilanz tatsächlich gefährdet wird. Nach hier vertretener Ansicht muss dies verneint werden. Die Anbindung an die Handelsbilanz kann für die steuerliche Gewinnermittlung nur so lange gelten, als das Steuerrecht keine abweichenden Regelungen vorsieht. Die Bindungswirkung an die handelsrechtliche Verbuchung entfällt, wenn es nicht gelingt, infolge umgekehrter Massgeblichkeit steuerliche Wertansätze in der Handelsbilanz nachzuvollziehen, weil die Anlehnung an die Handelsbilanz immer unter dem Vorbehalt der Handelsrechtskonformität und von abweichenden steuerrechtlichen Regelungen zur Steuerrechtskonformität steht.¹³⁷⁵ Existiert folglich in den Steuergesetzen eine gesetzliche Grundlage, die Sofortabschreibungen durch namentliche Erwähnung oder entsprechende

¹³⁷² Vgl. Rz. 70 ff.

¹³⁷³ Vgl. Rz. 155 ff. zum Nachfolgenden.

¹³⁷⁴ Gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 978.

¹³⁷⁵ Vgl. Rz. 137 ff. und 238 ff.

Gesetzesauslegung erlaubt, kann von der handelsrechtlichen Bilanzierung infolge expliziter steuerrechtlicher Zulässigkeit abgewichen werden.

Es lässt sich damit erkennen, weshalb die von ALTORFER geforderte wörtliche Aufführung der Zulässigkeit von Sofortabschreibung in der steuergesetzlichen Regelung für Abschreibungen geboten erscheint.¹³⁷⁶ Fehlt es an einer ausdrücklichen Normierung der Sofortabschreibungen, handelt es sich nur um Verwaltungspraxis, die von den Steuerbehörden toleriert wird, es aber nicht erlauben würde, künftige Aufrechnung mangels Gesetzeskraft zu bestreiten.¹³⁷⁷ Sofortabschreibungen sind in diesen Fällen vor einer allfälligen Praxisänderung wegen veränderter Gesetzesauslegung nicht gefeit.¹³⁷⁸ Im Ergebnis ist die Steuerneutralität damit gewahrt, wenn die Sofortabschreibung auf Basis einer expliziten steuergesetzlichen Grundlage weiterhin vorgenommen werden kann. Auf Kosten des Vereinfachungs- und Praktikabilitätsgedankens kommt es allerdings zu einer Abweichung zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung, weil eine Sofortabschreibung handelsrechtswidrig ist und deshalb nur in der Steuerbilanz nachvollzogen werden kann.

3. Wertberichtigungen in der Handels- und Steuerbilanz

3.1. Werthaltigkeitsprüfung der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten

3.1.1. Allgemeines

Das Erfordernis von Wertberichtigungen als Ausfluss des Imparitätsprinzips resultiert handelsrechtlich aus Art. 960a Abs. 3 OR, wonach bei konkreten Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven diese Werte zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen sind. Das damit implizierte Niederstwertprinzip wird für Vorräte in Art. 960c Abs. 1 OR zusätzlich konkretisiert, ist grundsätzlich aber für alle Vermögenswerte anzuwenden. Die Prüfung der Werthaltigkeit obliegt dabei einem dreistufigen Test. In einem ersten Schritt muss nach konkreten Anzeichen für eine Überbewertung der bilanzierten Vermögenswerte des Unternehmens Ausschau gehalten werden. Liegen solche Indizien vor, muss anschliessend die Werthaltigkeit des Buchwerts überprüft werden, bevor bei einer tatsächlichen Überbewertung der Buchwert mittels einer erfolgswirksamen Wertberichtigung nach unten korrigiert wird.

¹³⁷⁶ Vgl. Rz. 355.

¹³⁷⁷ GLAUSER, *Steueraspekte*, 347 f.

¹³⁷⁸ Vgl. Rz. 110.

363 Da das Gesetz weder Ausführungen zu den Indikatoren noch zu deren Prüfung oder rechnungslegungstechnischen Umsetzung bietet, verweist die Literatur¹³⁷⁹ für die Verwirklichung des Werthaltigkeitstests ausnahmslos auf die anerkannten Standards der Rechnungslegung, die für dieses Verfahren einen eigenen Standard kennen, das in der Praxis unter dem Namen Impairment-Test gebräuchlich ist.¹³⁸⁰ Darin bestimmen die Standards umfassend, welche konkreten Anzeichen einen möglichen Wertverlust auf den Vermögenswerten vermuten lassen und mit welcher Methodik die Überprüfung eines tatsächlich eingetretenen Wertverlustes erfolgen soll. Folglich muss für Aktiven mindestens auf jeden Bilanzstichtag hin überprüft werden, ob die Vermögenswerte in ihrem Wert beeinträchtigt sind.¹³⁸¹ Als konkrete Anzeichen für eine Überbewertung sind unternehmensinterne und -externe Informationsquellen, die auf eine Gefährdung der bilanzierten Buchwerte schliessen lassen, einzuschätzen.¹³⁸² Bestehen solche Indizien, die ernstlich erkennbar sind und mit deren Eintritt sehr wahrscheinlich gerechnet werden muss¹³⁸³, gilt es die Werthaltigkeit durch einen Vergleich des erzielbaren Werts¹³⁸⁴ mit dem Buchwert zu testen. Der erzielbare Wert bezeichnet dabei den höheren Wert aus dem Nutzwert, der sich grundsätzlich aus dem Barwert der Geldflüsse durch die künftige weitere Nutzung ergibt¹³⁸⁵, sowie dem Nettomarktwert als erzielbarer

¹³⁷⁹ FELLER, Praxisfragen und Umsetzung, 217; HWP, 186; LIPP, Art. 960 OR Rz. 20 ff.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 32 ff.; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 20 ff.; SUTER/TEITLER-FEINBERG, 227 ff.

¹³⁸⁰ IAS 36; Swiss GAAP FER 20.

¹³⁸¹ IAS 36.9; Swiss GAAP FER 20.2; vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 889; HWP, 186; LIPP, Art. 960 OR Rz. 19; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 33.

¹³⁸² Zu den unternehmensinternen Beobachtungen zählen etwa, wenn interne Vorgänge und Berichte auf eine wirtschaftliche Werteinbusse schliessen lassen oder ein Vermögenswert nicht planmässig genutzt werden kann. Konkrete unternehmensexterne Anzeichen bestehen bspw., wenn der Buchwert der Beteiligung höher liegt als ihr Börsenwert; erhebliche Änderungen im Markt oder im politischen, regulatorischen oder technologischen Umfeld den Vermögenswert auftreten oder ein Schuldner durch negative Ereignisse als wesentlich wirtschaftlich geschwächt erscheint (vgl. IAS 36.12 ff.; Swiss GAAP FER 20.22.).

¹³⁸³ Vgl. Rz. 269.

¹³⁸⁴ IAS 36.59; Swiss GAAP FER 20.3.

¹³⁸⁵ Die Ermittlung stellt infolgedessen auf einen zukunftsorientierten Ertragswert ab, der i.d.R. auf Basis einer DCF-Methode oder eines ähnlichen Verfahrens erfolgt, die für KMU in der Praxis durch vereinfachte Verfahren ersetzt werden (vgl. HWP, 186; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 22). So kann gemäss BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 990 und HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 94, für planmässig abgeschriebenenes Sachanlagevermögen der buchmässige Restbuchwert infolge der Abschreibungen als Nutzwert erachtet werden, sodass nur ein Vergleich zum Wiederbeschaffungswert als Preis, den das Unternehmen für einen in Funktion und Alter vergleichbaren Vermögenswert entrichten müsste, notwendig wird.

Preis zwischen unabhängigen Dritten abzüglich der direkt damit verbundenen Aufwendungen.¹³⁸⁶ Eine Wertbeeinträchtigung liegt dann vor, wenn der Buchwert den erzielbaren Wert übersteigt, sodass im Rahmen der Differenz zwischen Buchwert und erzielbarem Wert eine erfolgswirksame Wertberichtigung vorgenommen werden muss. Übersteigt hingegen der erzielbare Wert den Buchwert, liegt keine Wertbeeinträchtigung vor.

Wegen des Einzelbewertungsprinzips ist der Werthaltigkeitstest grundsätzlich für jeden Vermögenswert einzeln durchzuführen, ausser wenn infolge Gleichartigkeit und Branchenüblichkeit eine Gruppenbewertung als zulässig erachtet wird.¹³⁸⁷ Die Pflicht zur Vornahme von Wertberichtigungen erstreckt sich sowohl auf das Umlauf- und das Anlagevermögen mit besonderer Relevanz für die nicht planmässig abzuschreibenden Vermögenswerte. Für die Berücksichtigung von Wertberichtigungen auf dem Anlagevermögen wird dabei nach Ansicht der Lehre eine voraussichtlich dauernde Wertminderung vorausgesetzt, währenddessen für nur vorübergehende Wertschwankungen keine Wertberichtigung gebildet werden darf.¹³⁸⁸ Grund dafür ist, dass für das Anlagevermögen wegen der langfristigen Verwendung im Unternehmen grundsätzlich der Nutz- und nicht der Nettomarktwert entscheidend ist, sodass Wertverluste nur berücksichtigt werden müssen, sofern ihre künftige Realisation überhaupt und in erheblichem Ausmass droht.¹³⁸⁹ Im Umlaufvermögen kann diese Einschränkung der Dauerhaftigkeit demgegenüber nicht massgebend sein, weil die Vermögenswerte im Zeitpunkt einer möglichen Werterholung die Unternehmenssphäre bereits wieder verlassen haben können.¹³⁹⁰ BÖCKLI unterscheidet deshalb das eingeschränkte Niederstwertprinzip für das Anlagevermögen einerseits sowie das uneingeschränkte Niederstwertprinzip für das Umlaufvermögen andererseits.¹³⁹¹

364

¹³⁸⁶ IAS 36.18; Swiss GAAP FER 20.4; vgl. FELLER, Praxisfragen und Umsetzung, 217; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 40.

¹³⁸⁷ Vgl. oben Rz. 307 ff.

¹³⁸⁸ Vgl. BEHR/LEIBFRIED, 336; BENZ, 118; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 907, 922, 990; HWP, 186; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 102.

¹³⁸⁹ BENZ, 118 m.w.H.; HWP, 186; HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 102; Nach Ansicht der deutschen Lehre ist die voraussichtliche Dauerhaftigkeit der Wertbeeinträchtigung insbesondere dann anzunehmen, wenn zwischen Bilanzstichtag und Tag der Bilanzzerstellung noch keine Werterholung eingetreten ist (BALLWIESER, § 253 HGB Rz. 52; SCHUBERT/ANDREJOWSKI, § 253 HGB Rz. 318 m.w.H.).

¹³⁹⁰ HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 102.

¹³⁹¹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 856.

3.1.2. Steuerliche Konformität mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung

365 Da das Steuerrecht keine Regelung zur Beurteilung der Werthaltigkeit von Vermögenswerten kennt und gleichzeitig das Niederstwertprinzip auch für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gilt¹³⁹², scheint es sachgerecht, den handelsrechtlichen Werthaltigkeitstest für die steuerliche Gewinnermittlung zu verwenden. Für die Feststellung von tatsächlichen Wertverlusten lassen sich grundsätzlich keine Unterschiede zwischen den beiden rechtlichen Teilordnungen erkennen. Es entspricht deshalb einer objektivierten, gleichmässigen und erhebungswirtschaftlichen Besteuerung, die handelsrechtliche Methodik zu nutzen. Mit anderen Worten sind aus dem Werthaltigkeitstest ergebende Wertkorrekturen aufgrund des formellen Massgeblichkeitsprinzips grundsätzlich steuerrechtlich anzuerkennen. Aufgrund der terminologischen Differenzen erstreckt sich der Werthaltigkeitstest für handelsrechtliche Wertberichtigungen steuerrechtlich sowohl auf ausserordentliche Abschreibungen nach Art. 28 bzw. 62 DBG als auch Wertberichtigungen gemäss Art. 29 bzw. 63 DBG.¹³⁹³

3.2. Wertaufholungsgebot

3.2.1. Allgemeines

366 Nach dem Prinzip der Wertaufholung sind die mit einer Wertberichtigung in der Vergangenheit geltend gemachten Wertverluste wieder erfolgswirksam aufzulösen, sofern die erfasste Wertminderung nachträglich und voraussichtlich dauerhaft weggefallen ist.¹³⁹⁴ Erfüllt ist diese Forderung, wenn zum einen die Gründe, die ursprünglich zur Vornahme der Wertberichtigung geführt haben, gegenstandslos werden und zum anderen der erzielbare Wert des Vermögenswerts sich wegen des Wegfalls der Gründe tatsächlich erholt hat.¹³⁹⁵ Die Werterholung setzt folglich eine kausale Verknüpfung zwischen der Entstehung und dem Wegfall des Wertberichtigungsgrundes voraus¹³⁹⁶,

¹³⁹² Vgl. Rz. 278 f.

¹³⁹³ Vgl. Rz. 332 ff.

¹³⁹⁴ BALLWIESER, § 253 HGB Rz. 61; BENZ, 120; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 998; BOEMLE/LUTZ, 231; GROH, Imparitätsprinzip, 984 f.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 731.

¹³⁹⁵ BENZ, 121 f.; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 998; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 731.

¹³⁹⁶ BENZ, 121.

sodass sonstige Anlässe für eine Wertaufholung aufgrund des Realisationsprinzips nicht infrage kommen können.¹³⁹⁷

Die Wertaufholung ist dabei in zweifacher Hinsicht eingeschränkt: Erstens kann höchstens die ursprüngliche Wertberichtigung aufgelöst werden und zweitens bestimmen die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten die Obergrenze für die Werterholung. Dementsprechend darf für das Umlaufvermögen die Wertberichtigung höchstens bis zum tieferen Wert aus Nettoveräusserungswert oder den Anschaffungs- und Herstellungskosten rückgängig gemacht werden, und für nicht abnutzungsfähiges Anlagevermögen kann eine Wertaufholung nur bis zu den historisch fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. für abnutzbare Vermögenswerte bis zum fortgeführten Buchwert unter Berücksichtigung der bis zu diesem Zeitpunkt angefallenen planmässigen Abschreibungen vorgenommen werden.¹³⁹⁸ Es lässt sich damit erkennen, dass eine Wertaufholung nur im Rahmen einer Einzelbewertung infrage kommen kann.

367

3.2.2. Vereinbarkeit mit den Zwecken der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung

3.2.2.1. Handelsrechtliche Gewinnermittlung

Hintergrund für das Wertaufholungsprinzip ist, dass sich die Vornahme von Wertberichtigungen auf eine bestimmte ausserplanmässige und einmalige Ursache bezieht, die u.U. in zukünftigen Perioden wegfallen kann. Wertberichtigungen sind damit stets provisorischer Natur, weil es zumindest theoretisch denkbar erscheint, dass sich der Wert nachträglich wieder erholt.¹³⁹⁹ Sie unterscheiden sich dadurch von den planmässigen Abschreibungen, die stets definitiven Charakter aufweisen, weil die geschätzte Abnutzung effektiv eingetreten ist.¹⁴⁰⁰ Geht hingegen der Auslöser der Wertberichtigung verloren und übersteigt deshalb der erzielbare Wert den bilanzierten Buchwert, hat eine Werterholung des betreffenden Vermögenswerts eingesetzt, sodass es

368

¹³⁹⁷ BENZ, 121 f.; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 998; Diese Auffassung ist grundsätzlich nicht zwingend. Es könnte auch alleine auf den erzielbaren Wert des Vermögenswerts per Bilanzstichtag abgestellt werden, sodass eine Werterholung ohne Wegfall des ursprünglichen Wertberichtigungsgrunds infolge anderer Auslöser eintritt (HÜTTICHE, Art. 960a OR Rz. 115). Infolge des Realisationsprinzips und der Praktikabilität scheint es grundsätzlich sachgerecht, die Werterholung an ihre historische Begründung zu knüpfen, da anderenfalls auch rein inflatorische Tendenzen zu einer Wertaufholung führen können.

¹³⁹⁸ Vgl. BENZ, 122; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 998.

¹³⁹⁹ BENZ, 120.

¹⁴⁰⁰ Vgl. Rz. 348

systemkonform wäre, den Buchwert des Vermögenswerts im Rahmen des nicht mehr begründeten Wertverlustes anzupassen. Anderenfalls entstehen fiktive Reserven, die sich grundsätzlich nicht mit dem Niederstwertprinzip begründen lassen. Das Wertaufholungsprinzip ist folglich mit dem Vorsichtsprinzip vereinbar, sofern sich die Werterholung als nachhaltig erweist.¹⁴⁰¹ Im Rahmen der Wertaufholung erfolgt keine Aufwertung, die gegen das Vorsichtsprinzip verstösst, da weder eine Berechtigung für die Vornahme einer Wertberichtigung infolge Imparitätsprinzip noch ein Widerspruch zum Realisationsprinzip vorliegt.¹⁴⁰² Es werden nicht Wertsteigerungen über die historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten realisiert, sondern nur fiktive Wertverluste wieder ausgebucht. Aus Perspektive der Informationsfunktion ist für eine verlässliche Darstellung der wirtschaftlichen Lage eine Pflicht zur Wertaufholung inhärenter Bestandteil der Rechnungslegungskonzeption.¹⁴⁰³

3.2.2.2. *Steuerliche Gewinnermittlung*

369 Für eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist ein Wertaufholungsgrundsatz auf handelsrechtlichen Wertberichtigungen grundsätzlich sachgerecht. Fällt der Grund für die Wertberichtigung weg, handelt es sich um geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen, die infolgedessen keine Tieferbewertung rechtfertigen, weshalb die Korrektur bis zu den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten im maximalen Umfang der ursprünglich vorgenommenen Wertberichtigung zulässig erscheint.¹⁴⁰⁴ Das Wertaufholungsgebot ist zwingend für eine konsequente steuerliche Umsetzung des Imparitätsprinzips¹⁴⁰⁵ und müsste unabhängig vom Ausweis im Umlauf- und Anlagevermögen sowohl für ausserordentliche Abschreibungen als auch steuerliche Wertberichtigungen gelten. Da die Wertvorstellungen von Handels- und Steuerbilanz bezüglich der Wirkung des Imparitäts- und Realisationsprinzips konform sind, würde in diesem Fall eine Anwendung der formellen Massgeblichkeit zweckmässig erscheinen. Steuerrechtlich muss sich die Werterholung dabei wie für die Handelsbilanz kausal mit dem Wertverlust verknüpfen lassen, da nur in diesem Fall eine systemkonforme Korrektur der nicht mehr begründeten Wertberichtigung erfolgt und insbesondere

¹⁴⁰¹ BEHR, Bewertung, 446, bezeichnet die Wertaufholung diesbezüglich als notwendiges Korrelat für die Umsetzung des Niederstwertprinzips.

¹⁴⁰² Die Ausnahme bildet eine Wertaufholung des Goodwills, weil eine solche Aufwertung i.d.R. nicht nachprüfbar ist und gleichzeitig die Gefahr besteht, dass damit die Aktivierung selbst erstellten originären Goodwills erfolgt, was den Ansatzkriterien nach Art. 959 Abs. 2 OR widerspricht (vgl. BALLWIESER, § 253 HGB Rz. 61; SCHUBERT/ANDREJOWSKI, § 253 HGB Rz. 676).

¹⁴⁰³ Vgl. IAS 36.110 ff.; Swiss GAAP FER 20.15 ff.

¹⁴⁰⁴ Vgl. Rz. 275 m.w.H.

¹⁴⁰⁵ Vgl. Rz. 275.

kein Verstoß gegen das Realisationsprinzip besteht.¹⁴⁰⁶ Sodann muss die Werterholung nachhaltig vorliegen, weil unsichere Werte keinen Massstab für die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen darstellen können.

3.2.3. Wertaufholungsgebot im revidierten Rechnungslegungsrecht

Für das revidierte Rechnungslegungsrecht hält Art. 960a Abs. 4 OR lediglich fest, dass zu den Zwecken der Wiederbeschaffung und Sicherung des dauernden Gedeihens davon abgesehen werden kann, nicht mehr begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen aufzulösen. Im Ergebnis können folglich nach geltendem Recht ursprünglich gebildete Wertberichtigungen für begründete Wertverluste handelsrechtlich aufgelöst werden, wenn ihre Ursache wegfällt.¹⁴⁰⁷ Eine gesetzliche Pflicht zur Korrektur besteht allerdings nicht.¹⁴⁰⁸ Damit können willkürliche Reserven entstehen, die nach den geltenden Bilanzierungszwecken grundsätzlich zu berichtigen wären, weil sie weder mit Informations- noch der Kapitalerhaltungsfunktion vereinbar sind.¹⁴⁰⁹ 370

3.2.4. Wertaufholungsgebot im Steuerrecht

3.2.4.1. Allgemeines

Für die Wertaufholung im Gewinnsteuerrecht ist die Unterteilung in provisorischen und definitiven Charakter zwischen Wertberichtigungen als Teil der Rückstellungen und ausserordentlichen Abschreibungen massgebend. Demnach besteht grundsätzlich eine Wertaufholungspflicht für Rückstellungen (Art. 29 Abs. 2 bzw. Art. 63 Abs. 2 DBG). Sie erstreckt sich somit primär auf Verlustrisiken des Umlaufvermögens, währenddessen Vermögenswerte des Anlagevermögens nur betroffen sind, sofern sie temporäre Wertverluste aus dem Unsicherwerden bisheriger Bilanzansätze oder andere Verlustgefahren beschreiben.¹⁴¹⁰ In der Regel werden Wertverluste auf dem Anlagevermögen wegen ihrer dauerhaften, endgültigen oder zumindest vorübergehenden Existenz als definitiv erachtet und deshalb als ausserordentliche Abschreibungen erfasst, sodass sie mangels expliziter gesetzlicher Korrektornorm infolgedessen nicht aufgerechnet werden, auch wenn der Grund des Wertverlustes in der Zwischenzeit weggefallen ist.¹⁴¹¹ Ausnahme bilden ausserplanmässige Ab- 371

¹⁴⁰⁶ Vgl. Rz. 368.

¹⁴⁰⁷ HÜTTSCHE, Art. 960a OR Rz. 115; LIPP, Art. 960 OR Rz. 28; NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 26; SUTER/TEITLER-FEINBERG, 230

¹⁴⁰⁸ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 861.

¹⁴⁰⁹ Vgl. Rz. 70 ff.

¹⁴¹⁰ Vgl. Rz. 334 f.

¹⁴¹¹ Vgl. SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 120 Fn. 45; oben Rz. 332 f.

schreibungen auf qualifizierenden Beteiligungen gemäss Art. 62. Abs. 4 DBG, für die im Rahmen der UStR I ebenfalls ein Wertaufholungsgebot eingeführt wurde.¹⁴¹² Sie stellen damit eine Durchbrechung des Grundsatzes des definitiven Wertverzehr von Abschreibungen dar, die Steuerbehörden ermöglicht, bei einer effektiven Werterholung auf die Wertkorrekturen zurückzukommen.

3.2.4.2. *Auswirkungen infolge begrifflicher Uneinheitlichkeit zwischen Handels- und Steuerbilanz*

- 372 An der steuerlichen Differenzierung zwischen ausserordentlichen Abschreibungen und steuerlichen Wertberichtigungen ändert die neue terminologische Abgrenzung in der handelsrechtlichen Rechnungslegung, sämtliche nicht ordentlichen Abschreibungen des alterungs- und nutzungsbedingten Wertverlusts als Wertberichtigungen zu klassifizieren, nichts. Dies gilt ungeachtet dessen, dass man versucht sein könnte, diese Terminologie für das Steuerrecht zu übernehmen, sodass alle anderweitigen Wertverluste, die keinen planmässigen Abschreibungen entsprechen, nur noch provisorischer Natur sind und damit bei fehlender geschäftsmässiger Begründetheit mittels Art. 29 Abs. 2 bzw. 63 Abs. 2 DBG im Sinne eines generellen Wertaufholungsgebots dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen sind.¹⁴¹³ Grund dafür ist gemäss Literatur, dass eine Erfassung der ausserplanmässigen Abschreibungen unter Art. 29 bzw. 63 DBG gegen den gesetzgeberischen Willen zur Steuerneutralität verstossen würde.¹⁴¹⁴ Intendiert wurde nur eine veränderte handelsrechtliche Terminologie, ohne dass sich damit konkrete Auswirkungen für den steuerrechtlichen Umgang mit Abschreibungen und Wertberichtigungen ergeben

¹⁴¹² Hintergrund war, dass durch die Einführung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinnen, die Besteuerung der Kapitalgewinne indirekt freigestellt wird und gleichzeitig Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Beteiligungen weiterhin zulässig sind. Um diese Ungleichbehandlung auszugleichen, wurde die entsprechende Korrektornorm in Art. 62 Abs. 4 DBG eingeführt (vgl. GRETER, 230 ff.)

¹⁴¹³ In diese Richtung geht wohl die SSK, 3, die in ihrer Analyse des neuen Rechnungslegungsrecht lapidar festhält, dass Wertberichtigungen wie bisher steuerlich den Rückstellungen gleichgestellt werden, ohne darauf hinzuweisen, dass der handelsrechtliche Wertberichtigungsbegriff im Vergleich zum alten Rechnungslegungsrecht ausgeweitet wurde, weil er nicht mehr nur die Vermögenswerte des Umlaufvermögens adressiert. Ähnlich auch BLUMENSTEIN/LOCHER, 312, demnach mit analoger Anwendung von Art. 29 Abs. 2 DBG zumindest für steuerliche Zwecke eine Prüfung der geschäftsmässigen Begründung von handelsrechtlichen Wertberichtigungen erfolgen kann, insbesondere da der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff sehr umfassend gilt.

¹⁴¹⁴ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 534 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 44; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 3.

sollten. Da es sich bei den Abschreibungen nach Art. 28 bzw. 62 DBG und den Rückstellungen gemäss Art. 29 bzw. 63 DBG um steuerliche Normen handelt, die im Gesetzgebungsverfahren nicht in diesem Sinne modifiziert wurden, kann nur wegen der handelsrechtlichen Begrifflichkeiten nicht auf ein geändertes steuerrechtliches Verständnis geschlossen werden.

Vielmehr wird in der Literatur¹⁴¹⁵ die Ansicht vertreten, dass die unter dem alten Rechnungslegungsrecht von gewissen Lehrmeinungen und kantonalen Praxen¹⁴¹⁶ vorgenommene steuerliche Unterteilung in provisorische (steuerliche Wertberichtigungen) und definitive Wertkorrekturen (ausserordentliche Abschreibungen) für Vermögenswerte des Anlagevermögens gegenstandslos wird, weil das revidierte Rechnungslegungsrecht für Wertberichtigungen auf dem Anlagevermögen einen tatsächlichen Wertverlust und keine temporäre Wertverluste aus drohenden Verlustrisiken fordert. Als Resultat müssen Wertverluste auf dem Anlagevermögen wegen der formellen Massgeblichkeit und fehlender steuerlicher Korrektornorm – mit Ausnahme der Beteiligungen – nach Art. 28 bzw. 62 DBG stets als definitive Wertkorrekturen anerkannt werden.¹⁴¹⁷ Auf dem Umlaufvermögen sind Verlustrisiken hingegen wie bisher gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. b bzw. 63 Abs. 1 Bst. b DBG provisorisch zu berücksichtigen und müssen beim Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit steuerrechtlich korrigiert werden.¹⁴¹⁸ Für diese Argumentation spricht, dass Wertverluste auf dem Anlagevermögen für eine handelsrechtliche Berücksichtigung als Wertberichtigung voraussichtlich dauerhaft und nicht nur für vorübergehende Wertschwankungen angefallen sein müssen.¹⁴¹⁹ Diese Auffassung deckt sich mit der Definition von ausserplanmässigen Abschreibungen nach Art. 28 bzw. 62 DBG, die einen sicheren, endgültigen oder zumindest dauerhaften Eintritt einer Werteinbusse voraussetzt.¹⁴²⁰ Sodann ergibt sich diese Folge gemäss ALTORFER/DUSS/FELBER auch gesetzessystematisch, weil Art. 28 Abs. 2 bzw. Art. 62 Abs. 2 DBG Wertkorrekturen, die sich nach dem tatsächlichen Wert bemessen, als Abschreibungen klassifizieren.¹⁴²¹ Die Erwähnung der Abschreibung als Vornahme von Wertkorrekturen nach dem tatsächlichen Wert wäre deshalb sinnlos, wenn solche Wertminderungen gleichzeitig unter den steuerlichen Rückstellungsbegriff fallen würden, der

¹⁴¹⁵ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 536 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 3.

¹⁴¹⁶ Vgl. Rz. 335.

¹⁴¹⁷ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 536 f.

¹⁴¹⁸ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 536 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 DBG Rz. 3.

¹⁴¹⁹ Vgl. hierzu Rz. 364.

¹⁴²⁰ Vgl. Rz. 332.

¹⁴²¹ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 536.

sich an unmittelbar drohenden Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen, orientiert.¹⁴²²

- 374 Nach hier vertretener Ansicht ist die Kritik an der fehlenden Möglichkeit zur Vornahme einer steuerrechtlichen Wertaufholung für nicht mehr begründete ausserordentliche Abschreibungen aus der Perspektive der Leistungsfähigkeitsbesteuerung gerechtfertigt. Es scheint nicht sachgerecht für eine Werterholung, zwischen Vermögenswerten des Umlauf- und Anlagevermögens zu unterscheiden. Ein solches Vorgehen würde aber aufgrund des strengen Legalitätsprinzips im Steuerrecht nach hier vertretener Ansicht eine explizite steuergesetzliche Grundlage benötigen, die durch eine generelle Subsumtion von Wertverlusten auf dem Anlagevermögen als unmittelbar drohende Verlustrisiken nach Art. 29 Abs. 1 Bst. c bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c DBG nicht erreicht wird. Nicht umsonst wurde für massgebliche Beteiligungen diesbezüglich mit Art. 62 Abs. 4 DBG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage geschaffen.¹⁴²³ Da Wertberichtigungen auf dem Anlagevermögen handelsrechtlich eine voraussichtlich dauernde Wertminderung bedingen, müssen sie nach geltendem Recht unter Art. 28 bzw. Art. 62 DBG als ausserordentliche Abschreibungen subsumiert werden.

3.2.5. Gesetzgeberischer Handlungsbedarf

3.2.5.1. Allgemeines

- 375 Im Ergebnis kennen weder die Handelsbilanz noch die Steuerbilanz nach geltendem Recht eine generelle Wertaufholungspflicht. Während das Rechnungslegungsrecht ein Wahlrecht propagiert, fordert das Steuerrecht für steuerliche Wertberichtigungen ein Wertaufholungsgebot und lässt gleichzeitig ausserordentliche Abschreibungen als endgültige Wertverluste zu.¹⁴²⁴ Definiert man den steuerlichen Wertberichtigungs begriff eng, sodass Wertverluste auf dem Anlagevermögen den ausserordentlichen Abschreibungen zugeordnet werden, weil i.d.R. nur ein zumindest dauerhafter Wertverlust eine Vor-

¹⁴²² ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 536.

¹⁴²³ Dass im Zusammenhang von Art. 62 Abs. 4 DBG sowohl von Abschreibungen als auch von Wertberichtigungen gesprochen werden, erklärt sich dadurch, dass gewisse Kantone für Beteiligungen jeweils nur Wertberichtigungen als provisorische Wertkorrekturen zulassen. Für diese Kantone brachte diese Norm deshalb keine Änderung, währenddessen für diejenigen Kantone, die Wertverluste auf Beteiligungen mit Abschreibungen nachvollzogen, eine definitive Wertkorrektur erfolgte. Mit der Erwähnung beider Korrekturformen wollte der Gesetzgeber sicherstellen, dass die Regelung für alle Kantone unabhängig von den unterschiedlichen kantonalen Abschreibungspraxen massgebend wird (Vgl. BAUEN, 173 m.w.H.).

¹⁴²⁴ Vgl. Rz. 370 ff.

nahme einer Wertkorrektur auf dem Anlagevermögen rechtfertigt, beschränkt sich die Wertaufholung steuerrechtlich auf Vermögenswerte des Umlaufvermögens.¹⁴²⁵ Durch das handelsrechtliche Wahlrecht zur Korrektur von solchen Zuschreibungen lässt sich damit mittels faktischer umgekehrter Massgeblichkeit eine übereinstimmende Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz erreichen, weil allfällige steuerrechtliche Zurechnungen handelsrechtlich ebenfalls nachvollzogen werden können.

Praktisch und ökonomisch zweckmässig, weil es dem Bilanzierenden und den Steuerbehörden die Prüfung einer allfälligen Werterholung infolge Wegfalls des Wertminderungsgrundes erspart, ist das Fehlen des Wertaufholungsgebots sachlich nicht gerechtfertigt, weil damit sowohl ein Widerspruch zur handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption als auch zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteht.¹⁴²⁶ Existiert keine Wertaufholungspflicht, werden Willkürreserven gebildet, die handelsrechtswidrig sind und als Steuervergünstigung ausserfiskalischen Zielsetzungen dienen.¹⁴²⁷ Folglich würde für eine konsequente Verwirklichung der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesetzgeberischer Handlungsbedarf bestehen. 376

3.2.5.2. *Mögliche Ausgestaltung eines handels- und steuerrechtlichen Wertaufholungsgebots*

Umzusetzen wäre die Einführung eines generellen Wertaufholungsgebots sowohl für die handelsrechtliche Rechnungslegung als auch die steuerliche Gewinnermittlung mittels einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage. Denn gemäss GURTNER würde ein solches Gebot mit der historischen Tradition brechen, dass der Bilanzierende ausser für steuerrechtliche Wertberichtigungen auf dem Umlaufvermögen grundsätzlich nur selbst eine Aufwertung vornehmen kann.¹⁴²⁸ Gewinnsteuerrechtlich kommt zudem hinzu, dass eine generelle Wertaufholungspflicht steuerverschärfende Wirkung hätte, sodass aufgrund der Gesetzmässigkeit der Besteuerung eine Normierung zwingend erscheint. 377

Für die handelsrechtliche Rechnungslegung wäre hierfür Art. 960a Abs. 4 OR zu überarbeiten, sodass einerseits die Bildung von Willkürreserven zur Sicherung des dauernden Gedeihens und Wiederbeschaffungszwecken gestrichen¹⁴²⁹ und andererseits gleichzeitig eine Wertaufholungspflicht für Wertberichti- 378

¹⁴²⁵ Vgl. Rz. 374.

¹⁴²⁶ Vgl. Rz. 368 f.

¹⁴²⁷ Gl.M. BENZ, 224.

¹⁴²⁸ Vgl. GURTNER, Prinzipielle Massgeblichkeit, 101.

¹⁴²⁹ Vgl. Rz. 165 ff.

ungen bis zu den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten verankert wird, soweit der Grund für die Wertberichtigung nachhaltig entfällt und dadurch eine tatsächliche Werterholung eingetreten ist. Die Prüfung der Werterholung unterliegt damit einem ähnlichen Prozedere wie der Werthaltigkeitstest im Rahmen der Ermittlung des Wertberichtigungsbedarfs.¹⁴³⁰ Art. 960a Abs. 4 OR könnte in diesem Fall wie folgt konzipiert werden: *«Fällt der konkrete Grund für eine Wertberichtigung in der Folgebewertung weg, ist die Werterholung höchstens bis zu den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten rückgängig zu machen.»*

- 379 Steuerrechtlich würde die Einführung einer generellen Wertaufholungspflicht die Angleichung der Begrifflichkeiten der handelsrechtlichen Rechnungslegung und der steuerlichen Gewinnermittlung erlauben. Zwar ergeben sich aus den nach geltendem Recht divergierenden Begriffen keine unmittelbaren Konsequenzen. Dennoch wäre eine systemgleiche Anwendung der Begriffe zweckmässig, weil damit die in der Lehre und Praxis durch das Massgeblichkeitsprinzip angestrebte enge Anlehnung zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung unterstrichen würde. Zu diesem Zweck müssten die steuergesetzlichen Regelungen zu den Abschreibungen und Rückstellungen umfassend überarbeitet werden.¹⁴³¹ Alternativ kann lediglich eine Wertaufholungspflicht für ausserordentliche Abschreibungen eingeführt werden. Art. 28 DBG könnte in diesem Fall durch einen zusätzlichen Absatz dahingehend ergänzt werden, wonach Abschreibungen dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden, soweit sie nicht mehr begründet sind. Da ordentliche Abschreibungen planmässig und systematisch den alterungs- und nutzungsbedingten Wertverzehr beschreiben, wäre es leicht erkennbar, dass diese Norm lediglich ausserordentliche Abschreibungen adressiert. Für juristische Personen wäre analog Art. 62 Abs. 4 DBG in *«Abschreibungen werden dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind»* umzuformulieren. Hintergrund dafür ist, dass grundsätzlich sämtliche Aktiven vom Aufwertungsgebot für ausserordentliche Abschreibungen betroffen sein müssten und die Erwähnung der steuerlichen Wertberichtigung überflüssig wird, da diese bereits von Art. 63 DBG erfasst wird. Eine analoge Regelung wie für Selbständigerwerbende wäre aus diesem Grund zweckmässig.

¹⁴³⁰ Vgl. Rz. 362 ff.; So muss zuerst geprüft werden, ob der Grund für die ursprüngliche Wertberichtigung effektiv weggefallen ist. Ist diese Voraussetzung erfüllt, muss überprüft werden, ob der erzielbare Wert des Vermögenswerts dadurch über dem wertgeminderten Buchwert liegt.

¹⁴³¹ Sachgerecht wäre es, in einem Artikel nur die planmässigen Abschreibungen zu regeln und in einem anderen Artikel Rückstellungen und Wertberichtigungen abzugrenzen und zu normieren.

3.3. Nachholen von Wertberichtigungen in späteren Perioden

3.3.1. Handelsrechtskonformität

Im Grundsatz besteht eine jährliche Pflicht zur Prüfung der Werthaltigkeit der Vermögenswerte, um die ausserplanmässigen, einmaligen Wertverluste in der entsprechenden Periode ihres Eintritts festzustellen.¹⁴³² Nichtsdestotrotz kann es vorkommen, dass die Wertberichtigung aufgrund eines Fehlers oder ungenauen Schätzungen nicht in der Periode des tatsächlichen Wertverlusts berücksichtigt wurden. Wird dieser Wertberichtigungsbedarf in einer der nachfolgenden Perioden erkannt, sind die Wertverluste grundsätzlich nachzuholen, weil es sich um eine begründete, eingetretene Wertminderung handelt, die entsprechend dem Imparitätsprinzip für die zuverlässige Darstellung der wirtschaftlichen Lage von Relevanz ist und damit einer handelsrechtskonformen Rechnungslegung entspricht. Da das Rechnungslegungsrecht eine nachträgliche Anpassung der Jahresrechnung des Vorjahres i.d.R. ablehnt, erfolgt ihre Verbuchung grundsätzlich erfolgswirksam als periodenfremder Aufwand mit entsprechenden Erläuterungen im Anhang.¹⁴³³ 380

Ein bewusstes Unterlassen von Wertberichtigungen ist hingegen handelsrechtswidrig, weil es insbesondere gegen das Imparitätsprinzip verstösst und keine zuverlässige Darstellung der Vermögens- und Ertragslage erlaubt. Diese Vorgehensweise gefährdet u.U. die Fortführung des Unternehmens (Art. 958a OR), weil ein Kapitalverlust oder eine Überschuldung nach Art. 725 OR nicht rechtzeitig erkannt oder sogar bewusst verschleiert wird.¹⁴³⁴ 381
Als Konsequenz drohen für eine solche willentliche Falschbilanzierung eine zivilrechtliche Haftung¹⁴³⁵ einerseits sowie im Extremfall auch strafrechtliche Folgen andererseits.¹⁴³⁶

¹⁴³² Vgl. Rz. 362 ff.

¹⁴³³ Vgl. Rz. 213.

¹⁴³⁴ HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 227 f.

¹⁴³⁵ Im Vordergrund steht insbesondere die Verantwortlichkeit des Verwaltungsrats, aller mit der Geschäftsführung betrauten Personen (Art. 754 OR) sowie einer allfällig involvierten Revisionsstelle (Art. 755 OR; vgl. ausführlich HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 232 ff.).

¹⁴³⁶ Für eine vorsätzlich inhaltlich fehlerhafte Rechnungslegung kommen grundsätzlich Art. 152 und Art. 251 StGB infrage. Gemäss Art. 152 StGB wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer in öffentlichen Bekanntmachungen und anderen Informationen, worunter u.a. die Jahresrechnung fällt, inhaltliche unwahre oder unvollständige Angaben von erheblicher Bedeutung macht, die einen anderen zu schädigenden Vermögensverfügungen veranlassen können. Strafbar machen sich u.a. Mitglieder der Geschäftsführung, des Verwaltungsrates, der Revisionsstelle oder Liquidatoren (vgl. ausführlich HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 263 f.; WEIS-

3.3.2. Steuerrechtskonformität

- 382 In der Praxis fällt die steuerrechtliche Beurteilung der Nachholung von ausserordentlichen Abschreibungen im Vergleich zur handelsrechtlichen Rechnungslegung differenzierter aus. Einerseits erlaubt die EStV die Nachholung von ausserordentlichen Abschreibungen, wenn in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsgangs nicht genügend Abschreibungen vorgenommen werden konnten.¹⁴³⁷ Andererseits gewichtet das Bundesgericht in Einzelfällen die periodengerechte Gewinnermittlung höher, sodass nur derjenige Gewinn zur Besteuerung gelangt, der tatsächlich in einer Bemessungsperiode erzielt wurde bzw. effektiv zugeordnet werden kann, weshalb periodenfremden Aufwendungen die Abzugsfähigkeit verweigert wurde.¹⁴³⁸ Während im ersten Fall ausserfiskalische Überlegungen für ein bewusstes Unterlassen von Abschreibungen vorliegen¹⁴³⁹, dreht sich der Konflikt der Berücksichtigung von periodenfremden Wertberichtigungen im Endeffekt um das Verhältnis zwischen dem Totalgewinnprinzip und dem Periodizitätsprinzip als Leitlinien der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.¹⁴⁴⁰ Erachtet man ersteres als vorrangig, gelten periodenfremde Wertberichtigungen grundsätzlich als steuerrechtskonform, da sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit negativ beeinflussen. Demgegenüber kann im Umkehrschluss bei einer höheren Gewichtung des Periodizitätsprinzips die Abzugsfähigkeit wegen fehlender Periodengerechtigkeit eingeschränkt werden.¹⁴⁴¹
- 383 Da nach herrschender Lehre¹⁴⁴² dem Totalgewinn Vorrang vor dem Periodizitätsprinzip zugemessen wird, müssten konsequenterweise periodenfremde

SENBERGER, Art. 152 StGB Rz. 4 ff.). Art. 251 StGB adressiert demgegenüber die Urkundenfälschung, wonach mit einer Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder Geldstrafe bestraft wird, wer in der Absicht, jemanden am Vermögen oder anderen Rechten zu schädigen oder sich oder einem anderen einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen, eine Urkunde fälscht. Da einerseits die Jahresrechnung eine Urkunde beschreibt und andererseits eine Falschbeurkundung, d.h. die Urkunde ist zwar echt, aber inhaltlich unwahr, ebenfalls unter den Tatbestand fällt, können schwerwiegende Bilanzierungsfehler u.U. von Art. 251 StGB erfasst werden (vgl. ausführlich BOOG, Art. 251 StGB Rz. 87 ff.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 265 ff.).

¹⁴³⁷ Vgl. Rz. 345 ff.

¹⁴³⁸ Vgl. Rz. 213 ff.; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2009, 765; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 85.

¹⁴³⁹ Vgl. oben Rz. 346.

¹⁴⁴⁰ Vgl. Rz. 103 ff.

¹⁴⁴¹ Vgl. zur diesbezüglichen Argumentation des BGer Rz. 213 ff.

¹⁴⁴² GLAUSER, Apports, 19; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2009, 765; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2011, 37; MEISTER/WINZAP, 74; OBRIST, 21; REICH, Realisation, 45; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 84 ff.; SCHÄRER, 31; SCHMIDLIN, 209; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 10; Demgegenüber geben RIVIER, 412 und im Ergebnis wohl auch LOCHER, Teil II, Art. 58 DBG Rz. 81, der den Begriff des Totalge-

Aufwendungen für die steuerliche Gewinnermittlung als zulässig erachtet werden. Die Korrektur von Fehlern oder Schätzungen entspricht effektiven wirtschaftlichen Lasten der Bilanzierungsperiode, welche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern, sodass deren Nichtberücksichtigung mit einer überhöhten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und einer drohenden Überbesteuerung verbunden ist. Die Anerkennung der Korrektur von unsicheren Vermögenswerten ist für die steuerliche Gewinnermittlung systemimmanent, weil das handelsrechtliche Imparitätsprinzip als mit der Besteuerung nach den verfassungsmässigen Grundsätzen übereinstimmend erachtet wurde.¹⁴⁴³ Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips und der Konformität mit den verfassungsmässigen Besteuerungsprinzipien erfolgt die Periodisierung für das Steuerrecht grundsätzlich umfassend durch das handelsrechtliche Realisations- und Imparitätsprinzip, sodass eine restriktive Auslegung durch ein steuerliches Periodizitätsprinzip hierzu im Konflikt steht.¹⁴⁴⁴ Demgemäss wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass das vom BGer vorgeschlagene Periodizitätsprinzip den Massgeblichkeitsgrundsatz nicht aufzulösen vermag.¹⁴⁴⁵ Insbesondere werden weder Wortlaut noch Sinn von Art. 79 i.V.m. Art. 58 DBG missachtet, wenn für die Periodisierung von Aufwendungen auf die handelsrechtskonforme Jahresrechnung abgestellt wird, sodass im Ergebnis handelsrechtskonform nachgeholter Aufwand auch für steuerliche Zwecke zu akzeptieren ist.¹⁴⁴⁶ Sodann scheint sich gemäss gewissen Lehrmeinungen weder aus dem Wortlaut noch aus den weiteren Auslegungselementen aus Art. 79 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG eine Regelung zur Zuordnung von Ertrag und Aufwand zu einer bestimmten Steuerperiode her-

wins grundsätzlich kritisch betrachtet, dem Periodizitätsprinzip den Vorrang. Für eine Gleichstellung der Prinzipien sprechen sich NOLD, LAMPERT und SCHULER aus. Gemäss NOLD, 35, sind die beiden Grundsätze gleichwertig und welchem Prinzip der Vorrang einzuräumen ist, ergibt sich aus der Auslegung im konkreten Anwendungsfall. Ähnlich argumentiert LAMPERT, 36 f., nach dem die Grundsätze parallel anzuwenden sind, um daraus Regeln abzuleiten, die sowohl den Bedürfnissen der Steuerpflichtigen als auch des Staates Rechnung tragen. Für SCHULER, 173, hat sich der Gesetzgeber entschieden, gleichzeitig auf eine periodische Leistungsfähigkeit abzustellen und diese interperiodisch in gewissem Umfang zu korrigieren, sodass seines Erachtens kein Prinzip systematisch über das andere gestellt werden kann, sondern die beiden gegeneinander abzuwägen sind.

¹⁴⁴³ Vgl. Rz. 278.

¹⁴⁴⁴ ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 735; BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Art. 58 DGB Rz. 152; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2009, 765; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 85.

¹⁴⁴⁵ ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 734 f.; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2011, 37 f.

¹⁴⁴⁶ ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 735 ff.; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2009, 761 ff.; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2011, 36 f. und 41 f.; REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 86.

leiten.¹⁴⁴⁷ REICH spricht deshalb von einer methodisch fragwürdigen Folgerung aus freischwebenden fiskalischen Prinzipien, die im Gesetz keine Grundlage haben.¹⁴⁴⁸

- 384 Grenzen findet die Nachholung von Wertberichtigungen infolgedessen zum einen aufgrund der gesetzlichen Beschränkung der Verlustverrechnung, innerhalb deren Zeitschranke der Gesetzgeber dem Steuerpflichtigen die Verrechnung von Gewinn- und Verlustschwankungen ermöglicht.¹⁴⁴⁹ Zum anderen darf die Nachholung der Wertberichtigung nicht gegen Treu und Glauben verstossen und damit rechtsmissbräuchlich sein.¹⁴⁵⁰ Da nachgeholt Wertberichtigungen i.d.R. als geschäftsmässig begründet erachtet werden können, liegt die Pflicht zum Nachweis des Widerspruchs zu Treu und Glauben im Einzelfall bei den Steuerbehörden.

3.4. Steuerrechtliche Wertberichtigungen auf dem Umlaufvermögen und ihre Handelsrechtskonformität

3.4.1. Warendrittel

3.4.1.1. Allgemeines

- 385 Historisch zurückgehend auf ein Kreisschreiben aus dem Jahr 1951, das formell nicht mehr in Kraft ist, aber informell weiterhin angewendet wird, gestattet die Steuerpraxis den Pflichtigen eine pauschale generelle Wertberichtigung auf dem Warenlager in der Höhe von einem Drittel des tieferen Werts aus Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. Nettoveräusserungswert.¹⁴⁵¹ Gegenstand dieses sog. Warendrittels¹⁴⁵² und somit Warenvorräte bilden Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halb- und Fertigfabrikate, Fabrikate in Arbeit so-

¹⁴⁴⁷ ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 735; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2009, 766; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2011, 38.

¹⁴⁴⁸ REICH, Steuerrecht, § 15 Rz. 85.

¹⁴⁴⁹ CAGIANUT/HÖHN, § 13 Rz. 25; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 41; SCHÄRER, 62.

¹⁴⁵⁰ ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 738 f.; MATTEOTTI/FELBER, Rechtsprechung 2009, 764; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 40.

¹⁴⁵¹ KS EStV Warendrittel I, 327 f.; KS EStV Warendrittel II, 241 f.; Bestätigt durch die Richtlinien EStV Warenlager, 277, im Jahr 1968. Für Pflichtlager sieht die Praxis sogar eine pauschale Wertberichtigung von 50 % bei obligatorischen bzw. 80 % bei freiwilligen Pflichtlagern vor (vgl. REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 31 m.w.H.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 15).

¹⁴⁵² Statt vieler HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 90.

wie Handelswaren.¹⁴⁵³ Als gesetzliche Grundlagen für das Warendrittel dienen Art. 29 Abs. 1 Bst. b und Art. 63 Abs. 1 Bst. b DBG, wonach zu Lasten der Erfolgsrechnung Rückstellungen im Sinne von Wertberichtigungen für Verlustrisiken, die insbesondere mit den Waren und Debitoren verbunden sind, gebildet werden dürfen. Hintergrund für die Gewährung des Warendrittels unter dem DBG ist, dass an der Praxis für die bereits unter dem Wehrsteuerrecht gewährten Rückstellungen nichts geändert werden sollte.¹⁴⁵⁴ Voraussetzung für die Geltendmachung des Warendrittels sind die Führung eines vollständigen bzw. unterzeichneten Inventars, ausreichende Angaben über die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die Verbuchung in der Handelsbilanz.¹⁴⁵⁵ Ursprüngliches Motiv für die pauschale Unterbewertung war die pragmatische Abdeckung der mit einer Lagerhaltung verbundenen Risiken (Absatz-, Markt- und physische Lagerhaltungsrisiken), die aus Wirtschaftlichkeitsüberlegungen über alle Branchen und Risikoarten hinweg ohne Betrachtung des Einzelfalls abgegolten werden sollen.¹⁴⁵⁶ Basis bilden die jährlich zu ermittelnden Inventarwerte, d.h. Anschaffungs- oder Herstellungskosten und Nettoveräußerungswert, von denen nach dem Niederstwertprinzip der tiefere Wert pauschal um einen Drittel gekürzt werden kann. Infolge des i.d.R. im Vergleich zum Vorjahr schwankenden Bestandes an Warenvorräten am Bilanzstichtag muss der pauschale Bewertungsabschlag jährlich neu berechnet und korrigiert werden, sodass der Anteil an stillen Reserven steuerlich vergrössert oder teilweise aufgelöst wird und erfolgswirksam verbucht wird.¹⁴⁵⁷

3.4.1.2. *Warendrittel als ausserfiskalische Zielsetzung*

Da jedes Unternehmen, das über ein Warenlager verfügt und die genannten Bedingungen erfüllt, ohne Nachweis eines begründeten Wertverlustes das Warendrittel geltend machen kann, lässt sich erkennen, dass es sich um ein steuervergünstigendes Bilanzwahlrecht handelt, das die Steuerbemessungsgrundlage reduziert.¹⁴⁵⁸ Mit dem resultierenden Zins- und Liquiditätseffekt

386

¹⁴⁵³ HWP, 158; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 27; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 14.

¹⁴⁵⁴ Botschaft StHG und DBG, 168.

¹⁴⁵⁵ Vgl. NEUHAUS, 28; NEUHAUS/SCHNEIDER, 814; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 28 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 14.

¹⁴⁵⁶ BR ZH v. 27.2.1991, StE 1991 B 72.12 Nr. 5, E. 6; ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 537; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 826; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 901; DIGERONIMO, 57.

¹⁴⁵⁷ Vgl. CAGIANUT/HÖHN, § 13 Rz. 83; STOLL, 271.

¹⁴⁵⁸ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 537; BLUMENSTEIN/LOCHER, 313; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 899 f.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 27; STOLL, 270.

der aufgeschobenen Besteuerung wird es dem Steuerpflichtigen ermöglicht, seine Besteuerung zumindest teilweise zu glätten. Effektive und voraussichtlich dauerhaft eingetretene Wertverluste auf dem Warenlager wären gemäss dem Niederstwertprinzip mit geschäftsmässig begründeten ausserordentlichen Abschreibungen geltend zu machen, sodass sich das Warendrittel nicht mit dem Vorsichtsprinzip erklären lässt.¹⁴⁵⁹ Das Warendrittel erlaubt dem Steuerpflichtigen, willentlich seine Bemessungsgrundlage zu kürzen, sodass es zu einer Durchbrechung der periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kommt. Das Warendrittel widerspricht dem Periodizitätsprinzip, nach dem es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehen soll, die Ergebnisse der Berechnungsperiode untereinander auszugleichen¹⁴⁶⁰, und findet gleichzeitig keine Rechtfertigung im Totalgewinnprinzip. Gemindert wird diese Verletzung des Periodizitätsprinzips teilweise dadurch, dass es sich bei den Wertberichtigungen lediglich um provisorische vorübergehende Wertkorrekturen handelt, sodass das latente Steuersubstrat grundsätzlich weiterhin an den Warenvorräten verhaftet bleibt. Zu beachten ist allerdings, dass im theoretischen Fall der Liquidation des kompletten Warenlagers unklar bleibt, ob es zu einer tatsächlichen Realisation des latenten Substrats in Form eines Gewinns kommt oder die stillen Reserven zu diesem Zeitpunkt bereits still weggeschmolzen sind.

- 387 Massgebend für die Höhe des Lagerbestandes sind in erster Linie betriebswirtschaftliche Faktoren, wobei steuerliche Aspekte höchstens eine Nebenfunktion einnehmen können. Die Gewährung des Warendrittels basiert deshalb hauptsächlich auf Praktikabilitätsüberlegungen.¹⁴⁶¹ Die Schwierigkeit der exakten Bemessung des Warenlagers wird sowohl für den Steuerpflichtigen als auch die prüfenden Steuerbehörden vorweggenommen, indem sich der bilanzierte Wert des Warenlagers innerhalb eines bestimmten Bewertungsrahmens bewegt. Dabei ist zu berücksichtigen, dass diese Vorteile lediglich Unternehmen mit einem Warenlager zugutekommen, weil nach kantonaler Rechtsprechung zum einen für angefangene Arbeiten kein Warenlager-, sondern höchstens ein Debitorenrisiko vorliegt¹⁴⁶² und zum anderen sowohl für Liegenschaften¹⁴⁶³ als auch die Viehhabe¹⁴⁶⁴ höchstens unmittelbar drohende Risiken berücksichtigt werden können. Auf diese Weise findet eine Ungleichbehandlung von Produktions- und Handelsbetrieben gegenüber allen

¹⁴⁵⁹ Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 90; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 51.

¹⁴⁶⁰ Vgl. Rz. 105 f.

¹⁴⁶¹ Vgl. Rz. 320 oben.

¹⁴⁶² BR ZH v. 27.2.1991, StE 1991 B 72.12 Nr. 5, E. 6; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 39.

¹⁴⁶³ VGer AG v. 16.7.1999, StE 2000 A 24.34 Nr. 4, E. 3 c).

¹⁴⁶⁴ VGer AG v. 9.5.1984, StE 1985 B 23.44.2 Nr. 1, E. c) cc).

anderen Branchen und insbesondere dem Dienstleistungssektor, in dem im Jahr 2015 rund 75 % aller Unternehmen tätig waren¹⁴⁶⁵, statt, die sich sachlich kaum rechtfertigen lässt.¹⁴⁶⁶

3.4.1.3. Handelsrechtskonformität des Warendrittels

Wie die Sofortabschreibung¹⁴⁶⁷ entspricht das Warendrittel einem steuerrechtlichen Institut, sodass sich die Frage nach der Handelsrechtskonformität stellt. Die Bewertung von Vorräten richtet sich grundsätzlich nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten, wofür in der Folgebewertung neben der Einzelbewertung aufgrund der i.d.R. vorliegenden Gleichartigkeit und Üblichkeit grundsätzlich auch eine Gruppenbewertung nach der gewichteten Durchschnittsmethode, durch Verbrauchsfolgeverfahren wie LIFO, HIFO und FIFO¹⁴⁶⁸, durch die Rückrechnung vom Verkaufspreis abzüglich Bruttomarge sowie durch Standardkostenverfahren als statthaft erachtet wird.¹⁴⁶⁹ Dabei sind für die Vermeidung einer Überbewertung zum Bilanzstichtag die nach einer dieser Methode ermittelten Anschaffungs- und Herstellungskosten dem Veräußerungswert als Resultat des Nettoverkaufspreises abzüglich der zu erwartenden Erlösminderungen gegenüberzustellen, um anschliessend den niederen der beiden Werte zu bilanzieren und entsprechende Wertkorrekturen erfolgswirksam zu berücksichtigen (Art. 960c Abs. 1 OR).¹⁴⁷⁰ Da das Warendrittel unabhängig von diesem Vorgang zusätzlich gewährt wird, zeigt sich, dass es keinen Ausfluss des Imparitätsprinzips beschreibt.¹⁴⁷¹ Es lässt sich

388

¹⁴⁶⁵ Vgl. STATNET.

¹⁴⁶⁶ Gl.M. REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 27; vgl. ebenfalls BÖCKLI, Fassung des Ständerats, 171.

¹⁴⁶⁷ Vgl. Rz. 349 ff.

¹⁴⁶⁸ Nach dem LIFO (*last in – first out*) Bewertungsverfahren werden gedanklich zuerst die jüngsten Lagerbestände verbraucht und erst anschliessend wird auf die älteren zurückgegriffen. Die Bewertung der Vorräte erfolgt damit zu den Ansätzen der Güter, die sich am längsten im Lager befinden. Beim FIFO (*first in – first out*) werden umgekehrt die zuerst angeschafften oder produzierten Vorratsbestände zuerst verbraucht, sodass sich die Bewertung der Vorräte zum Bilanzstichtag aufgrund der letzten Lagerzugänge ergibt. Beim HIFO-Verfahren (*highest in – first out*) werden für den Materialverbrauch immer die teuersten vorhandenen Teilmengen verrechnet (vgl. ausführlich HWP, 165 f.; BOEMLE/LUTZ, 147).

¹⁴⁶⁹ Vgl. HWP, 165 ff.; LIPP, Art. 960c OR Rz. 13; NEUHAUS/HAAG, Art. 960c OR Rz. 6.

¹⁴⁷⁰ Botschaft Rechnungslegung, 1713; HÜTTICHE, Art. 960c OR Rz. 15 ff.; LIPP, Art. 960c OR Rz. 14 f.; NEUHAUS/HAAG, Art. 960c OR Rz. 11 ff.

¹⁴⁷¹ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts, Rz. 64; ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 537 f.; BÖCKLI, Auswirkungen auf die Gewinnsteuer, 236; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 899, 1096; a.M. NEUHAUS/SCHNEIDER, 814; SCHNEIDER/GOLDMANN, 913.

deshalb nicht mit anderweitigen Wertverlusten nach Art. 960a Abs. 3 OR begründen.

- 389 Vielmehr handelt es sich um die Bildung von Willkürreserven auf der Position der Warenvorräte, die sich weder mit dem Kapitalerhaltungs- noch dem Informationszweck der Rechnungslegung vereinbaren lässt. Die Vornahme von solchen willentlichen Reserven in der Höhe eines Drittels der Warenvorräte widerspricht einer zuverlässigen Darstellung der Vermögens- und Ertragslage (Art. 958 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 959a Abs. 1 OR und Art. 959b Abs. 1 OR), weil die Vorräte zu tief und die Aufwendungen zu hoch ausgewiesen werden. Es liegt damit eine Missachtung des Vorsichtsprinzips (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR), des Niederstwertprinzips für Vorräte nach Art. 960c Abs. 1 OR sowie des Grundsatzes einer sachlichen und zeitlichen Abgrenzung (Art. 958b Abs. 1 OR) vor. Dazu kommt, dass durch die willentliche Bildung von Reserven die Verlässlichkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 OR) der Rechnungslegung beeinträchtigt wird. Dennoch wird die Bildung des Warendrittels zwecks Steuerneutralität als rechtmässig erachtet.¹⁴⁷² Die Zulässigkeit ergibt sich nach Art. 960a Abs. 4 OR durch zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens.¹⁴⁷³ Diese Ansicht verkennt allerdings, dass diese Norm aufgrund ihrer Systemwidrigkeit nicht handelsrechtskonform ist und deshalb keine Bildung von Willkürreserven zu begründen vermag.¹⁴⁷⁴ Lediglich eine Anwendung der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit würde eine Verbuchung in der Handelsbilanz billigen, da das Warendrittel gegen die handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze verstösst und damit im Rahmen der faktischen Umkehrmassgeblichkeit nicht durch entsprechende Auslegung des handelsrechtlichen Ermessensspielraums erklärt werden kann.¹⁴⁷⁵ Da ein solches Konzept für das revidierte Rechnungslegungsrecht abgelehnt wird, liegen überzeugende Gründe vor, die Verbuchung eines Warendrittels in der Handelsbilanz als handelsrechtswidrig zu beurteilen.

3.4.1.4. Konsequenz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung

- 390 Es stellt sich deshalb die Frage, ob das Warendrittel trotz fehlender handelsrechtlicher Verbuchung infolge Handelsrechtswidrigkeit steuerrechtlich weiterhin erlaubt wird. Zu bedenken ist diesbezüglich, dass zum einen mit Art. 29 Abs. 1 Bst. b bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. b DBG ausdrückliche steuerge-

¹⁴⁷² Botschaft Rechnungslegung, 1711.

¹⁴⁷³ ALTORFER/DUSS/FELBER, Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts, Rz. 64; ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 537; NÖSBERGER/BOEMLE, Konzeption Rechnungslegungsrecht Teil 1, 17; SCHNEIDER/GOLDMANN, 913.

¹⁴⁷⁴ Vgl. Rz. 70 ff.

¹⁴⁷⁵ Vgl. ausführlich Rz. 155 ff. zum Nachfolgenden.

setzliche Grundlagen für eine Berücksichtigung des Warendrittels vorliegen. Zum anderen kann die Massgeblichkeit der Handelsbilanz nur so lange gelten, als steuerliche Regelungen keine abweichende Bilanzierung vorsehen. Aus diesem Grund würde es nach hier vertretener Ansicht gegen Treu und Glauben verstossen, wenn die fehlende handelsrechtliche Buchmässigkeit für ein allfälliges steuerrechtliches Verbot eines Warendrittels herbeigezogen würde, obschon die Zulässigkeit eines provisorischen Warendrittels der Auslegung von Art. 29 Abs. 1 Bst. b bzw. 63 Abs. 1 Bst. b DBG entspricht. Vielmehr kann die steuerrechtliche Gewinnermittlung auf Basis einer gesetzlichen Verankerung aus ausserfiskalischen Beweggründen auch darüber hinausgehen, was handelsrechtlich als zulässig erachtet wird.¹⁴⁷⁶ Es besteht in diesem Fall eine steuerrechtliche Korrektornorm zugunsten des Steuerpflichtigen, deren Verbuchung in der Steuerbilanz erfolgt und damit von den Steuerbehörden nachvollzogen werden kann. Damit wird dem Konzept der Einheitsbilanz nicht entsprochen.¹⁴⁷⁷ Dieser Faktor kann aber nur insofern eine Rolle spielen, als Sinn und Zweck der Normierungen der einzelnen rechtlichen Teilordnungen eine solche Auslegung erlauben, was im Falle des Warendrittels zumindest zweifelhaft scheint, weshalb eine Divergenz zwischen Handels- und Steuerbilanz im Einzelfall besteht.

3.4.2. Pauschaladelkredere

3.4.2.1. Allgemeines

Ohne besonderen Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Wertverlusten oder Risiken lässt die Praxis aus verfahrensökonomischen Gründen eine pauschale Wertberichtigung der Forderungen aus Lieferung und Leistung sowie übrigen Forderungen zu.¹⁴⁷⁸ Es handelt sich infolgedessen nicht um eine im Einzelfall sachlich begründete und belegte, sondern pauschale Wertberichtigung mit dem Zweck, das Ausfallrisiko gesamthaft abzudecken.¹⁴⁷⁹ Gemäss Praxis der EStV betragen die Pauschalansätze für die direkte Bundessteuer 5 % auf inländische bzw. 10 % auf ausländische Guthaben.¹⁴⁸⁰ Kantonale Praxen verwenden vereinzelt abweichende oder darüber hinausgehende Wertansätze. So sieht bspw. der Kanton St. Gallen ein Pauschaladel-

¹⁴⁷⁶ Vgl. Rz. 206.

¹⁴⁷⁷ Vgl. Rz. 238 ff.

¹⁴⁷⁸ Vgl. BGer 2C_1101/2014, 2C_1104/2014 v. 23.11.2015, E. 6.3.2; BGer 2C_243/2012, 2C_244/2012 v. 12.7.2012, E. 2.1; BLUMENSTEIN/LOCHER, 312; HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 90; REICH/ZÜGER /BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 32; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 36.

¹⁴⁷⁹ BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 876.

¹⁴⁸⁰ Statt vieler BGer 2C_1101/2014, 2C_1104/2014 v. 23.11.2015, E. 6.3.2.

krederere von 10 % sowohl für auf Schweizer Franken als auch auf ausländische Währung lautende Forderungen vor oder der Kanton Zürich erlaubt für Inländerforderungen und Ausländerforderungen ein Delkredere von 10 % bzw. 20 %.¹⁴⁸¹ Gesetzliche Grundlage für das Pauschaldelkredere bildet mit Art. 29 Abs. 1 Bst. b bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. b DBG dieselbe Norm wie für das Warendrittel. Es handelt sich folglich um eine provisorische Wertberichtigung, die anhand des Forderungsbestands am Bilanzstichtag jährlich neu berechnet werden muss. Dem Steuerpflichtigen steht es dabei offen, für Forderungen, die einem höheren Wertverlustrisiko unterliegen, eine Einzelbewertung vorzunehmen und gleichzeitig die davon nicht betroffenen Forderungen mit einem Pauschaldelkredere abzugelten.¹⁴⁸² Nicht gestattet ist hingegen, auf einer Forderung gleichzeitig eine spezifische Einzelbewertung und das Pauschaldelkredere vorzunehmen. Gemäss REICH/ZÜGER/BETSCHART würde eine konsequente Umsetzung dieses gemischten Vorgehens zudem voraussetzen, dass Forderungen, die keinem Delkredererisiko unterliegen, ebenfalls ausgeschieden werden und keiner pauschalen Wertberichtigung unterliegen.¹⁴⁸³ Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die als uneinbringlich gelten, dürfen im Vergleich dazu, ausserplanmässig abgeschrieben werden, wobei dieses Vorgehen i.d.R. erst zugelassen wird, wenn der Verlust endgültig erscheint.¹⁴⁸⁴

3.4.2.2. *Pauschaldelkredere als ausserfiskalische Zielsetzung*

392 Da das Pauschaldelkredere ohne Nachweis eines begründeten Ausfallrisikos mit einem hohen Prozentsatz zugelassen wird, handelt es sich um eine steuervergünstigende Massnahme aus verwaltungsökonomischen Gründen.¹⁴⁸⁵ Sie wäre aus Sicht des Totalgewinnprinzips nicht erforderlich, weil tatsächliche Wertverluste einzeln vorgenommen werden. Mittels eines praktikablen Ansatzes werden mit dem Pauschaldelkredere die Schwierigkeit und der Aufwand, das Kreditausfallrisiko für jede einzelne Forderung individuell zu messen,

¹⁴⁸¹ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 127.

¹⁴⁸² Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 538; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 36; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 32 m.w.H.

¹⁴⁸³ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 32. In diesem Zusammenhang ist kantonal nicht unbestritten, ob das Pauschaldelkredere für Forderungen aus Lieferung und Leistung zwischen Konzerngesellschaften als nahestehende Personen zur Anwendung gelangt. Während der Kanton Zürich bei gruppeninternen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, ein Pauschaldelkredere zulässt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 128), lehnen z.B. die Kantone St. Gallen (StB SG, 41 Nr. 6) und Zug (StB ZG, 40.2.1) ein solches i.d.R. ab.

¹⁴⁸⁴ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 28 DBG Rz. 49.

¹⁴⁸⁵ BENZ, 239 m.w.H.

gelöst. Folglich entstehen in der Differenz zwischen dem pauschalen Wertabschlag und dem tatsächlichen Forderungsrisiko stille Willkürreserven¹⁴⁸⁶, die einer periodengerechten Besteuerung entgegenstehen. Dem dadurch anfallenden steuerlichen Zins- und Liquiditätseffekt der Willkürreserven aus dem Pauschaldekredere steht grundsätzlich die betriebswirtschaftliche Sichtweise gegenüber, dass hohe Forderungsbestände Liquidität binden, weshalb angestrebt wird, sie zur Optimierung des gebundenen Betriebsvermögens zeitnah in Liquidität (*free cashflows*) zu wandeln und deshalb minimal zu halten.¹⁴⁸⁷ Der Zins- und Liquiditätsvorteil aus einem erhöhten Forderungsbestand steht folglich u.U. mit Überlegungen des internen Rechnungswesens und der Liquiditätssteuerung im Konflikt.

Im Vergleich zum Warendrittel kann das Pauschaldekredere über alle Branchen hinweg von jedem Unternehmen mit ausstehenden Forderungen genutzt werden, sodass keine Gleichbehandlungsproblematik der Steuerpflichtigen besteht.¹⁴⁸⁸ Sodann scheint ein Ansatz von 5 % bis 10 % eher mit einem pragmatischen und verhältnismässigen Wertabschlag vereinbar als eine Reduktion um 33 % im Rahmen des Warendrittels. Es scheint in diesem Zusammenhang grundsätzlich auch sachgerecht, auf Fremdwährung lautende Forderungen wegen des Währungsrisikos und der mutmasslich höheren Einziehungskosten mit einer höheren pauschalen Wertberichtigung zu versehen. Ein Problemfeld besteht nach hier vertretener Ansicht allerdings bei einer übermässigen Höhe des zulässigen Abschlages. Folgt man z.B. der Zürcher Praxis¹⁴⁸⁹, wird jede fünfte ausländische Forderung als nicht einbringlich erachtet, was das betriebswirtschaftliche Geschäftsmodell eines jeden Unternehmens infrage stellen würde. In diesem Fall ist der Wertabschlag weder notwendig noch verhältnismässig und deckt sich folglich auch nicht mehr mit dem Vereinfachungsgedanken. Da Art. 29 Abs. 2 bzw. Art. 63 Abs. 2 DBG von geschäftsmässig begründeten Wertberichtigungen (Rückstellungen) spricht, würde sich in diesen Fällen folglich auch eine strengere Praxis als die bisherige rechtfertigen.¹⁴⁹⁰

393

¹⁴⁸⁶ BENZ, 239.

¹⁴⁸⁷ In der Praxis führt das bisweilen dazu, dass grössere Unternehmen zur Verbesserung des Debitorenmanagements ihre ausstehenden Forderungen entgeltlich an einen Faktor übertragen (sog. *factoring*; vgl. HUGUENIN/HUBER-PUTSCHERT, Inomminatkontrakte Rz. 61 ff.; HWP, 143 ff.).

¹⁴⁸⁸ Vgl. Rz 387.

¹⁴⁸⁹ Vgl. Rz 391.

¹⁴⁹⁰ Gl.M. NEUHAUS, 32.

3.4.2.3. *Handelsrechtskonformität des Pauschaldekredere*

394 Wie für das Warendrittel wird die handelsrechtliche Zulässigkeit des Pauschaldekredere in der Literatur für das revidierte Rechnungslegungsrecht nicht hinterfragt, sondern aufgrund der Umkehrmassgeblichkeit als erlaubt erachtet.¹⁴⁹¹ Nach dem Einzelbewertungsprinzip wäre grundsätzlich für jede Forderung einzeln die Werthaltigkeit festzulegen, um damit allfälligen Wertberichtigungsbedarf zu bestimmen. Da i.d.R. für Forderungen die Bedingungen der Gleichartigkeit und Üblichkeit erfüllt sind, kann eine Gruppenbewertung vorgenommen werden, sodass bspw. die Unterteilung in Forderungen auf Schweizer Franken oder Fremdwährung lautend oder nach Fälligkeit zweckmässig erscheint.¹⁴⁹² Abhängig von der Grösse und des Geschäftsmodells existiert eine Vielzahl von ausstehenden Forderungen, sodass es betriebswirtschaftlich zweckmässig erscheint, das Ausfall- und Kreditrisiko pauschal abzugelten, da es aufgrund der Datenlage für ein Unternehmen beinahe unmöglich ist, das Risiko eines jeden Debtors einzeln zu beurteilen.¹⁴⁹³ Nur für konkrete, bekannte Risiken eines Ausfalls des Schuldners eignet sich eine Einzelbewertung. Basis für die Ermittlung der pauschalen Wertberichtigung bilden grundsätzlich die Erfahrungen aus der Vergangenheit unter der Berücksichtigung der erwarteten Entwicklung.¹⁴⁹⁴ Folglich handelt es sich um einen geschätzten Wert, der dem Bilanzierenden einen bestimmten Ermessensspielraum bietet. In Bezug auf das steuerliche Pauschaldekredere lässt sich deshalb erkennen, dass die pauschale Berücksichtigung von Wertverlusten für Forderungen einer handelsrechtskonformen Methodik entspricht, die dem Imparitätsprinzip gerecht wird. Durch entsprechende Erläuterungen über die Höhe im Anhang ist zudem gewährleistet, dass die Informations- und Rechenschaftsfunktion gewahrt bleibt. Vorteil pauschaler Sätze ist, dass sie einfach zu handhaben, nachzuvollziehen und zu überprüfen sind und damit eine verwaltungsökonomische, objektivierte Lösung bieten, die darüber hinaus die Möglichkeit einer einheitlichen Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz erlaubt. Im Gegenzug führen diese Ansätze mit zunehmender Höhe mangels sachlicher Begründung zur Bildung von Willkürreserven, die nicht mit den Rechnungslegungszwecken übereinstimmen. Sie stehen in diesem Fall mit einer zuverlässigen Darstellung der Vermögens- und Ertragslage sowie den GoR der sachlichen und zeitlichen Periodenabgrenzung (Art. 958b

¹⁴⁹¹ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 538; Botschaft Rechnungslegung, 1711; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 51; HWP, 204; NEUHAUS/SCHNEIDER, 817; SCHNEIDER/GOLDMANN, 913; kritisch BÖCKLI, Auswirkungen auf die Gewinnsteuer, 236 f.

¹⁴⁹² Vgl. zu den Kriterien der Gleichartigkeit und Branchenüblichkeit oben Rz. 310 ff.

¹⁴⁹³ BOEMLE/LUTZ, 311; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 51.; HWP, 142.

¹⁴⁹⁴ BEHR/LEIBFRIED, 270; BOEMLE/LUTZ, 311; HWP, 142.

OR), der Vorsicht (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR) und Verlässlichkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 OR) in Konflikt.

Im Sinne eines Kompromisses scheint es folglich sachgerecht, die Wertansätze von 5 % für Inland- bzw. 10 % für Auslandsforderungen für die pauschalen Wertberichtigungen als handelsrechtskonform unter Art. 960a Abs. 3 OR zu beurteilen. Zwar werden damit in einem gewissen Ausmass Willkürreserven gebildet, die aber durch die Grenzwerte eingeeengt werden und damit gleichzeitig den handelsrechtlichen Ermessensspielraum für die Schätzung objektivieren. Der begründete Nachweis eines darüber hinausgehenden Risikos im Einzelfall muss handels- als auch steuerrechtlich dabei jederzeit offenstehen. Demgegenüber scheinen höhere pauschale Wertansätze, wie sie bspw. der Kanton Zürich kennt, handelsrechtlich fragwürdig, weil sie sich i.d.R. nicht mehr mit einem sachlich begründeten Ausfall- und Kreditrisiko begründen lassen, sondern zu einer beträchtlichen Bildung von willentlich gebildeten Reserven führen. Sie stehen damit in Widerspruch zur handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption und können nur mit zusätzlichen Wertberichtigungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens gemäss Art. 960a Abs. 4 OR gerechtfertigt werden.¹⁴⁹⁵ Das Pauschaldelkredere ist in diesem Umfang handelsrechtswidrig und kann in der Handelsbilanz nicht berücksichtigt werden.

395

4. Schwankungsreserven infolge Bewertung nach Art. 960b OR

4.1. Funktionsweise der Schwankungsreserve

Wie vorhergehend aufgezeigt, erfährt die Fortführung zu Anschaffungs- und Herstellungskosten in der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch Art. 960b OR eine Abweichung, da Aktiven mit Börsenkurs oder einem beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt in der Folgebewertung zum Kurs- oder Marktwert angesetzt werden dürfen.¹⁴⁹⁶ Als Resultat der Bewertung tritt grundsätzlich auf jeden Bilanzstichtag eine erfolgswirksame Realisation ein, die sich abhängig vom Börsen- oder Kurswert in einer Wertsteigerung oder -minderung niederschlägt. Um den künftigen Schwankungen und der Volatilität im Kursverlauf für die Bewertung dieser Aktiven Rechnung zu tragen, dürfen Unternehmen bei einer entsprechenden Bilanzierung gemäss Art. 960b Abs. 2 OR erfolgswirksame Wertberichtigungen vornehmen. Demnach soll mit der Bildung einer sog. Schwankungsreserve die Abhängigkeit von unternehmensexternen Indikatoren durch die Bewertung zum Markt-

396

¹⁴⁹⁵ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 538; SCHNEIDER/GOLDMANN, 913.

¹⁴⁹⁶ Vgl. ausführlich Rz. 259 ff.

oder Börsenpreis für den Bilanzierenden zumindest teilweise geglättet werden.¹⁴⁹⁷ Die Schwankungsreserve deckt dabei keine bestehenden, einmaligen Wertverluste infolge Überbewertung ab, sondern schafft einen «Korridor für künftige Wertschwankungen».¹⁴⁹⁸ So werden mit der Schwankungsreserve zunächst aufgedeckte stille Reserven gebildet, die zukünftige Schwankungen im Rahmen der Börsen- oder Kurswerte ohne Beeinträchtigung der Erfolgsrechnung neutralisieren, weil bei fallenden Werten bis zur unteren Grenze der Schwankungsreserve kein neuer Aufwand entsteht und umgekehrt bei steigenden Werten bis zur oberen Grenze der Schwankungsreserve kein Ertrag realisiert wird.¹⁴⁹⁹ Damit handelt es sich nicht um eine tatsächliche Wertberichtigung nach Art. 960a Abs. 3 OR.¹⁵⁰⁰ Gleichwohl wird eine Schwankungsreserve aufgrund des gesetzlichen Wortlauts als Wertberichtigung direkt oder indirekt beim betreffenden Aktivum abgezogen und nicht als Fremdkapitalposten¹⁵⁰¹ oder Reserve im Eigenkapital¹⁵⁰² ausgewiesen. Sie erfüllt weder die Definition einer Verbindlichkeit nach Art. 959 Abs. 5 OR noch Rückstellung gemäss Art. 960e Abs. 2 OR und ein Ausweis als Eigenkapitalreserve steht infolge erfolgsneutraler Verbuchung in das Eigenkapital dem Vorsichtsprinzip entgegen und ist deshalb systemfremd.¹⁵⁰³

- 397 Über die konkrete Berechnung der Schwankungsreserve schweigt das Gesetz. Die Reserve findet lediglich eine Begrenzung nach unten, wonach der Umfang der Schwankungsreserve den Anschaffungswert als auch den allenfalls tieferen Kurs- oder Börsenwert nicht unterschreiten darf (Art. 960b

¹⁴⁹⁷ LIPP, Art. 960b OR Rz. 35.

¹⁴⁹⁸ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 386.

¹⁴⁹⁹ Beispielhaft lässt sich diese Vorgehensweise wie folgt darstellen: Die X-AG erwirbt eine kotierte Aktie im Laufe des Jahres x_0 zum Wert von 100. Am Bilanzstichtag x_0 weist sie einen Wert von 200 auf, sodass der Bilanzierende sie nach Art. 960b Abs. 1 OR zum Wert von maximal 200 bilanzieren muss, sodass ein Ertrag von 100 erfolgswirksam erfasst werden müsste. Mittels einer Schwankungsreserve in der maximalen Höhe von 100 kann der Ertrag von 100 vollständig neutralisiert werden. Am Bilanzstichtag x_1 weist die Aktie einen Wert von 150 an, sodass der Ansatz der Aktie bei einer Bewertung gemäss Art. 960b Abs. 1 OR 150 beträgt. Die Wertabnahme von 50 wird aufgrund der gebildeten Schwankungsreserve von 100 ohne Beeinflussung der Erfolgsrechnung verbucht (vgl. die Beispiele bei HÜTTCHE, Art. 960b OR Rz. 29 Beispiel 2). Die Schwankungsreserve besteht in diesem Fall nur noch in der Höhe von 50.

¹⁵⁰⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 386; HÜTTCHE, Art. 960b OR Rz. 27; LIPP, Art. 960b OR Rz. 38.

¹⁵⁰¹ LIPP, Art. 960b OR, Rz. 39, wonach eine Schwankungsreserve die Kriterien einer Wertberichtigung nicht erfüllt, weshalb ein Wahlrecht besteht, sie alternativ im Fremdkapital auszuweisen.

¹⁵⁰² HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 615 f. mit Beispielen.

¹⁵⁰³ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 386; HÜTTCHE, Art. 960b OR Rz. 30; HWP, 205; NEUHAUS/HAAG, Art. 960b OR Rz. 20.

Abs. 2 OR).¹⁵⁰⁴ Das Niederstwertprinzip ist folglich auch für die Bewertung von Aktiven mit Börsen- oder Marktwerten massgebend. Dennoch steht dem Bilanzierenden für die Bildung der Schwankungsreserve ein beachtlicher Ermessensspielraum zur Verfügung, weil er bei steigenden Kurs- oder Marktwerten die gesamte Wertsteigerung bis zum Bilanzstichtag in die Schwankungsreserve umwandeln kann, um damit entweder einperiodische Ziele oder auch mehrperiodische Modelle zur Verstetigung des Gewinns zu erreichen.¹⁵⁰⁵ Eine Einschränkung erfährt die unternehmensindividuelle Festlegung der Schwankungsreserve dadurch, dass nach dem Stetigkeitsprinzip eine einheitliche Anwendung nach selbst festgelegten Regeln gelten muss.¹⁵⁰⁶ Für LIPP empfiehlt sich für die Ermittlung des Umfangs der Schwankungsreserve der Verweis auf Swiss GAAP FER, in denen das Instrument für Vorsorgeeinrichtungen aufgrund der Verpflichtung der Vermögensanlagenbewertung zum Marktwert angewendet werden darf.¹⁵⁰⁷ Demzufolge soll sich die Bemessung der Schwankungsreserve basierend auf finanzökonomischen Überlegungen und aktuellen Gegebenheiten kontinuierlich anhand vom Stiftungsrat festgelegter Bestimmungen ergeben.¹⁵⁰⁸ Adaptiert man diesen Gedanken auf die Schwankungsreserve nach Art. 960b Abs. 2 OR sollte ausgehend von den Erfahrungen aus der Vergangenheit für eine sachlich begründete Schwankungsreserve die zukünftige Entwicklung der Börsen- und Marktwerte durch den Bilanzierenden geschätzt werden, ohne dass willentlich Reserven aufgebaut werden, die sich nicht mit einer vorsichtig geschätzten und zu erwartenden Entwicklung der Preise decken.¹⁵⁰⁹

Dem Einzelbewertungsprinzip entsprechend ist dabei grundsätzlich auf die Anschaffungskosten jedes einzelnen Vermögenswerts abzustellen. Aus diesem Grund ist bei einer tatsächlichen Realisation der nach Art. 960b OR bewerteten Vermögenswerte durch Veräusserung aus der Unternehmenssphäre die Schwankungsreserve für den entsprechenden Vermögenswert aufzulösen, da der sachlich begründete Zusammenhang zwischen Existenz der Schwankungsreserve und Vermögenswert entfällt. Eine Beibehaltung der Reserve würde der Bildung von Willkürreserven zur Sicherung des dauernden Gedei-

398

¹⁵⁰⁴ Zurückkommend auf das vorhergehende Beispiel (Fn. 1499) weist die kotierte Aktie im Jahr x_2 einen Börsenpreis von 125 auf, sodass die noch bestehende Schwankungsreserve von 50 erfolgsneutral um 25 aufgelöst werden kann und höchstens noch 25 beträgt. Beträgt der Kurswert im Jahr x_3 75, erfolgt eine erfolgswirksame Korrektur von 25 plus eine erfolgsneutrale Auflösung der Schwankungsreserve von 25.

¹⁵⁰⁵ HÜTTSCHE, Art. 960b OR Rz. 28.

¹⁵⁰⁶ LIPP, Art. 960b OR Rz. 35.

¹⁵⁰⁷ LIPP, Art. 960b OR Rz. 34; vgl. ausführlich Swiss GAAP FER 26.

¹⁵⁰⁸ LIPP, Art. 960b OR Rz. 35.

¹⁵⁰⁹ Ob die Ressourcen und das Wissen für eine solche Analyse für alle Anwender des Rechnungslegungsrechts vorhanden sind, scheint zumindest fragwürdig. Sachgerecht erscheinen demgemäss Pauschalregeln (vgl. Rz. 404).

hens gemäss Art. 960a Abs. 4 OR gleichkommen, was nach hier vertretener Ansicht handelsrechtswidrig ist.¹⁵¹⁰ Sodann scheint es wegen der Abkopplungsthese zwingend, dass nicht nur die Höhe der Schwankungsreserve, die nach Art. 960b Abs. 2 OR in der Bilanz oder im Anhang gesondert ausgewiesen werden muss, sondern auch ihre Herleitung und Bewertungskriterien im Anhang offengelegt werden.

4.2. Übereinstimmung mit den Rechnungslegungszwecken

399 Als Widerspruch zum handelsrechtlichen Realisationsprinzip stellt die Fortführung zu Markt- oder Börsenkursen generell ein systemfremdes Instrument dar, was konsequenterweise auch für die Schwankungsreserve gelten muss. Die Funktionsweise der Schwankungsreserve zeigt, dass es sich dabei um ein reines «Schönwettermodell»¹⁵¹¹ handelt, das so lange die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten ermöglicht, als sich der Kurs- oder Marktwert über den Anschaffungskosten bewegt, währenddessen bei einem Preiszerfall unter die Anschaffungskosten das Niederstwertprinzip eine erfolgswirksame Verbuchung erfordert. Als Vergangenheitsrechnung kann die handelsrechtliche Rechnungslegung keine künftigen, u.U. eintreffenden Wertkorrekturen vornehmen. Diese widersprechen selbst dem Imparitätsprinzip, weil die Risiken und Gefahren noch nicht einmal bestehen. Es handelt sich um willkürliche Reserven, die dem Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungszweck und auch der sachlichen und zeitlichen Zuordnung von Aufwendungen zuwiderlaufen.¹⁵¹² Infolgedessen wird die Schwankungsreserve einer Wertberichtigung als einmaliger, anderweitiger Wertverlust nicht gerecht.

400 Aus Perspektive der Informationsfunktion ist die Schwankungsreserve nicht mit dem Zweck der Norm von Art. 960b OR, dass Aktiven zum Markt- oder Börsenkurs bewertet werden dürfen, vereinbar. Die nach einer *true and fair view* und *fair presentation* der anerkannten Standards strebende Bewertung zum Verkehrswert nach Abs. 1 wird ad absurdum geführt, wenn der Bilanzierende im nachfolgenden Abs. 2 selbst wählen kann, in welchem Bereich zwischen Anschaffungskosten und Börsen- bzw. Marktwert sich der tatsächlich bilanzierte Wert bewegt.¹⁵¹³ Es entsteht durch dieses Element der Willkür neben dem Verstoss gegen die zuverlässige Darstellung der Ertrags- und

¹⁵¹⁰ Vgl. Rz. 70 ff.

¹⁵¹¹ HÜTTSCHE, Art. 960b OR Rz. 29.

¹⁵¹² Aus Sicht der Ausschüttungsbemessungsfunktion ist die Schwankungsreserve zumindest dahingehend vorteilhaft, dass die nicht realisierten Wertsteigerungen nicht ausgeschüttet werden können.

¹⁵¹³ Ähnlich LIPP, Art. 960b OR Rz. 36, wonach durch die Möglichkeit der Schwankungsreserve einerseits die beabsichtigte Transparenz grundsätzlich relativiert wird und andererseits die Rechnungslegung ein Element der Willkür erhält.

Vermögenslage auch eine Diskrepanz zum GoR der Verlässlichkeit, weil willentliche Wertbeeinflussungen durch den Bilanzierenden möglich werden. Um diesen Konflikt zu mildern, sollten aus dem Blickwinkel der Informationsbilanz Schwankungsreserven entweder ganz verboten oder zumindest nur in diesem Ausmass gestattet werden, als sachlich begründete Wertschwankungen zu erwarten sind, deren Herleitung im Anhang aus Transparenzgründen offenzulegen wäre.

4.3. Konformität mit der steuerlichen Gewinnermittlung

Für eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteht für die Vornahme einer Schwankungsreserve kein Erfordernis, weil nicht eine bereits verursachte und damit eingetretene Wertminderung vorliegt, sondern eine künftige, mögliche durch Reservenbildung antizipiert wird. Es gibt keinen Hinweis auf unsichere und zweifelhafte Werte, sodass sich keine tatsächliche Abnahme der Leistungsfähigkeit des Unternehmens ereignet, die eine entsprechende Aufwandverbuchung als Folge des Totalgewinnprinzips rechtfertigt. Im Gegenteil liegt u.U. sogar eine Verletzung des Totalgewinnprinzips vor, wenn die Schwankungsreserve für einen bestimmten Vermögenswert trotz seiner echten Realisation im Zeitpunkt der Veräusserung nicht aufgelöst, sondern weitergeführt wird, obschon für die Wertberichtigung kein sachlicher Grund vorliegt.¹⁵¹⁴ Sodann scheint die Bildung von Wertberichtigungen zum Ausgleich von Kurs- oder Marktschwankungen unvereinbar mit dem Periodizitätsprinzip, weil einerseits aufwandwirksame Verbuchungen in Perioden vorgenommen werden, in denen keine effektive Beeinträchtigung vorliegt und andererseits in Perioden mit einem effektiven Wertverlust im Rahmen der Schwankungsreserve eine erfolgsneutrale Bilanzierung erfolgt. Auf diese Weise wird eine periodengerechte Erfassung der Aufwendungen verunmöglicht. Da bei einer Bewertung zum Börsen- oder Kurswert der Steuerpflichtige die Höhe der Schwankungsreserve grundsätzlich selbst festlegen kann, wird sodann eine verlässliche, gleichmässige und objektivierte Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verhindert. Aus diesem Grund kann eine Schwankungsreserve steuerrechtlich lediglich als ausserfiskalische Praktikabilitätslösung mit klar festgelegten Pauschalansätzen infrage kommen.¹⁵¹⁵

Zu beachten ist, dass mit Art. 29 Abs. 1 Bst. b bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. b DBG eine gesetzliche Grundlage existiert, die Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens verbunden sind, als steuerliche Wertberichtigungen erlaubt. Da der Anwendungsbereich von Art. 960b OR auf das Umlaufver-

¹⁵¹⁴ Vgl. Rz. 398.

¹⁵¹⁵ Gl.M. REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 33a; wohl ebenfalls RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 58 DBG Rz. 28.

mögen beschränkt ist und mit dem Warendrittel sowie dem Pauschaldeckreder mit diesem Artikel weitere Wertkorrekturen aus ausserfiskalischen Zwecken ohne Nachweis eines effektiven Wertverlustes zugelassen werden, scheint folglich eine Subsumtion der Schwankungsreserve unter dieser Form der steuerlichen Wertberichtigung als Teil der Rückstellungen denkbar.¹⁵¹⁶ Insbesondere entspricht die Schwankungsreserve provisorischen Wertkorrekturen, die nur vorübergehend gewährt sowie jährlich angepasst werden und beim Ausscheiden des Vermögenswerts infolge echter Realisation mangels geschäftsmässiger Begründetheit nach Abs. 2 aufgelöst werden können.¹⁵¹⁷ Dementsprechend setzen sich gewisse Lehrmeinungen mit der Begründung des Massgeblichkeitsprinzips für eine vollumfängliche steuerliche Akzeptanz der Schwankungsreserve ein.¹⁵¹⁸ Gemäss ALTORFER/DUSS/FELBER würde ein steuerliches Verbot der Abzugsfähigkeit das gesetzlich verankerte Informationsziel zur Bewertung nach dem Börsen- oder Marktwert verunmöglichen, weil aufgrund des Steuereffekts die Bilanzierenden eine solche Bewertung nicht vornehmen würden, weshalb zum Zwecke der Informationssteigerung der Rechnungslegung die Schwankungsreserve steuerlich zu akzeptieren sei.¹⁵¹⁹ Dazu komme, dass aufgrund von Rechtsgleichheitsüberlegungen Unternehmen, die ihre Mehrwerte durch Verzicht auf die Anwendung des Wahlrechts von Art. 960b OR verschleiern, nicht besser gestellt werden sollen als diejenigen, die durch Bewertung zum Markt- oder Börsenpreis die Transparenz zur Darstellung der Vermögenslage erhöhen.¹⁵²⁰ Dagegen wenden REICH/ZÜGER/BETSCHART ein, dass die Schwankungsreserve handelsrechtlich nicht erforderlich ist und deshalb steuerrechtlich nicht abgezogen werden kann.¹⁵²¹ Vielmehr war ihres Erachtens bereits unter dem alten Rechnungslegungsrecht für Wertschriften mit Kurswert eine Bewertung zum Verkehrswert ohne gleichzeitige Neutralisierung durch eine Schwankungsreserve gestattet, sodass eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Schwankungsreserve mit der postulierten Steuerneutralität im Konflikt stehen würde, da unter dem neuen Recht steuerbare Gewinne nun mittels Schwankungsreserven eliminiert werden können.¹⁵²² Demnach kommen für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Schwankungsreserve lediglich pauschale Wertberichtigungen aus Praktikabilität infrage, die von zahlreichen Kantonen bereits bisher für die Wertschriftbestände von Banken vorgesehen werden.¹⁵²³ Es ist davon auszugehen, dass

¹⁵¹⁶ Vgl. hierzu Rz. 385 ff.

¹⁵¹⁷ Vgl. Rz. 371 zur steuerlichen Wertaufholung.

¹⁵¹⁸ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 529 f.; SCHNEIDER/GOLDMANN, 913.

¹⁵¹⁹ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 530.

¹⁵²⁰ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 530.

¹⁵²¹ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 33a; vgl. ebenfalls SIMON, Rz. 315.

¹⁵²² REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 33a.

¹⁵²³ Z.B. Art. 18 AbV BE.

die SSK¹⁵²⁴ mit ihrem Verweis, Schwankungsreserven im Rahmen ihrer üblichen Kursschwankungen als geschäftsmässig begründet zu erachten, dieselbe Auffassung vertritt.¹⁵²⁵

Nach hier vertretener Ansicht vermag die Informationsfunktion der Rechnungslegung die steuerliche Zulässigkeit der Schwankungsreserve nicht zu rechtfertigen, weil einerseits diese Zwecksetzung für die Steuerbilanz nicht von Relevanz ist und andererseits die Bildung von Schwankungsreserven nicht mit dem Informationszweck vereinbar ist, sondern im Gegenteil diesen geradezu torpediert.¹⁵²⁶ Damit können allfällige Rechtsgleichheitsüberlegungen keine Rolle spielen, da der Bilanzierende nach Art. 960b OR durch willkürliche Wertberichtigungen den Transparenzgedanken selbst wieder aushebelt. Demgegenüber gerechtfertigt scheint das Argument der Steuerneutralität, welches allerdings nur insofern berücksichtigt werden kann, als die Schwankungsreserve tatsächlich im Widerspruch zur steuerlichen Gewinnermittlung steht. Denn im revidierten Rechnungslegungsrecht liegt mit Art. 960b Abs. 2 OR im Vergleich zum alten Recht eine handelsrechtliche Grundlage für die Bildung einer Schwankungsreserve vor, sodass wegen des Massgeblichkeitsprinzips in einem ersten Schritt die Schwankungsreserve für die Steuerbilanz greift, die aber auf ihre Steuerrechtskonformität überprüft werden muss. Mangels Übereinstimmung mit den steuerlichen Verfassungsprinzipien¹⁵²⁷ und der fehlenden geschäftsmässigen Begründetheit finden sich überzeugende Argumente für eine vollständige oder teilweise Beschränkung der Abzugsfähigkeit von diesen Wertberichtigungen zum Ausgleich von Marktschwankungen. Daran vermag die formelle Massgeblichkeit nichts zu ändern, als mit Art. 29 Abs. 2 bzw. Art. 63 Abs. 2 DBG steuergesetzliche Korrektornormen vorliegen, die eine Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründeten Rückstellungen im Sinne von Wertberichtigungen erlauben.

Trotzdem zeigt sich, dass mit Art. 29 Abs. 1 Bst. b bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. b DBG grundsätzlich eine Norm existiert, die solche Wertschwankungen auf dem Umlaufvermögen aus ausserfiskalischen, verwaltungsökonomischen Abwägungen als zulässig erachtet. Um eine einheitliche Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz zu erlauben, müssten die Steuerbehörden folglich gewisse, geschäftsmässig begründete Pauschalansätze für die Schwankungsreserve vorgeben, die im Rahmen der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit

¹⁵²⁴ SSK, 4.

¹⁵²⁵ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 529; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 33a; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 58 DBG Rz. 28.

¹⁵²⁶ Vgl. Rz. 400.

¹⁵²⁷ Vgl. Rz. 401.

auch für die Handelsbilanz benutzt werden können.¹⁵²⁸ Der Steuerpflichtige hat darauf jedoch keinen rechtmässigen Anspruch, weil eine steuerliche Zulässigkeit nur auf Kulanz der Steuerbehörden beruhen würde. Längerfristig muss die Möglichkeit zur Bildung einer Schwankungsreserve restlos aus dem Rechnungslegungsrecht gestrichen werden, weil die Norm weder mit den Zwecken der handelsrechtlichen Rechnungslegung noch einer gleichmässigen, periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit übereinstimmt.

D. Erkenntnisse und Fortsetzung

- 405 Die Untersuchung des Ansatzes und der Bewertung von Vermögenswerten bestätigt die im Kern hohe Übereinstimmung zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung. So decken sich die handelsrechtlichen Ansatzkriterien eines Vermögenswerts als zuordenbares, identifizierbares und geldwertes Nutzenpotenzial, über das man aufgrund eines vergangenen Ereignisses Verfügungsmacht ausübt und zu einem wahrscheinlichen künftigen Mittelzufluss führt, der verlässlich geschätzt werden kann, weitgehend mit den Forderungen einer gesetzmässigen, gleichmässigen und objektivierten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.¹⁵²⁹ Werden hohe Anforderungen an den Bilanzansatz von Vermögenswerten gesetzt, wird man einerseits der Abkoppelungsthese gerecht und verhindert andererseits die Besteuerung von unsicherem und zweifelhaftem Vermögen. Aus diesem Grund besteht für Vermögenswerte, welche die handelsrechtlichen Ansatzkriterien erfüllen, handels- und steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht, wie im Gegenzug für Vermögenswerte, welche die handelsrechtlichen Ansatzkriterien nicht vollständig erfüllen, ein handels- und steuerrechtliches Aktivierungsverbot vorliegt.¹⁵³⁰ Ein handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht existiert mit der Ausnahme von Art. 676 OR grundsätzlich nicht. Für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte muss sowohl handels- als auch steuerrechtlich infolge der hohen Unsicherheit ein Aktivierungsverbot gelten.¹⁵³¹
- 406 Im Rahmen der Bewertung müssen aufgrund des für beide rechtlichen Teilordnungen massgebenden Realisationsprinzips Vermögenswerte bei ihrer Erstbewertung zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt werden. Sodann wurde durch das revidierte Rechnungslegungsrecht die Relevanz

¹⁵²⁸ So legt der Kanton Solothurn in seinen Ausführungen zum neuen Rechnungslegungsrecht fest, dass für festverzinsliche Wertschriften maximal eine Schwankungsreserve von 10 % und für Aktien und Derivate in der Höhe von 20 % als geschäftsmässig begründet anerkannt wird (Steueramt SO, Rechnungslegungsrecht, 7).

¹⁵²⁹ Vgl. Rz. 281 ff. zum Nachfolgenden.

¹⁵³⁰ Vgl. Rz. 294 und 300 ff.

¹⁵³¹ Vgl. Rz. 292 f. und 303 f.

der Einzelbewertung hervorgehoben, von der nur abgewichen werden darf, sofern infolge Wesentlichkeit, Gleichartigkeit, die sich durch eine gewisse Austauschbarkeit der Vermögenswerte untereinander oder eine gemeinsame Bewirtschaftung im Tagesgeschäft auszeichnet, und Branchenüblichkeit die Vermögenswerte nicht als Gruppe zusammengefasst werden können.¹⁵³² Diese Entwicklung ist für die Übereinstimmung zwischen Handels- und Steuerbilanz begrüssenswert, weil einerseits das Steuerrecht für hochwertige Güter und insbesondere Liegenschaften und Beteiligungen stets eine strenge Einzelbewertung anstrebte, um zu verhindern, dass nicht realisierte Wertsteigerungen eines Vermögenswerts mit Wertminderungen eines anderen Vermögenswerts verrechnet oder steuerrechtlich nicht anerkannte Abschreibungen oder Wertberichtigungen auf andere Vermögenswerte übertragen werden.¹⁵³³ Andererseits entspricht dieses Vorgehen zugl. der Abkoppelungsthese, sodass unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht eine Gruppenbewertung i.d.R. nur für das Umlaufvermögen (insbesondere Vorräte und Forderungen aus Lieferungen und Leistung) infrage kommen kann. Eine ausdrückliche gesetzliche Verankerung des Einzelbewertungsprinzips für Liegenschaften, Beteiligungen und immaterielle Vermögenswerte wäre de lege ferenda wünschenswert.¹⁵³⁴

In Bezug auf die Folgebewertung finden sich demgegenüber vermehrt Unterschiede zwischen handels- und steuerlicher Gewinnermittlung. So lässt sich erkennen, dass die Begriffe Abschreibungen und Wertberichtigungen aufgrund veränderter handelsrechtlicher Terminologie nicht übereinstimmen. Das revidierte Rechnungslegungsrecht unterscheidet zwischen planmässigen Abschreibungen für abnutzbares Anlagevermögen, die wegen des alterungs- und nutzungsbedingten Wertverlustes anfallen, und Wertberichtigungen für alle anderweitigen, ausserplanmässigen Wertbeeinträchtigungen von Vermögenswerten. Steuerrechtlich werden hingegen Abschreibungen als definitive Wertverluste in ordentliche, die für abnutzbares Anlagevermögen zur Verteilung der aktivierten Anschaffungs- und Herstellungskosten analog der handelsrechtlichen Terminologie vorgenommen werden, und ausserordentliche Abschreibungen, die endgültige oder zumindest dauerhafte Wertminderungen auf den gesamten Aktiven infrage kommen, unterteilt.¹⁵³⁵ Wertberichtigungen als Unterformen der steuerlichen Rückstellungen umschreiben hingegen provisorische Wertkorrekturen, insbesondere auf dem Umlaufvermögen. Abgesehen von den veränderten Begrifflichkeiten, sodass handelsrechtliche Wertberichtigungen steuerliche ausserordentliche Abschreibungen sowie Wertberichtigungen umfassen und sich der Begriff der handelsrechtlichen Abschreibun-

407

¹⁵³² Vgl. Rz. 306 ff.

¹⁵³³ Vgl. Rz. 320 ff. zum Nachfolgenden.

¹⁵³⁴ Vgl. Rz. 325

¹⁵³⁵ Vgl. Rz. 327 ff.

gen mit den ordentlichen Abschreibungen deckt, resultieren hieraus aber keine steuerlichen Auswirkungen.¹⁵³⁶

- 408 Im Rahmen der (ordentlichen) Abschreibungen lässt sich erkennen, dass die handels- und steuerlichen Wertvorstellungen für zeitraumbezogene Abschreibungsmethoden weitgehend vereinbar sind, sodass die von der EStV vorgegebenen Abschreibungssätze für die Handelsbilanz übernommen werden können.¹⁵³⁷ Grenzen findet diese Übernahme bei einer steuerlichen Nachholung von bewusst unterlassenen Abschreibungen einerseits sowie der steuerlichen Sofortabschreibung andererseits.¹⁵³⁸ Diese ausserfiskalischen Zielsetzungen, die einer Steuervergünstigung gleichkommen und deshalb bereits mit einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nur begrenzt vereinbar sind, sind handelsrechtswidrig und können wegen der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit in der Handelsbilanz nicht akzeptiert werden. Beruht das kantonale Sofortabschreibungsverfahren auf einer expliziten steuerrechtlichen Grundlage, kann es im Rahmen der formellen Massgeblichkeit nach hier vertretener Ansicht dennoch weitergeführt werden, weil die Anlehnung an die Handelsbilanz immer unter dem Vorbehalt der Handelsrechtskonformität und abweichender steuerrechtlicher Regelungen zur Sicherstellung der Steuerrechtskonformität steht.¹⁵³⁹ Es kommt damit zu einer Diskrepanz zwischen Handels- und Steuerbilanz.
- 409 In Bezug auf handelsrechtliche Wertberichtigungen, d.h. steuerrechtlich ausserordentliche Abschreibungen und Wertberichtigungen, besteht wegen des Niederstwertprinzips für beide rechtlichen Teilordnungen das Erfordernis der Werthaltigkeitsprüfung zur Ermittlung der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten, sodass deren Prüfungsmethodik einheitlich ausfällt.¹⁵⁴⁰ Im Unterschied zur Handelsbilanz kennt das Steuerrecht ein beschränktes Wertaufholungsgebot für Wertberichtigungen gemäss Art. 29 Abs. 2 bzw. 63 Abs. 2 DBG, das grundsätzlich mit der Abkoppelungsthese vereinbar ist und deshalb in beiden rechtlichen Teilordnungen einheitlich angewendet werden sollte. Da sowohl aus Perspektive der Abkoppelungsthese als auch der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein umfassendes Wertaufholungsgebot sachgerecht wäre, besteht in diesem Aspekt *de lege ferenda* handels- und steuerrechtlicher Handlungsbedarf.¹⁵⁴¹ Zugl. verdeutlicht die Untersuchung Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz betreffend die Bilanzierung von Wertberichtigungen. Zum einen scheinen steuerliche

¹⁵³⁶ Vgl. Rz. 372 ff.

¹⁵³⁷ Vgl. Rz. 343.

¹⁵³⁸ Vgl. Rz. 345 ff. zum Nachfolgenden.

¹⁵³⁹ Vgl. Rz. 360 f.

¹⁵⁴⁰ Vgl. Rz. 362 ff.

¹⁵⁴¹ Vgl. Rz. 375 ff.

Wertberichtigungen aus ausserfiskalischen Zielsetzungen wie das Warendrittel oder das Pauschaladelkredere auf Forderungen aus Lieferung und Leistung für die Handelsbilanz nur beschränkt zulässig. Während das Warendrittel mit der Bildung von Willkürreserven gleichgesetzt werden kann und deshalb handelsrechtswidrig ist, kann das Pauschaladelkredere lediglich bis zu einem Umfang von 5 % bzw. 10 % für in- bzw. ausländische Forderungen mit der Abkoppelungsthese und damit einer vorsichtigen Bilanzierung vereinbart werden.¹⁵⁴² Wegen der ausdrücklichen steuergesetzlichen Verankerung in Art. 29 Abs. 1 Bst. b bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. b DBG ist die steuerliche Zulässigkeit für das Warendrittel und das Pauschaladelkredere unabhängig von der Handelsrechtskonformität gewährleistet. Zum anderen liegen überzeugende Gründe vor, dass die handelsrechtlich zulässige Schwankungsreserve, die bei einer Bewertung zum Börsenwert oder beobachtbarem Marktpreis in einem aktiven Markt gemäss Art. 960b OR zur Verhinderung künftiger Schwankungen und der Volatilität im Kursverlauf gebildet werden kann, steuerrechtlich keinem geschäftsmässig begründeten Aufwand entspricht.¹⁵⁴³ Dabei lässt sich erkennen, dass die Schwankungsreserve auch mit den Rechnungslegungszwecken in Konflikt steht und deshalb de lege ferenda wieder gestrichen werden sollte.¹⁵⁴⁴

¹⁵⁴² Vgl. Rz. 385 ff. zum Nachfolgenden.

¹⁵⁴³ Vgl. Rz. 401 ff. zum Nachfolgenden.

¹⁵⁴⁴ Vgl. Rz. 399 f. und 404.

§ 8 Konformität der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung betreffend Ansatz und Bewertung von Verbindlichkeiten, Rückstellungen und eigenen Kapitalanteilen

A. Passivierungsfähigkeit von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz

1. Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Handelsbilanz

1.1. Begrifflichkeiten und Systematik der Fremdkapitalpositionen

1.1.1. Verbindlichkeit

Nach dem revidierten Rechnungslegungsrecht werden Verbindlichkeiten als Fremdkapital bilanziert, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann (Art. 959 Abs. 5 OR).¹⁵⁴⁵ Der Begriff der Verbindlichkeit gilt es hierbei in zweifacher Hinsicht abzugrenzen. Einerseits umfasst die Definition als Oberbegriff sämtliche Positionen des Fremdkapitals, weil sowohl die Rückstellungen nach Art. 960e Abs. 2 OR als auch die restlichen zu bilanzierenden Posten, wie z.B. Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung oder Darlehen, die Definition von Art. 959 Abs. 5 OR erfüllen.¹⁵⁴⁶ Andererseits grenzt sich die Verbindlichkeit als eigenständige Fremdkapitalposition von den Rückstellungen ab, da Bestand, Betrag und Zeitpunkt der Fälligkeit i.d.R. bekannt sind.¹⁵⁴⁷ Mit anderen Worten besteht eine Schuld, die das Unternehmen zu einem Mittelabfluss ohne Gegenleistung in der Zukunft verpflichtet, die dem Grunde sowie der Höhe nach bestimmt und damit (zumindest beinahe) sicher ist.¹⁵⁴⁸ 410

¹⁵⁴⁵ Wiederum handelt es sich bei den Ansatzkriterien um unbestimmte, auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe, die sich in ähnlichen Formulierungen in den anerkannten Rechnungslegungsstandards wiederfinden (vgl. Rz. 54 ff.; IAS, 37.10; Swiss GAAP FER RK 17). Aufgrund der Eigenständigkeit des revidierten Rechnungslegungsrechts müssen die Ansatzkriterien aus sich selbst heraus ausgelegt werden und entsprechen keiner unmittelbaren Übernahme der anerkannten Standards.

¹⁵⁴⁶ NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 13.

¹⁵⁴⁷ RIEDERER, § 7 Rz. 76 m.w.H.; STEFANI, Art. 959 OR Rz. 42.

¹⁵⁴⁸ LIPP, Art. 959 OR Rz. 54; RIEDERER, § 7 Rz. 84.

1.1.2. Rückstellung

411 Rückstellungen beschreiben Verbindlichkeiten, deren Höhe und Zeitpunkt der Fälligkeit bis zum Bilanzstichtag unsicher, aber schätzbar sind.¹⁵⁴⁹ Sie grenzen sich von den anderen bilanzierten Verbindlichkeiten dadurch ab, dass sie bei denselben Ansatzkriterien eine gewisse Ungewissheit betreffend die Eintrittswahrscheinlichkeit des Mittelabflusses sowie die verlässliche Schätzung der Höhe aufweisen, sodass Rückstellungen lediglich wahrscheinlich und nicht ganz sicher eintreten werden.¹⁵⁵⁰ Ausdruck findet diese Unsicherheit in ihrer gesetzlichen Normierung, wonach Rückstellungen zu bilden sind, wenn vergangene Ereignisse voraussichtlich einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Art. 960e Abs. 2 OR).¹⁵⁵¹ In Kombination mit Art. 959 Abs. 5 OR müssen Rückstellungen folglich als Fremdkapitalposten ausgewiesen werden, wenn vergangene Ereignisse einen verlässlich geschätzten, wahrscheinlichen Mittelabfluss erwarten lassen.¹⁵⁵² Dem Imparitätsprinzip entsprechend dienen Rückstellungen einer periodengerechten Darstellung der Ertragslage zur Abbildung der wirtschaftlichen Lasten in der Periode der wirtschaftlichen Verursachung einerseits und einer vollständigen Darstellung der Finanzierungslage (Art. 959 Abs. 1 OR) andererseits, indem Rückstellungen als Fremdkapitalposten unsicheres Vermögen aus dem Gewinn ausscheiden.¹⁵⁵³ Inhaltlich erstrecken sich diese Rückstellungen im engeren Sinn¹⁵⁵⁴ nach Art. 960e Abs. 2 OR nicht nur auf bezüglich Eintrittswahrscheinlichkeit und Höhe der Schätzung ungewisse Verbindlichkeiten, sondern umfassen ebenfalls Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, auch wenn im revidierten Recht dieser Ausdruck gestrichen wurde.¹⁵⁵⁵ Diese entstehen, wenn aus einem noch nicht (vollständig) erfüllten Vertrag absehbare und wahrscheinliche Verluste entweder durch einen Minderzugang

¹⁵⁴⁹ BGer 6B_778/2011 v. 3.4.2012, E. 5.4.2; HWP, 64; LIPP, Art. 959 OR Rz. 50.

¹⁵⁵⁰ HWP, 213; LIPP, Art. 959 OR Rz. 54; NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 38; STENZ, Art. 960e OR Rz. 13.

¹⁵⁵¹ Vgl. IAS 37.10, demnach eine Rückstellung eine Schuld darstellt, die bezüglich Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist; Swiss GAAP FER 23.1, wonach eine Rückstellung eine auf einem Ereignis der Vergangenheit begründete wahrscheinliche Verpflichtung beschreibt, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber schätzbar ist.

¹⁵⁵² BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1015.

¹⁵⁵³ BOEMLE/LUTZ, 370.

¹⁵⁵⁴ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1017; LIPP, Art. 960e OR Rz. 12; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 15.

¹⁵⁵⁵ So verlangte Art. 669 aOR, dass Rückstellungen insbesondere vorgenommen werden müssen, um ungewisse Verpflichtungen und drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu decken. Gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1035; LIPP, Art. 960e OR Rz. 22.

an Ertrag oder Mehrabgang an Aufwand drohen.¹⁵⁵⁶ Darüber hinaus lässt der Gesetzgeber in Art. 960e Abs. 3 OR weitere Formen von Rückstellungen – sog. Rückstellungen im weiteren Sinne¹⁵⁵⁷ – ungeachtet dessen zu, ob die geforderten Ansatzkriterien für eine Rückstellung nach Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR erfüllt sind.¹⁵⁵⁸

Abzugrenzen sind Rückstellungen von den Abschreibungen und Wertberichtigungen sowie dem Eigenkapital.¹⁵⁵⁹ Eine Gemeinsamkeit zu den Abschreibungen und Wertberichtigungen existiert dahingehend, dass alle drei Formen als aufwandwirksame Verbuchungen das Eigenkapital schmälern. Während Abschreibungen und Wertberichtigungen eingetretene Wertminderungen von Vermögenswerten darstellen und deshalb die Aktivseite der Bilanz betreffen, bilden Rückstellungen künftig zu erwartende Mittelabflüsse aus einer Verpflichtung durch entsprechende Erhöhung des Fremdkapitals auf der Passivseite und periodengerechte Berücksichtigung des Aufwands ab.¹⁵⁶⁰ Im Vergleich zu Rücklagen als Teil des Eigenkapitals beschreiben Rückstellungen spezifische Verbindlichkeiten, die wahrscheinlich zu Mittelabflüssen in der Zukunft führen. Die Bildung von Rückstellungen vollzieht sich deshalb erfolgswirksam durch die Verbuchung von Aufwand und endet beim Eintritt des Mittelabflusses entweder erfolgsneutral oder erfolgswirksam und bei Nichteintritt mit entsprechender Auflösung der Rückstellung erfolgswirksam.¹⁵⁶¹ Demgegenüber entsteht die Bildung von Rücklagen stets erfolgsneutral entweder aus dem Gewinn oder aus einer Kapitaleinlage und wird erfolgsneutral aufgelöst.¹⁵⁶² Rücklagen dienen als Teil des Eigenkapitals der allgemeinen Risikoversorge des Unternehmens, ohne spezifische Risiken im Einzelfall abzudecken.

412

¹⁵⁵⁶ BENZ, 123; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1034; LIPP, Art. 960e OR Rz. 22.

¹⁵⁵⁷ LIPP, Art. 960e OR Rz. 31; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 19.

¹⁵⁵⁸ LIPP, Art. 960e OR Rz. 17; STEFANI, Art. 959 OR Rz. 46; vgl. ausführlich hierzu Rz. 423 ff.

¹⁵⁵⁹ Hinzu kommt zusätzlich die Unterscheidung von den passiven Rechnungsabgrenzungen, die sich auf Geldflüsse der unmittelbar folgenden Bilanzierungsperiode beziehen und i.d.R. sicher sind, währenddessen sich Rückstellungen auf unsichere, in künftigen Jahren zu erwartende Mittelabflüsse aus Verbindlichkeiten oder Verlusten aus schwebenden Geschäften beziehen (STOLL, 95 f.).

¹⁵⁶⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1009; STOLL, 100 f. Denkbar ist eine Kombination zwischen Rückstellung und Wertberichtigung, wenn bspw. eine Lagerhalle in Brand gerät und deshalb wertberichtigt werden muss. Ergeben sich dadurch noch darüberhinausgehende Schadenersatzforderungen durch das Nachbarunternehmen, weil dessen Produktionsgebäude durch den Brand ebenfalls zerstört wurde, muss zudem eine Rückstellung für diese Verpflichtung bilanziert werden.

¹⁵⁶¹ Vgl. STENZ, Art. 960e OR Rz. 39.

¹⁵⁶² BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1011; RIEDERER, § 7 Rz. 91; STOLL, 94.

1.1.3. Eventualverbindlichkeit

- 413 Nicht als bilanzielles Fremdkapital ausgewiesen werden Eventualverbindlichkeiten.¹⁵⁶³ Diese beschreiben rechtliche oder faktische Verbindlichkeiten, deren Mittelabfluss entweder wenig wahrscheinlich ist oder in der Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann.¹⁵⁶⁴ Da sie infolgedessen die Ansatzkriterien des wahrscheinlichen Mittelabflusses sowie der verlässlichen Schätzung nicht erfüllen, werden sie lediglich im Anhang als Eventualverbindlichkeit ausgewiesen (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 10 OR).¹⁵⁶⁵ Die Eventualverbindlichkeit beschreibt folglich keinen Ersatz einer Rückstellung, sondern die negative Abgrenzung des Rückstellungsbegriffs gegen unten.¹⁵⁶⁶

1.1.4. Vierstufensystem der Verbindlichkeiten als Fremdkapital

- 414 Im Ergebnis folgert sich für die Bilanzierung von Verbindlichkeiten als Fremdkapital ein sog. Vierstufensystem, das sich am Grad der Unsicherheit der Verpflichtung misst.¹⁵⁶⁷ Abhängig von der Wahrscheinlichkeit des Eintritts, des Zeitpunkts oder der Höhe des künftigen Mittelabflusses aus vergangenen Ereignis wird entweder die Bilanzierung einer Verbindlichkeit, einer Rückstellung, der Ausweis einer Eventualverbindlichkeit im Anhang oder kein Ausweis in der Jahresrechnung vorgenommen. Liegt eine gegenwärtige Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis vor, die zu einem künftigen Mittelabfluss führt, der betreffend Eintritt und Betrag (beinahe) sicher ist, muss eine Verbindlichkeit bzw. Schuld bilanziert werden (Stufe 1), die abhängig von der Fälligkeit als kurz- oder langfristig gegliedert wird (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 2 OR). Ist der künftige Mittelabfluss aus dem vergangenen Ereignis demgegenüber lediglich wahrscheinlich und verlässlich schätzbar, muss aufwandwirksam eine Rückstellung im engeren Sinn gebildet werden (Stufe 2). Wenn der künftige Mittelabfluss zwar als möglich, jedoch unwahrscheinlich oder nicht verlässlich schätzbar taxiert wird, wird im Anhang – ohne Ansatz in Bilanz und Erfolgsrechnung – eine Eventualverbindlichkeit vermerkt (Stufe 3). Abschliessend wird in der Jahresrechnung nichts festge-

¹⁵⁶³ Vgl. analog IAS 37.12 und Swiss GAAP FER RK.20.

¹⁵⁶⁴ Ein mögliches Beispiel beschreibt eine eingereichte Schadenersatzklage gegen das rechnungslegungspflichtige Unternehmen, die sowohl aus Sicht der Unternehmensführung als auch der beratenden Anwälte als sachlich unbegründet eingestuft wird und deshalb vor Gericht kaum eine Chance haben wird. Da der Mittelabfluss als unwahrscheinlich eingestuft wird, kann der Ausweis einer Eventualverbindlichkeit ausreichen (STENZ, Art. 960e OR Rz. 34; für weitere Beispiele HWP, 293 f.).

¹⁵⁶⁵ Botschaft Rechnungslegung, 1713 f.; HWP, 292 ff.

¹⁵⁶⁶ STENZ, Art. 960e OR Rz. 35.

¹⁵⁶⁷ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1059 ff.; BÖCKLI, Probleme und Lösungsansätze, 824 f.; HWP, 213 f.; RIEDERER, Rz. § 7 68 ff.; STENZ, Art. 960e OR Rz. 13.

halten, sofern eine mögliche Verpflichtung durch den Bilanzierenden als höchst unwahrscheinlich eingeschätzt wird (Stufe 4). Darüber hinaus werden losgelöst von diesem Vierstufensystem gewisse zusätzliche Rückstellungen im weiteren Sinne zugelassen.¹⁵⁶⁸ Es lässt sich erkennen, dass die Grenze zwischen den einzelnen Formen der Verbindlichkeiten fließend ist, sodass sich für den Bilanzierenden ein erheblicher Ermessensspielraum ergibt. Eingeschränkt werden kann dieser durch eine zweckadäquate Auslegung der Ansatzkriterien von Verbindlichkeiten und Rückstellungen, die es nachfolgend im Sinne der Abkoppelungsthese zu konkretisieren gilt.

1.2. Auslegung der Ansatzkriterien für Verbindlichkeiten und Rückstellungen im engeren Sinne nach Art. 959 Abs. 5 OR i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR

1.2.1. Aus vergangenem Ereignis resultierende Verpflichtung

Die Pflicht zur Bilanzierung einer Verbindlichkeit oder Rückstellung resultiert zum einen aus rechtlich durchsetzbaren Ansprüchen wie Verträgen oder gesetzlichen Vorschriften und zum anderen aus faktischen Verpflichtungen, denen sich der Kaufmann nicht entziehen kann oder will, sodass sich die Ermittlung der bestehenden Verpflichtungen nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise richtet.¹⁵⁶⁹ Voraussetzung bildet eine betriebliche Begründung, die sich aus einer Risikobeurteilung der unternehmensinternen und -externen Faktoren ergibt und im Einzelfall nachgewiesen werden muss.¹⁵⁷⁰ Da eine gegenwärtige Verpflichtung grundsätzlich nicht gegen sich selbst bestehen kann, weil ansonsten Schuldner und Debitor zusammenfallen, kommen für Rückstellungen im engeren Sinn und Verbindlichkeiten nur Aussenverbindlichkeiten infrage. In diesem Fall besteht ein Anspruch eines Dritten und damit eine tatsächliche gegenwärtige Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis.¹⁵⁷¹ Auf diese Weise ist eine ausreichende Objektivierung sichergestellt, die dem Bilanzierenden anderenfalls ein zu grosses Ermessen einräumt.¹⁵⁷² Die Aussenverbindlichkeiten unterscheiden sich dadurch von In-

415

¹⁵⁶⁸ Vgl. Rz. 423 ff. nachfolgend.

¹⁵⁶⁹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1019; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 771 ff.; LIPP, Art. 959 OR Rz. 45; STEFANI, Art. 959 OR Rz. 42; Wegen des Objektivierungsgrundsatzes sind für die Anerkennung von faktischen Verpflichtungen hohe Anforderungen zu stellen, d.h., das Ziel der Erfüllung der entsprechenden Verpflichtung muss anhand prüfbarer Faktoren nachgewiesen werden (BALLWIESER, § 249 HGB Rz. 11).

¹⁵⁷⁰ Vgl. RIEDERER, Rz. § 11 Rz. 156 ff.

¹⁵⁷¹ Gl.M. LIPP, Art. 960e OR Rz. 17; STEFANI, Art. 959 OR Rz. 46.

¹⁵⁷² Gl.M. BENZ, 125 f.

nenverbindlichkeiten, die Schulden des Kaufmanns bzw. der Gesellschaft gegen sich selbst betreffen und nur für Rückstellungen im weiteren Sinne infrage kommen können.¹⁵⁷³

- 416 Des Weiteren muss die gegenwärtige Verpflichtung bis zum Bilanzstichtag bereits existieren, sodass entstehende Verpflichtungen nach dem Bilanzstichtag, die bis zur Erstellung der Jahresrechnung resultieren, grundsätzlich nur im Anhang mitberücksichtigt werden (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 13 OR). Geschäftsvorfälle, die sich auf zukünftige Ereignisse oder Absichten beziehen und bis zum Bilanzstichtag noch zu keiner Verpflichtung führen, erfüllen das Ansatzkriterium des Ereignisses aus der Vergangenheit nicht und dürfen deshalb nicht in der Bilanz angesetzt werden.¹⁵⁷⁴ Es fehlt in diesem Fall an einer Kausalität¹⁵⁷⁵ zwischen dem Entstehungsgrund der aus vergangenem Ereignis bestehender Verpflichtung und einem künftigen Mittelabfluss, weshalb die Vorwegnahme von zukünftigem Aufwand für die Bildung von Rückstellungen gemäss Art. 960e Abs. 2 OR entfällt. Demgegenüber sind Rückstellungen für Verluste aus schwebenden Geschäften unter diese Bedingung zu subsumieren, weil die Verpflichtung aus einer Transaktion mit einer Gegenpartei bereits existiert.

1.2.2. Mittelabfluss in künftigen Jahren

- 417 Gemäss diesem Kriterium muss der anfallende Mittelabfluss nach dem Bilanzstichtag erfolgen, wodurch entweder eine Bilanzierung als kurz- oder langfristige Fremdkapitalposition notwendig wird (Art. 959a Abs. 2 OR). Der Begriff des Mittelabflusses umfasst grundsätzlich jegliche Abflüsse von Ressourcen, die einen wirtschaftlichen Nutzen darstellen und nicht nur diejenigen in Form von flüssigen Mitteln.¹⁵⁷⁶ Massgebend ist, dass der Abfluss der Mittel keinem entsprechenden künftigen Zugang von Mitteln als Gegenwert gegenübersteht.¹⁵⁷⁷ Dazu gehören demnach auch drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, obschon sich in diesem Fall nicht nur ein überhöhter Aufwand, sondern auch ein verminderter Mittelzugang ergeben kann. Die Nettodifferenz zwischen Leistung und Gegenleistung oder durch Auflösung des Vertrags fällt negativ aus und führt damit zu unvermeidbaren Kosten, die im

¹⁵⁷³ Vgl. Rz. 424; BENZ, 123 f.; LIPP, Art. 960e OR Rz. 17; STEFANI, Art. 959 OR Rz. 42.

¹⁵⁷⁴ LIPP, Art. 959 OR Rz. 46 f.; NEUHAUS/GERBER, Art. 959 OR Rz. 35; STENZ, Art. 960e OR Rz. 17.

¹⁵⁷⁵ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1019; RIEDERER, § 14 Rz. 190.

¹⁵⁷⁶ Diese Erkenntnis folgert sich bereits aus der französischen Gesetzesversion von Art. 959 Abs. 5 OR: «[...] un flux probable d'avantages économiques à la charge de l'entreprise [...]».

¹⁵⁷⁷ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1021; LIPP, Art. 960e OR Rz. 20; STENZ, Art. 960e OR Rz. 20.

entsprechenden Umfang die Bilanzierung einer Rückstellung rechtfertigen. Voraussetzung hierfür ist ein begründeter Nachweis des tatsächlichen Anfalls von entsprechenden Kosten.

1.2.3. Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses

Wie für die Vermögenswerte ergeben sich weder aus dem Gesetzestext noch aus den Materialien Anhaltspunkte für die Bestimmung der Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses zur Qualifikation als Verbindlichkeit.¹⁵⁷⁸ Der Wahrscheinlichkeitsbegriff ist für die Verbindlichkeiten insbesondere von Relevanz, weil neben dem Kriterium der verlässlichen Schätzung der Höhe des Mittelabflusses hiermit die Abgrenzung der Verbindlichkeit bzw. Schuld von der Rückstellung und Eventualverbindlichkeit erfolgt.¹⁵⁷⁹ Überlässt man die Beurteilung der Eintrittswahrscheinlichkeit mangels konkreter Hinweise dem Bilanzierenden, entsteht ein erheblicher Ermessensspielraum, der bei zu geringen Anforderungen an die Eintrittswahrscheinlichkeit zu einem überhöhten Ansatz von Fremdkapital und damit Willkürreserven führt. Umgekehrt besteht die Gefahr, dass infolge zu hoher Anforderungen an die Wahrscheinlichkeitsermittlung zu wenige Fremdmittel angesetzt werden und damit die Unternehmensfortführung und Kapitalerhaltung gefährdet werden.¹⁵⁸⁰ Aus diesem Grund muss der Wahrscheinlichkeitsbegriff im Sinne der Abkoppelungsthese objektiviert werden. Der Fokus liegt dabei primär bei den Anforderungen für die Rückstellungen, weil zum einen Schulden i.d.R. in ihrer Höhe und dem Zeitpunkt ihrer Fälligkeit eindeutig bestimmt werden können und zum anderen die Unterscheidung zu den Eventualverbindlichkeit konkrete Wirkungen auf die Darstellung der wirtschaftlichen Lage durch Bilanz und Erfolgsrechnung impliziert.

418

In der Literatur existieren verschiedene Ansätze zur Konkretisierung der Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses. Als Gemeinsamkeit versuchen sie i.d.R., die Eintrittswahrscheinlichkeit des künftigen Mittelabflusses prozentual in einer Skala von 0 %, d.h. Unmöglichkeit des Mittelabflusses ohne Ausweis in der Jahresrechnung (Stufe 4), und 100 %, d.h. Mittelabfluss tritt sicher ein, sodass die Verbuchung einer Verbindlichkeit erfolgt (Stufe 1), zu quantifizieren.¹⁵⁸¹ Nach den IFRS besteht die Pflicht für den Bilanzansatz einer Rückstellung, «wenn mehr dafür spricht als dagegen, d.h. die Wahrscheinlichkeit, dass das Ereignis eintritt, ist grösser als die Wahrscheinlichkeit, dass es nicht

419

¹⁵⁷⁸ Vgl. Rz. 288.

¹⁵⁷⁹ Vgl. oben Rz. 414.

¹⁵⁸⁰ Vgl. hierzu beispielhaft BGer 4A_277/2010 v. 2.9.2010 betreffend die ungenügende Bildung von Rückstellungen mit Bezugnahme auf die anerkannten Rechnungslegungsstandards (Vgl. Rz. 44).

¹⁵⁸¹ Vgl. Rz. 414.

eintritt.»¹⁵⁸² Mathematisch ist nach dieser More-likely-than-not-Methodik¹⁵⁸³ folglich ab einer Eintrittswahrscheinlichkeit von grösser als 50 % die Notwendigkeit einer Rückstellung im vollen Umfang des erwarteten künftigen Mittelabflusses gefordert, währenddessen für Verpflichtungen unter dieser Schwelle höchstens eine Eventualverbindlichkeit mit entsprechenden Erläuterungen im Anhang ausgewiesen wird.¹⁵⁸⁴

- 420 Ein Teil der Lehre erachtet diese IFRS-Konzeption auch für das revidierte Rechnungslegungsrecht als sachgerecht, weil sich die Rückstellungsdefinition stark an den Standards anlehnt.¹⁵⁸⁵ Demgegenüber lehnen andere Lehrmeinungen die IFRS-Methodik ab, da es sich nicht mit der kapitalerhaltenden und vorsichtigen Bilanzierung nach OR rechtfertigen lasse, für jede Eintrittswahrscheinlichkeit unter 50 % keine Bilanzierung vorzunehmen.¹⁵⁸⁶ Vielmehr muss die Eintrittsschwelle für die Rückstellungsbildung tiefer angesetzt werden, sodass bei niedrigerem prozentualem Wahrscheinlichkeitsgrad zumindest ein Teilbetrag zurückgestellt wird. In diesem Sinne fordert ein Teil der Lehre¹⁵⁸⁷, dass Rückstellungen nur anteilmässig bzw. proportional zu ihrer Eintrittswahrscheinlichkeit gebildet werden sollen, wenn sie einen gewissen Schwellenwert nicht überschreiten, indem der Rückstellungsbetrag dem Gesamtbetrag des erwarteten Mittelabflusses multipliziert mit dem Prozentsatz der Wahrscheinlichkeit des Eintretens entspricht.¹⁵⁸⁸ Hintergrund ist die fehlende Verhältnismässigkeit, wenn bei einer Eintrittswahrscheinlichkeit von 51 % eine vollständige und bei 49 % keine Rückstellung verbucht wird. BÖCKLI schlägt deshalb vor, dass zwischen einer Eintrittswahrscheinlichkeit von 25 % bis 75 % eine Rückstellung nach dem geschätzten Grad der mittleren Wahrscheinlichkeit gebildet wird.¹⁵⁸⁹ Liegt die Eintrittswahrscheinlichkeit über dem Schwellenwert von 75 % ist demgegenüber eine Verbindlichkeit in voller Höhe anzusetzen, währenddessen unter der Grenze von 25 % i.d.R. eine Eventualverbindlichkeit ausgewiesen wird.¹⁵⁹⁰ Eine ähnliche Auffassung

¹⁵⁸² IAS 37.23 deutsche Version.

¹⁵⁸³ IAS 37.15.

¹⁵⁸⁴ SCHRIMPF-DÖRGES, § 13 Rz. 31.

¹⁵⁸⁵ BOEMLE/LUTZ, 373 f.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 775 ff.; RIEDERER, § 15 Rz. 255.

¹⁵⁸⁶ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1023 f.; HWP, 216; LIPP, Art. 960e OR Rz. 19; STENZ, Art. 960e OR Rz. 25 ff.; in diesem Sinne auch BGer 4A_227/2010 v. 2.9.2010, E. 2.

¹⁵⁸⁷ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1024; STENZ, Art. 960e OR Rz. 25.

¹⁵⁸⁸ D.h., bei einer Eintrittswahrscheinlichkeit von 40 % wird nur 40 % des geschätzten, künftigen Mittelabflusses zurückgestellt (BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1024; STENZ, Art. 960e OR Rz. 25).

¹⁵⁸⁹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1025.

¹⁵⁹⁰ Anlässlich einer nur weit entfernten Möglichkeit des Eintritts erfolgt dabei kein Ausweis (HWP, 216).

scheinen das HWP und NEUHAUS/HAAG zu vertreten. Demnach wird einerseits eine Eintrittswahrscheinlichkeit unter 50 % nicht unmittelbar als unwahrscheinlich mit der Konsequenz eines Ausweises einer Eventualverbindlichkeit im Anhang verbunden, sondern es muss der Ansatz einer zumindest anteilmässigen Rückstellung geprüft werden.¹⁵⁹¹ Bei einer Eintrittswahrscheinlichkeit von über 50 % muss andererseits die gesamte Rückstellung bilanziert werden, weil ansonsten ein zu geringer Ausweis von Verbindlichkeiten und damit verbundener Verstoss gegen das Vorsichtsprinzip droht.¹⁵⁹² Gestützt wird diese Ansicht – wenn auch für das alte Rechnungslegungsrecht – von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach Rückstellungen u.U. bereits bei einer Wahrscheinlichkeit von 50 % oder darunter als zweckmässig erachtet werden.¹⁵⁹³

Ob die Wahrscheinlichkeit eines Mittelabflusses bei 40 % oder 60 % liegt, scheint im Einzelfall nach hier vertretener Ansicht nur schwer beurteilbar und lässt damit dem Bilanzierenden einen beträchtlichen subjektiven Ermessens- und damit auch Missbrauchsspielraum. Eine solche Quantifizierung scheint grundsätzlich nur für Sachverhalte denkbar, in denen auf Basis von empirischen Daten Schlüsse über die Wahrscheinlichkeitsverteilung für den Eintritt eines möglichen künftigen Mittelabflusses gezogen werden können, was bspw. für Pensionsverpflichtungen, Garantie- und Versicherungsleistungen erfüllt ist.¹⁵⁹⁴ In einer Vielzahl von Fällen handelt es sich jedoch um einzelfallspezifische Sachverhalte, für die ohne präzise Quantifizierung der Eintrittswahrscheinlichkeiten lediglich abgewogen werden kann, ob ein künftiger Mittelabfluss wahrscheinlich eintreten wird oder nicht. Folglich müssen hierfür die qualitativen Kriterien für den Bilanzansatz im Vordergrund stehen.¹⁵⁹⁵ Massgebend ist, dass die entsprechende Schätzung des künftigen Mittelab-

¹⁵⁹¹ HWP, 216; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 12.

¹⁵⁹² HWP, 216; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 12.

¹⁵⁹³ BGer 6B_778/2011 v. 3.4.2012, E. 5.4.2; BGer 4A_227/2010 v. 2.9.2010, E. 2.

¹⁵⁹⁴ BALLWIESER, § 249 HGB Rz. 13.

¹⁵⁹⁵ Hinweise hierzu bietet die Rechtsprechung des BFH, demgemäss eine Rückstellung angesetzt werden muss, wenn mehr Gründe für, als gegen das Be- oder Entstehen einer Verbindlichkeit und deren künftigen Inanspruchnahme sprechen (BFH v. 1.8.1984 I R 88/80, BFHE 142, 226 oder BStBl II 1985, 44, Rz. 35). Entscheidungsgrundlage bildet nicht alleine die Anzahl der Gründe, sondern deren qualitative Gewichtung, sodass «stichhaltige, intersubjektiv überzeugende Gründe» (MOXTER, Neue Ansatzkriterien, 1060) und keine quantifizierte Rückstellungswahrscheinlichkeit (50.1 %) für einen Rückstellungsbedarf ausschlaggebend werden (BALLWIESER, § 249 HGB Rz. 13; MOXTER, Neue Ansatzkriterien, 1060). Es muss mit dem Eintritt des Ereignisses ernsthaft gerechnet werden (BFH v. 17.7.1980 IV R 10/76 BStBl. II 1981, 669 Rz. 15), sodass aus objektiver Sichtweise im Ergebnis auch bei einer Eintrittswahrscheinlichkeit unter 50 % eine Rückstellungsbildung zweckmässig erscheinen kann, wenn ein schätzbarer Mittelabfluss wahrscheinlich ist.

flusses auf betriebswirtschaftlich nachweisbaren Grundlagen basiert und jährlich auf ihre Werthaltigkeit überprüft wird.

1.2.4. Verlässliche Schätzung der Höhe

- 422 Kann die Höhe oder die Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses nicht verlässlich geschätzt werden, weil die Verbindlichkeit so unsicher ist, dass es an ihrer begründeten Quantifizierbarkeit fehlt, kann die Verpflichtung höchstens im Anhang als Eventualverbindlichkeit mit entsprechenden Anmerkungen verbalisiert werden (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 10 OR).¹⁵⁹⁶ Das notwendige Ermessen für die Schätzung des zu erwartenden Mittelabflusses wird im Rahmen der Rückstellungsbildung grundsätzlich als zulässig und mit dem GoR der Verlässlichkeit als konform erachtet, weil nicht mit der Begründung der Unmöglichkeit einer verlässlichen Schätzung auf die Bildung einer notwendigen Rückstellung verzichtet werden soll.¹⁵⁹⁷ Als Voraussetzung muss die Schätzung auf sachlich begründeten und insbesondere intersubjektiv nachvollziehbaren Überlegungen fussen, die im Rahmen von zwei objektiv begründbaren Werten den vorsichtigeren wählt, ohne gleichzeitig auf unwahrscheinliche Worst-Case-Szenarien abzustellen.¹⁵⁹⁸ Basis für wiederkehrende Rückstellungen bilden i.d.R. die Erfahrungswerte aus der Vergangenheit, die sich an künftig zu erwartenden Entwicklungen zu orientieren haben. Ansonsten hilft das Einzelbewertungsprinzip zur Objektivierung der verlässlichen Schätzung.¹⁵⁹⁹ Das Stetigkeitsprinzip garantiert, dass die Beurteilung der Ansatzkriterien von Verbindlichkeiten grundsätzlich jedes Jahr nach demselben Muster verläuft.

¹⁵⁹⁶ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1027; LIPP, Art. 960e OR Rz. 21. Die ausgewiesenen Eventualverbindlichkeiten sind in den nachfolgenden Perioden laufend zu evaluieren, sodass u.U. eine Umqualifizierung in eine Rückstellung erfolgt, soweit die Ansatzkriterien in der Zwischenzeit gesamthaft erfüllt sind. Umgekehrt sind bisher als Rückstellungen bilanzierte Verpflichtungen als Eventualverbindlichkeiten zu klassifizieren und aufzulösen, soweit sie nicht mehr begründet sind oder nicht mehr verlässlich geschätzt werden können (vgl. Rz. 480).

¹⁵⁹⁷ RIEDERER, § 16 Rz. 265.

¹⁵⁹⁸ Vgl. Rz. 19.

¹⁵⁹⁹ Vgl. zum Einzelbewertungsprinzip Rz. 471 ff.

1.3. Rückstellungen im weiteren Sinne nach Art. 960e Abs. 3 OR

1.3.1. Allgemeines

In Art. 960e Abs. 3 OR ergänzt der Gesetzgeber, dass insbesondere für regelmässig anfallende Garantieverpflichtungen (Ziff. 1), Sanierungen von Sachanlagen (Ziff. 2), Restrukturierungen (Ziff. 3) und zur Sicherung des dauernden Gedeihens (Ziff. 4) weitere Rückstellungen gebildet werden dürfen, die nachfolgend im Einzelnen untersucht werden sollen. Es handelt sich dabei um freiwillige Ansatzwahlrechte für die Bildung zusätzlicher stiller Reserven, die unabhängig von einer tatsächlich bestehenden Verbindlichkeit nach Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR bilanziert werden dürfen, da diese Normen die betrieblich geforderten Rückstellungen grundsätzlich vollumfänglich abdecken.¹⁶⁰⁰ Die Rückstellungen im weiteren Sinne nach Abs. 3 bezwecken deshalb in erster Linie die Vornahme von Aufwandsrückstellungen einerseits sowie die Bildung von Willkürreserven andererseits.¹⁶⁰¹ Darüber hinaus decken die erwähnten Sachverhalte teilweise auch Rückstellungserfordernisse ab, die zwecks Passivierungspflicht zwingend unter den Rückstellungen im engeren Sinne nach Abs. 2 subsumiert werden müssen, sodass ihre Erwähnung in Art. 960e Abs. 3 OR obsolet wird.¹⁶⁰²

Aufwandsrückstellungen beschreiben die Vorwegnahme künftig anfallender Ausgaben bzw. Kosten, die eine Vermögenreduktion erwarten lassen, für eine periodengerechte Zuordnung in dasjenige Geschäftsjahr, in dem sie wirtschaftlich verursacht wurden.¹⁶⁰³ Im Vergleich zu Verbindlichkeitsrückstellungen liegt ihnen keine unsichere Aussenverpflichtung zugrunde, sondern sie basieren nur auf einem unternehmensinternen, betriebswirtschaftlichen Interesse zur Vornahme künftiger Ausgaben bzw. Kosten, weshalb sie eine Verbindlichkeit des Unternehmens gegenüber sich selbst abbilden (Innenverpflichtung).¹⁶⁰⁴ Infolgedessen vermögen die Aufwandsrückstellungen die Ansatzkriterien nach Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR nicht zu erfüllen, weil sie zwar zu einem verlässlich schätzbaren, wahrscheinlichen künftigen Mittelabfluss führen, im Gegenzug aber keine gegenwärtige Verpflichtung repräsentieren. Es fehlt ihnen an einer rechtlichen oder faktischen

¹⁶⁰⁰ Gl.M. EBERLE, Analyse, 224 f.

¹⁶⁰¹ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1036 ff.; LIPP, Art. 960e OR Rz. 31 ff.; STENZ, Art. 960e OR Rz. 42 ff.

¹⁶⁰² Vgl. nachfolgend Rz. 426 ff.

¹⁶⁰³ BENZ, 124; BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1045; BOEMLE/LUTZ, 372; GURTNER, Steuerobjekt, 368.

¹⁶⁰⁴ Vgl. oben Rz. 415; BALLWIESER, § 249 HGB Rz. 79; BENZ, 124 f.; KRUMM, EstG § 5 Rz. 898.

Aussenverpflichtung bis zum Bilanzstichtag. Sie führen im Ergebnis nur zur Bildung stiller Reserven und erfüllen aus Objektivierungsgründen die Voraussetzungen einer Rückstellung im engeren Sinne als tatsächliche Fremdkapitalposition nicht.¹⁶⁰⁵

- 425 Hinzu kommen Rückstellungen zur Bildung von Willkürreserven, namentlich erwähnt mit den Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens (Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR), die weder mit der Kapitalerhaltungs- noch der Informationsfunktion und damit der Rechnungslegungskonzeption im Einklang stehen.¹⁶⁰⁶ Ungeachtet dessen, ob durch die Formulierung «insbesondere» in Art. 960e Abs. 3 OR die Bildung zusätzlicher Rückstellungen auf die namentlich in Ziff. 1–3 genannten Rückstellungen eingeschränkt wird¹⁶⁰⁷ oder dadurch auch andere ähnliche Sachverhalte als Rückstellung erfasst werden dürfen¹⁶⁰⁸, garantiert der Ausdruck der Sicherung des dauernden Gedeihens, dass unbegrenzt weitere nicht betrieblich begründete Rückstellungen angesetzt werden können. Diese Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens geben keine gegenwärtige Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis wieder und führen auch nicht zu einem schätzbaren künftigen Mittelabfluss, weil sie nur angesetzt werden, um potenzielle künftige Mittelabflüsse abzubilden. Sie entsprechen keiner tatsächlichen Fremdkapitalposition und sind deshalb nicht mit der Rückstellungsdefinition nach Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR vereinbar.¹⁶⁰⁹ Zweifellos lässt sich erkennen, dass diese Norm nicht mit einer zuverlässigen Darstellung der wirtschaftlichen Lage nach der Abkoppelungsthese vereinbart werden kann und deshalb für das revidierte Rechnungslegungsrecht abgelehnt werden muss.

1.3.2. Garantierückstellungen

- 426 Regelmässig anfallende Garantieverpflichtungen beschreiben künftige Mittelabflüsse wegen Gewährleistungsansprüchen für Lieferungen und Leistungen in der Vergangenheit sowie der Haftung aus Produkthaftpflicht.¹⁶¹⁰ Sie erfüllen in diesen Fällen grundsätzlich die Ansatzkriterien für eine Rückstellung nach Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR, da sie einen wahrscheinlichen Mittelabfluss in der Zukunft aufgrund eines vergangenen Ereignisses

¹⁶⁰⁵ BALLWIESER, § 249 HGB Rz. 79; BENZ, 124 f.; BOEMLE/LUTZ, 372; STENZ, Art. 960e OR Rz. 42.

¹⁶⁰⁶ Vgl. oben Rz. 70 ff.

¹⁶⁰⁷ RENTSCH/ZÖBELI, 183.

¹⁶⁰⁸ Zu Recht BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1045, da die Botschaft Rechnungslegung, 1714, explizit festhält, dass die Aufzählung nicht abschliessend ist.

¹⁶⁰⁹ Vgl. EBERLE, Analyse, 227; EBERLE, Neuregelung, 396; LIPP, Art. 960e OR Rz. 37; STENZ, Art. 960e OR Rz. 47.

¹⁶¹⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1037 f.; LIPP, Art. 960e OR Rz. 34.

ohne entsprechende Gegenleistung implizieren.¹⁶¹¹ Zudem können die Garantieverpflichtungen i.d.R. auf Basis von tatsächlich bestehenden Klagen und Erfahrungswerten aus der Vergangenheit verlässlich geschätzt werden und drücken wegen der grossen Anzahl ähnlicher Sachverhalte eine effektive wahrscheinliche Verpflichtung aus.¹⁶¹² Folglich begründen betriebswirtschaftlich nachvollziehbare Garantieverpflichtungen Rückstellungen im engeren Sinne, die zwingend gebildet werden müssen und somit unter Art. 960e Abs. 2 OR fallen. Bestehen rechtliche oder faktische Gewährleistungsansprüche, liegt eine Passivierungspflicht – und kein Wahlrecht vor –, die sowohl in einer kapitalerhaltenden als auch einer informationsorientierten¹⁶¹³ Rechnungslegung unbestritten ist und sich auf regelmässig sowie unregelmässig anfallende Gewährleistungspflichten beziehen kann.¹⁶¹⁴ Lediglich wenn erst für zukünftig zu erbringende Lieferungen und Leistungen Rückstellungen erfasst werden oder das Mass der Rückstellungsbildung eine vorsichtige Betrachtung übersteigt, werden Aufwandsrückstellungen bzw. Willkürreserven ausgewiesen, die mangels sachlicher Begründetheit nicht mit der Rechnungslegungskonzeption vereinbar sind.¹⁶¹⁵

1.3.3. Rückstellungen für Sanierungen von Sachanlagen

Dem Wertverlust von Sachanlagen wird in der Rechnungslegung grundsätzlich durch Abschreibungen zur Verteilung der Anschaffungs- und Herstellungskosten über die Nutzungsdauer sowie Wertberichtigungen für tatsächlich eingetretene Wertverluste auf der Aktivseite Rechnung getragen.¹⁶¹⁶ Die Erfassung von Wertberichtigungen als Rückstellungen ist nicht gestattet. Werden Investitionen zur Sanierung von Sachanlagen getätigt, dienen diese Aufwendungen i.d.R. dazu, den Wert der Sachanlage zu erhöhen, sodass eine Wertvermehrung eintritt.¹⁶¹⁷ Für diese Aufwendungen besteht grundsätzlich eine Aktivierungspflicht, sofern die Ansatzkriterien nach Art. 959 Abs. 2 OR erfüllt sind und dadurch eine Erhöhung des Nutzungswerts oder des Nettoveräusserungswerts eintritt.¹⁶¹⁸ Gemäss EBERLE werden solche Grossreparaturen deshalb aktiviert und anschliessend über die planmässige Nutzungsdauer

427

¹⁶¹¹ Vgl. Rz. 411 und 415 ff.

¹⁶¹² Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1037 f.; LIPP, Art. 960e OR Rz. 34; STENZ, Art. 960e OR Rz. 44.

¹⁶¹³ Vgl. SCHRIMPF-DÖRGES, § 13 Rz. 143; Swiss GAAP FER 23.15.

¹⁶¹⁴ Vgl. EBERLE, Analyse, 225; HWP, 217; STENZ, Art. 960e OR Rz. 44.

¹⁶¹⁵ LIPP, Art. 960e OR Rz. 34; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 22; STENZ, Art. 960e OR Rz. 44.

¹⁶¹⁶ Vgl. zu den Abschreibungen Rz. 339 ff. bzw. Wertberichtigungen Rz. 362 ff.

¹⁶¹⁷ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1040; EBERLE, Analyse, 225; LIPP, Art. 960e OR Rz. 35; STENZ, Art. 960e OR Rz. 45.

¹⁶¹⁸ Vgl. Rz. 281 ff. zu den Ansatzkriterien eines Vermögenswerts im Einzelnen.

abgeschrieben.¹⁶¹⁹ Alternativ können die Sanierungsmassnahmen auch nur werterhaltenden Charakter aufweisen.¹⁶²⁰ Danach werden die Ausgaben für die Reparatur bzw. Instandhaltung von Sachanlagen als Aufwendungen der laufenden Periode erfasst. Folglich erfüllen Rückstellungen für die Sanierung von Sachanlagen die Ansatzkriterien für eine Rückstellung als Fremdkapital nicht.¹⁶²¹ Sie kennzeichnen Aufwandsrückstellungen, die im Fall von wertvermehrenden Grossreparaturen aktivierungspflichtige Aufwände und im Falle von werterhaltenden Investitionen künftige Aufwendungen vorwegnehmen. Es fehlt an einer objektivierten Aussenverpflichtung, sodass keine gegenwärtige Verbindlichkeit aus einem vergangenen Ereignis ohne Gegenleistung zu erkennen ist.¹⁶²² Mangels Fremdkapitalcharakter sind diese Rückstellungen deshalb unter der Abkoppelungsthese abzulehnen.¹⁶²³

1.3.4. Rückstellungen für Restrukturierungen

428 Rückstellungen für Restrukturierungen betreffen Aufwendungen für organisatorische Massnahmen wie Betriebsverlegungen, -schliessungen, Reorganisationen oder Umstrukturierungen.¹⁶²⁴ Sie erlauben dem Bilanzierenden sowohl in zeitlicher als auch betragsmässiger Hinsicht einen erheblichen Ermessensspielraum, der bei übermässiger Geltendmachung entweder zu Aufwandsrückstellungen oder Willkürreserven führt.¹⁶²⁵ Aus diesem Grund wird in der Lehre eine Rückstellung für Restrukturierungen nur in diesen Fällen und ab diesem Jahr als Rückstellung im engeren Sinne erachtet, wenn ein verbindlicher Beschluss der Unternehmensleitung vorliegt,¹⁶²⁶ sodass keine reine In-

¹⁶¹⁹ EBERLE, Analyse, 225.

¹⁶²⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1042.

¹⁶²¹ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1043; EBERLE, Analyse, 225 f.; LIPP, Art. 960e OR Rz. 35; STENZ, Art. 960e OR Rz. 45.

¹⁶²² Vgl. Rz. 415 und 424.

¹⁶²³ Nicht von diesen Rückstellungen für die Sanierung von Sachanlagen erfasst werden Rückstellungen für Wiederherstellungs-, Instandstellung- oder Rückbauverpflichtungen (HWP, 217). Diese z.B. aus dem Rückbau von Kernkraftwerken oder der Renaturierung von Kiesgruben anfallenden Verpflichtungen entstehen regelmässig bereits mit dem Bau einer entsprechenden Anlage wegen einer i.d.R. rechtlichen Aussenverbindlichkeit und werden aus diesem Grund entweder im Zusammenhang mit der Ersterfassung des Aktivums erfasst oder erfolgswirksam über die erwartete Nutzungsdauer des Vermögenswerts bis zur Fälligkeit der Verbindlichkeit aufgebaut (HWP, 217). Da sie eine gegenwärtige Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis darstellen, die wahrscheinlich eintritt und verlässlich geschätzt werden kann, liegt eine Rückstellung im engeren Sinne nach Art. 960e Abs. 2 OR vor.

¹⁶²⁴ HWP, 218.

¹⁶²⁵ HWP, 218; LIPP, Art. 960e OR Rz. 36.

¹⁶²⁶ BOEMLE/LUTZ, 372; EBERLE, Analyse, 227; HWP, 218; LIPP, Art. 960e OR Rz. 36; STENZ, Art. 960e OR Rz. 46.

nenverpflichtung, sondern eine gewisse Verbindlichkeit zur Einleitung eines Restrukturierungsprozesses entsteht. Sodann fordert das HWP, dass der Rückstellungsbetrag den realistisch geschätzten, zu erwartenden Aufwand abdecken soll, weil nur dadurch von einer verlässlichen Schätzung der zu erwartenden Verpflichtungen ausgegangen werden kann.¹⁶²⁷ Die IFRS, die dem Ansatz von solchen Rückstellungen grundsätzlich gegenüberstehen und deshalb hohe Anforderungen stellen¹⁶²⁸, verlangen darüber hinausgehend, dass durch eine entsprechende Kommunikation gegenüber den Betroffenen und insbesondere den Mitarbeitern gerechtfertigte Erwartungen zur Vornahme von Restrukturierungsvorgängen geweckt werden müssen¹⁶²⁹, was in der Lehre¹⁶³⁰ für die Bilanzierung nach Obligationenrecht allerdings als zu weitgehend erachtet wird. Resümierend können Rückstellungen für Restrukturierungen u.U. in den Anwendungsbereich der Rückstellungen im engeren Sinn nach Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR fallen, sofern zumindest der Beschluss über den Restrukturierungsplan von der obersten Unternehmensleitung gefällt und der Betrag verlässlich und intersubjektiv nachweisbar geschätzt wurde, damit eine entsprechende Aussenverpflichtung entsteht. Sind diese Bedingungen nicht erfüllt, fehlt es an einer ausreichenden Objektivierung, sodass lediglich Aufwandsrückstellungen oder bei gesamthafter fehlenden Voraussetzungen Willkürreserven gebildet werden, die nicht mit der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption konform sind.

1.3.5. Zwischenergebnis

Zusammenfassend kommt es in Art. 960e Abs. 3 OR zu einer Vermischung zwischen handelsrechtlich unbestrittenermassen zulässigen bzw. erforderlichen Rückstellungen, die bereits im vierstufigen System der Verbindlichkeiten als Fremdkapital erfasst werden, weil sie die Ansatzkriterien für Rückstellungen gemäss Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR erfüllen, und der Bildung von stillen Reserven durch Aufwandsrückstellungen und Willkürreserven, die gegen die handelsrechtliche Rechnungslegungskonzeption verstossen. Diese Reservenbildung bedroht zusammen mit Art. 960e Abs. 4 OR, demnach nicht mehr begründete Rückstellungen nicht aufzulösen sind, das nach sachlichen Kriterien geordnete Konzept des Ansatzes von Verbindlichkeiten als Fremdkapital. Da vorliegend die Schaffung von solchen Reserven abgelehnt wird, kann die Lösung nur sein, Art. 960e Abs. 3 OR ersatzlos zu streichen. Damit bleiben betrieblich fundierte Rückstellungen für Garantieleistungen und Restrukturierungen weiterhin gewahrt, denn sie erfüllen die

¹⁶²⁷ HWP, 218.

¹⁶²⁸ Vgl. IAS 37.70 ff.

¹⁶²⁹ IAS 37.72.

¹⁶³⁰ LIPP, Art. 960e OR Rz. 36; STENZ, Art. 960e OR Rz. 46.

Ansatzkriterien für eine Rückstellung im engeren Sinn und sind deshalb nicht auf ihre ausdrückliche Normierung in Art. 960e Abs. 3 OR angewiesen.

1.4. Passivierungspflicht, -wahlrecht und -verbot

430 Gemäss Art. 959 Abs. 5 OR besteht für eine Verbindlichkeit eine Passivierungspflicht, wenn die Ansatzkriterien kumulativ erfüllt sind. Es handelt sich in diesem Fall um Schulden, die sowohl betreffend Höhe, Bestand und Fälligkeit grundsätzlich feststehen.¹⁶³¹ Während für Vermögenswerte ein Aktivierungsverbot gilt¹⁶³², sofern nicht alle Bedingungen erfüllt sind, folgert sich aus dem Imparitätsprinzip für das Fremdkapital, dass auch diejenigen Verpflichtungen als Rückstellungen bilanziert werden müssen, die betreffend die Eintrittswahrscheinlichkeit des Mittelabflusses sowie die verlässliche Schätzung der Höhe eine gewisse Unsicherheit aufweisen. Für diese Rückstellung herrscht gemäss Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR eine Passivierungspflicht, soweit sie bis zum Bilanzstichtag vorliegen.¹⁶³³ Ist der allfällige künftige Mittelabfluss allerdings zu ungewiss oder nicht verlässlich schätzbar, ist zur Erfüllung der Informationsfunktion zu prüfen, ob ein Ausweis einer Eventualverbindlichkeit im Anhang ausreicht.¹⁶³⁴

431 Wegen der auslegungsbedürftigen Ansatzkriterien kann insbesondere die Abgrenzung zwischen den Rückstellungen und den Eventualverbindlichkeiten in der Praxis zu Schwierigkeiten führen. Als Resultat sollte deshalb im Zweifelsfall infolge des für die konkrete Bilanzierung massgebenden Vorsichtsprinzips und des Vollständigkeitsgebots eher eine Rückstellung zu viel bilanziert werden. Wesentlich scheint dabei, dass ausreichende und nachweisbare Gründe zur Objektivierung des wahrscheinlich zu erwartendem Mittelabfluss vorliegen.¹⁶³⁵ Dadurch von einem Passivierungswahlrecht zu sprechen, scheint allerdings verfehlt, obschon mit Art. 960e Abs. 3 OR eine gesetzliche Grundlage für freiwillige zusätzliche Rückstellungen existiert. Einerseits erfüllen diese Verpflichtungen, sofern sie für das bilanzierende Unternehmen tatsächlich vorliegen, teilweise die Anforderungskriterien nach Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR, sodass nicht von einem Passivierungswahlrecht, sondern einer Passivierungspflicht gesprochen werden muss.¹⁶³⁶ Andererseits hält bereits die Botschaft zum revidierten Rechnungslegungsrecht fest, dass fiktive Verbindlichkeiten nicht passiviert werden dür-

¹⁶³¹ Vgl. Rz. 410 i.V.m. 415 ff.

¹⁶³² Vgl. Rz. 294.

¹⁶³³ Vgl. Rz. 411 i.V.m. 415 ff.

¹⁶³⁴ Vgl. Rz. 413.

¹⁶³⁵ Vgl. Rz. 421.

¹⁶³⁶ Vgl. zu den Garantierückstellungen Rz. 426 und u.U. den Restrukturierungsrückstellungen Rz. 428.

fen¹⁶³⁷, da in diesem Fall kein echtes Fremdkapital, das die Ansatzkriterien für Verbindlichkeiten nach dem Rechnungslegungsrecht erfüllt, vorliegt. Dieses daraus resultierende Passivierungsverbot sorgt für die Konformität mit den Rechnungslegungszwecken und ist für eine kohärente Rechnungslegungskonzeption systemimmanent. Infolgedessen müsste für diejenigen sog. Passivierungswahlrechte nach Art. 960e Abs. 3 OR, die die Ansatzkriterien für eine Verbindlichkeit oder Rückstellung nicht erfüllen und deshalb keine Fremdkapitalposition darstellen, ein Passivierungsverbot gelten. Konkret davon betroffen scheinen vor allem die Rückstellungen für die Sanierung von Sachanlagen sowie die Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens.¹⁶³⁸ In der Praxis wird aber trotz Handelsrechtswidrigkeit eine Verbuchung dieser Rückstellungen infolge des Gesetzeswortlauts dennoch erfolgen, sodass ein Passivierungswahlrecht entsteht. Die entsprechende Normierung sollte deshalb gestrichen werden.

2. Ansatz von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Steuerbilanz

2.1. Rückstellungen als ausschliessliche gesetzliche Grundlage für den Ansatz von Verbindlichkeiten

Mit Ausnahme der Rückstellungen nach Art. 29 bzw. 63 DBG; Art. 10 Abs. 1 Bst. b bzw. Art. 10 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 24 Abs. 4 StHG¹⁶³⁹ kennen die Steuergesetze für die Bilanzierung von Verbindlichkeiten keine gesetzliche Grundlage. Unter welchen Voraussetzungen ein Sachverhalt als Fremdkapital bilanziert werden muss, lässt sich aus den Steuergesetzen demnach nicht unmittelbar ableiten.¹⁶⁴⁰ Vielmehr gelangt die formelle Massgeblichkeit zur Anwendung, sodass das Vierstufensystem der Verbindlichkeiten nach dem revidierten Rechnungslegungsrecht¹⁶⁴¹ unmittelbar für die Bilanzierung in der Steuerbilanz massgebend wird, sofern die verbuchten Werte sowohl handelsrechts- als auch steuerrechtskonform sind. 432

Die fehlenden Ansatzkriterien für die Bilanzierung von Verbindlichkeiten bzw. Schulden als eigenständige Bilanzposition (Stufe 1) sind grundsätzlich darauf zurückzuführen, dass sowohl bezüglich Höhe, Bestand und Fälligkeit 433

¹⁶³⁷ Botschaft Rechnungslegung, 1705.

¹⁶³⁸ Vgl. hierzu Rz. 425 und 427.

¹⁶³⁹ Aus Vereinfachungsgründen wird nachfolgend nur noch auf die Art. 29 bzw. 63 DBG verwiesen. Die Ausführungen erstrecken sich wegen derselben Formulierung aber ebenfalls auf die Rückstellungen nach StHG.

¹⁶⁴⁰ WEBER, 123.

¹⁶⁴¹ Vgl. Rz. 414 zum Nachfolgenden.

der Verpflichtung Klarheit sowie Gewissheit herrscht, sodass für den Bilanzansatz zur Ermittlung des Vermögensstandgewinns keine Ansatzdivergenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz erkennbar scheinen. Umgekehrt besteht steuerrechtlich für den Ausweis von Eventualverbindlichkeiten im Anhang keine Notwendigkeit, weil deren Begründung in der für das Steuerrecht unbeachtlichen Informationsfunktion der Rechnungslegung liegt.¹⁶⁴² Aus diesem Grund können sich allfällige Abweichungen zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung betreffend den Ansatz von Fremdkapital nur für die Rückstellungen ergeben, weil deren Verpflichtung und damit Bilanzierung einer gewissen Unsicherheit unterliegt. Es muss deshalb nachfolgend geprüft werden, ob die handelsrechtlichen Ansatzkriterien den steuergesetzlichen Rückstellungen gerecht werden. Zu diesem Zweck werden zuerst die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen aufgezeigt¹⁶⁴³, bevor anschliessend die Konformität des handels- und steuerrechtlichen Rückstellungsbegriffs untersucht wird.¹⁶⁴⁴

2.2. Voraussetzungen der steuerlichen Rückstellungen

2.2.1. Buchmässigkeit

434 Aus der formellen Massgeblichkeit folgert sich, dass Rückstellungen für ihre steuerliche Anerkennung in der Handelsbilanz mit sachgerechter Kontierung verbucht und offen ausgewiesen werden müssen.¹⁶⁴⁵ Die Verbuchungspflicht sorgt dafür, dass eine von den Steuerbehörden nicht anerkannte Rückstellung nicht durch Bildung einer neuen oder Anpassung einer anderen, höher zu bemessenden Rückstellungsposition umgedeutet werden kann, sondern der Steuerpflichtige grundsätzlich an die getroffene Buchung in der Handelsbilanz gebunden ist.¹⁶⁴⁶ Im Grundsatz dürfen Rückstellungen als Ausfluss des Verbuchungsprinzips in der Steuerbilanz nicht berücksichtigt werden, wenn sie handelsrechtlich nicht ausgewiesen sind.¹⁶⁴⁷ Eine Ausnahme erfährt diese Regelung dadurch, dass eine gegen zwingendes Rechnungslegungsrecht verstossende Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung zu korrigieren ist. Als Resultat muss eine Rückstellung durch eine Bilanzberichtigung

¹⁶⁴² Vgl. Rz. 247.

¹⁶⁴³ Rz. 434 ff. nachfolgend.

¹⁶⁴⁴ Vgl. insbesondere Rz. 444 ff.

¹⁶⁴⁵ BGer 2C_945/2011, 2C_946/2011 v. 12.10.2012, E. 2.2; BGer 2C_392/2009 v. 23.8.2010, E. 2.3; CAGIANUT/HÖHN, § 13 Rz. 21; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 94; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 16; REICH, Realisation, 42 f.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 7; STOLL, 231.

¹⁶⁴⁶ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 16; STOLL, 232 m.w.H.

¹⁶⁴⁷ STOLL, 231.

für die steuerliche Gewinnermittlung berücksichtigt werden, sofern die Verbuchung trotz handelsrechtlicher Passivierungspflicht unterblieben ist.¹⁶⁴⁸ Im Hinblick auf den handelsrechtlichen Ermessensspielraum für die Bilanzierung von Rückstellungen werden solche Bilanzberichtigungen in der Praxis jedoch nur zurückhaltend vorgenommen.¹⁶⁴⁹

Durch die Umkehrmassgeblichkeit ist der Steuerpflichtige i.d.R. bestrebt, die steuerrechtlich zulässigen Rückstellungen bereits in der Handelsbilanz zu verbuchen. Grenze bildet dabei die Handelsrechtskonformität, da im Rahmen des Rechnungslegungsrechts lediglich die faktische umgekehrte Massgeblichkeit zur Anwendung gelangt.¹⁶⁵⁰ Unklar bleibt damit, ob eine steuerrechtlich zulässige Rückstellung aus ausserfiskalischen Überlegungen, die handelsrechtlich nicht gestattet wird, steuerrechtlich weiterhin akzeptiert wird, obschon sie nur in der Steuerbilanz und nicht in der Handelsbilanz verbucht werden kann. Dieser Frage wurde in der Praxis bisher keine Beachtung geschenkt, weil auch im revidierten Rechnungslegungsrecht von einer Rechtmässigkeit der Bildung von Willkürreserven ausgegangen wird und damit der handelsrechtliche Ermessensspielraum den steuerlichen übersteigt, sodass steuerliche Rückstellungen i.d.R. immer in der Handelsbilanz nachvollzogen werden können.¹⁶⁵¹ Wie in den bisherigen Ausführungen aufgezeigt wurde, kann diese Ansicht allerdings nicht überzeugen, weil die Willkürreserven im klaren Widerspruch zur handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption stehen.¹⁶⁵² Es gilt deshalb nachfolgend im Einzelfall zu prüfen, ob bei steuerlich zulässigen Rückstellungsformen eine solche Konstellation auftreten kann und diese entsprechend zu würdigen.¹⁶⁵³

435

2.2.2. Geschäftsmässige Begründetheit

Neben dem Kriterium der Buchmässigkeit wird für die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen ihre geschäftsmässige Begründetheit gefordert. Da sich das Unternehmenssteuerrecht mangels eines umfassenden, eigenständigen Bilanzrechts für die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit primär an der Handelsbilanz orientiert, bildet die handelsrechtliche Zulässigkeit von Rückstellungen der Ausgangspunkt für ihre steuerliche Beurtei-

436

¹⁶⁴⁸ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 17; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 8; STOLL, 231; vgl. Rz. 185 ff.

¹⁶⁴⁹ STOLL, 231; Nach BGE 141 II 83, ist eine solche Bilanzberichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen zulässig, wenn aufgrund von steuerlichen Bilanzkorrekturen bzw. Aufrechnungen die Steuerrückstellung zu tief ausfällt.

¹⁶⁵⁰ Vgl. Rz. 168.

¹⁶⁵¹ Vgl. Rz. 155 ff.; BENZ, 247.

¹⁶⁵² Vgl. Rz 70 ff.

¹⁶⁵³ Vgl. nachfolgend Rz. 451 ff.

lung.¹⁶⁵⁴ Demnach sind gemäss Lehre¹⁶⁵⁵ handelsrechtlich zwingend erforderliche Rückstellungen aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips in der Steuerbilanz anzuerkennen, sodass in Bezug auf Rückstellungen «geschäftsmässige Begründetheit» im Steuerrecht nichts anderes heisst, als dass eine handelsrechtliche Passivierungspflicht besteht.¹⁶⁵⁶ Dieses Vorgehen führt dazu, dass im Zweifelsfall über die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit einer Rückstellung die Steuerbehörden und -gerichte eine Auslegung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen vornehmen müssen, sofern keine abweichenden steuergesetzlichen Regelungen existieren.¹⁶⁵⁷ Auf diese Weise lässt sich erkennen, dass die Anlehnung an die Handelsbilanz für die Auslegung der geschäftsmässigen Begründetheit nur insofern gerechtfertigt ist, als sich einerseits der steuergesetzliche Rückstellungsbegriff mit den auslegungsbedürftigen handelsrechtlichen Ansatzkriterien für eine Rückstellung deckt¹⁶⁵⁸ und andererseits eine handelsrechtliche Passivierungspflicht besteht, weil sich die Übernahme der handelsrechtlichen Rückstellungen für das Unternehmenssteuerrecht nicht auf Passivierungswahlrechte erstreckt.¹⁶⁵⁹ Als Konsequenz vermag eine handelsrechtliche Verbuchung alleine die steuerliche Abzugsfähigkeit nicht zu rechtfertigen, sondern bedarf zusätzlich der Voraussetzung der geschäftsmässigen Begründetheit, die es anhand der Konformität des steuer- und handelsrechtlichen Rückstellungsbegriffs zu messen gilt.¹⁶⁶⁰

- 437 Da die steuerliche Anerkennung von Rückstellungen steuermindernde Wirkung hat, obliegt der Nachweis ihrer geschäftsmässigen Begründetheit auf Verlangen der Steuerbehörden oder -gerichte dem Steuerpflichtigen.¹⁶⁶¹ Die Steuerbehörden ihrerseits können durch Einforderung der vom Steuerpflichtigen benötigten Auskünfte und Belege jederzeit überprüfen, ob die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellungen erfüllt ist.¹⁶⁶² Der Beweis gelingt dem Steuerpflichtigen, indem er die existierenden Rückstellungen mit Verträgen oder anderen Korrespondenzen sachlich begründet und nach Bestand und Umfang belegt.¹⁶⁶³ Ist ein Nachweis nicht möglich oder nicht zumutbar, kann

¹⁶⁵⁴ Vgl. Rz. 415 ff.

¹⁶⁵⁵ Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Band II § 46 Rz. 91; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 2; REICH/ZÜGER, Art. 29 DBG Rz. 9; STOLL, 234.

¹⁶⁵⁶ HÖHN/DIRIWÄCHTER, 284.

¹⁶⁵⁷ STOLL, 235.

¹⁶⁵⁸ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 91; vgl. nachfolgend Rz. 444 ff.

¹⁶⁵⁹ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 9.

¹⁶⁶⁰ Vgl. BGer 2C_581/2010 v. 28.3.2011, E. 3.1.

¹⁶⁶¹ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 24 m.w.H.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 14 m.w.H.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 7; STOLL, 235.

¹⁶⁶² LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 24 m.w.H.; STOLL, 235.

¹⁶⁶³ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 14; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 7.

sich der Steuerpflichtige auf Schätzungen berufen, soweit seine Sachverhaltsdarstellung ausreichende Schätzungsgrundlagen enthält.¹⁶⁶⁴

2.3. Rückstellungen für Verpflichtungen und andere unmittelbar drohende Verlustrisiken

2.3.1. Gesetzlicher Anwendungsumfang

2.3.1.1. Allgemeines

Rückstellungen im Sinne von Verbindlichkeiten auf der Passivseite werden steuergesetzlich durch die im Geschäftsjahr bestehenden Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (Art. 29 Abs. 1 Bst. a bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. a DBG), sowie andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Art. 29 Abs. 1 Bst. c bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c DBG), erfasst. Mit ihnen wird im laufenden Geschäftsjahr ein effektiv oder mindestens wahrscheinlich verursachter Aufwand oder Verlust erfolgswirksam berücksichtigt, dessen genaue Höhe oder Rechtsbestand noch nicht bekannt ist und sich erst im nächsten oder einem der folgenden Geschäftsjahre geldmässig verwirklichen wird.¹⁶⁶⁵ Rückstellungen dienen deshalb der Zuordnung von Aufwendungen zur Sicherung unmittelbar drohender Verlustgefahren in die Periode ihrer wirtschaftlichen Verursachung¹⁶⁶⁶, damit die Bilanz die Vermögenslage am Bilanzstichtag nicht zu günstig erscheinen lässt.¹⁶⁶⁷ 438

Keine Rückstellungen in diesem Sinne bilden die ausdrücklich steuerrechtlich normierten Rückstellungen für Verlustrisiken auf den Aktiven (Art. 29 Abs. 1 Bst. b bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. b DBG), Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge (Art. 29 Abs. 1 Bst. d bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. d DBG) sowie Ersatzbeschaffungsrückstellungen (Art. 30 Abs. 2; Art. 64 Abs. 2 DBG). Während erstere als Wertebussen auf den Aktiven Wertberichtigungen darstellen und bereits ausführlich diskutiert wurden¹⁶⁶⁸, weisen die beiden anderen Formen keinen Fremdkapitalcharakter auf. Sie müssen deshalb nachfolgend separat behandelt werden.¹⁶⁶⁹ 439

¹⁶⁶⁴ BR ZH v. 16.9.1987, StE 1989 B 72.14.1 Nr. 6, E. 1c).

¹⁶⁶⁵ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 88; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 2.

¹⁶⁶⁶ BGE 103 Ib 366, E. 4.

¹⁶⁶⁷ BGer 75 I 259, ASA 1949/1950, 337, E. 2.

¹⁶⁶⁸ Vgl. Rz. 362 ff.

¹⁶⁶⁹ Vgl. Rz. 452 ff.

2.3.1.2. *Unbestimmte Verpflichtungen*

- 440 Nach herrschender Praxis werden über den gesetzlichen Wortlaut von Art. 29 Abs. 1 Bst. a bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. a DBG hinaus nicht nur bestehende Verpflichtungen, deren Höhe unbekannt ist, sondern ebenfalls Verpflichtungen, deren Bestand noch ungewiss ist, für die Bildung von Rückstellungen berücksichtigt.¹⁶⁷⁰ Es werden unter diesem Artikel damit generell unbestimmte Verpflichtungen adressiert.¹⁶⁷¹ Diese ergeben sich insbesondere durch rechtliche Pflichten aus Vertrag und von Gesetz wegen, können gleichzeitig aber ebenfalls aus unerlaubter Handlung oder ungerechtfertigter Bereicherung resultieren.¹⁶⁷² Des Weiteren umfasst der Begriff der unbestimmten Verpflichtung Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, weil sich der anbahnende Verlust bzw. niedrigere erwartete Ertrag aus einer rechtlichen Verpflichtung ergibt.¹⁶⁷³ Sodann werden in der Lehre moralische oder aus kaufmännischen Gepflogenheiten ausgelöste Verpflichtungen, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann, unter diesen Tatbestand subsumiert.¹⁶⁷⁴ Teilweise werden diese faktischen Verpflichtungen auch den anderen drohenden Verlustrisiken gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. c bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c DBG zugerechnet.¹⁶⁷⁵
- 441 Während für unbedingte Verpflichtungen von unbestimmter Höhe Rückstellungen steuerrechtlich stets anerkannt werden, muss bei bedingten Verpflichtungen mit dem Eintritt der Bedingung mit Sicherheit oder hoher Wahrscheinlichkeit in absehbarer Zukunft gerechnet werden.¹⁶⁷⁶ Typische Beispiele für erstere sind Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche aus Vertrag oder Gesetz, Sozialversicherungsbeiträge, Pensionsrückstellungen aber auch vertragliche oder gesetzliche Verpflichtungen zur Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes nach Beendigung der Leistungserstellung wie bspw. die Auffüllung und Planierung einer genutzten Kiesgrube.¹⁶⁷⁷ Bedingte Verpflichtungen, die als Rückstellungen anzusetzen sind, können sich demge-

¹⁶⁷⁰ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 12; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 15; STOLL, 247 f.

¹⁶⁷¹ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 95.

¹⁶⁷² HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 95; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 15.

¹⁶⁷³ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 542 f.; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 13; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 19.

¹⁶⁷⁴ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 95; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 15.

¹⁶⁷⁵ STOLL, 248.

¹⁶⁷⁶ HÖHN/DIRIWÄCHTER, 283; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 96 ff.

¹⁶⁷⁷ Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 97 m.w.H.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 16 ff.

genüber bspw. aus Prozessrisiken ergeben, sofern der Prozess durch bereits eingetretene Handlungen oder Ereignisse ausgelöst wurde.¹⁶⁷⁸

2.3.1.3. *Andere unmittelbar drohende Verlustrisiken*

Unter anderen unmittelbar drohenden Verlustrisiken dürfen Rückstellungen gebildet werden, die sich weder auf bereits begründete Verpflichtungen beziehen noch in einem Zusammenhang mit Wertminderungen des Umlaufvermögens stehen.¹⁶⁷⁹ Diese Rückstellungen beziehen sich auf «irgendwelche Risiken, die eine Vermögenseinbusse in der Zukunft erwarten lassen.»¹⁶⁸⁰ Als Voraussetzung für ihre steuerliche Akzeptanz wird gefordert, dass zum einen das Verlustrisiko im Geschäftsjahr bestehen muss, d.h. in der entsprechenden Bilanzierungsperiode begründet und erkennbar geworden ist, und zum anderen das Risiko unmittelbar drohen muss, sodass mit der Verwirklichung der entsprechenden Ausgaben in unmittelbarer Zukunft, d.h. i.d.R. im kommenden Geschäftsjahr, gerechnet werden muss.¹⁶⁸¹ Insbesondere die restriktive zeitliche Beschränkung wird in der Lehre kritisiert, weil dadurch für Risiken, deren vermögensmindernde Wirkung sich erst in späteren Perioden verfestigt, keine Rückstellungen gebildet werden dürfen, obschon das Risiko bzw. der Verlust in der entsprechenden Periode entstanden ist und damit aus Sicht des Imparitätsprinzips als Massstab für die steuerliche Periodisierung grundsätzlich berücksichtigt werden müsste.¹⁶⁸² Gemäss STOLL bezeichnet die zeitliche Unmittelbarkeit zwar ein gewichtiges Indiz für das Vorliegen einer Rückstellung, vermag aber gleichzeitig nicht generell eine unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Zulässigkeit zu rechtfertigen, sofern wirtschaftlich ein faktischer Leistungszwang verursacht wurde, der zukünftig mit hoher Eintrittswahrscheinlichkeit umgesetzt werden muss.¹⁶⁸³ Relativiert wird die Einschränkung der zeitlichen Unmittelbarkeit insoweit, als davon nur Rückstellungen nach Art. 29 Abs. 1 Bst. c DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c DBG betroffen sind, währenddessen unbestimmte Verpflichtungen unabhängig von einer zeitlichen Unmittelbarkeit steuerlich berücksichtigt werden.¹⁶⁸⁴

442

Der Anwendungsumfang für die Bildung von Rückstellungen infolge anderer unmittelbar drohender Verlustrisiken bleibt weitgehend unbestimmt, sofern

443

¹⁶⁷⁸ Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 98.

¹⁶⁷⁹ Botschaft StHG und DBG, 169.

¹⁶⁸⁰ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 100.

¹⁶⁸¹ Botschaft StHG und DBG, 169; vgl. LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 19; STOLL, 240 ff.

¹⁶⁸² Vgl. HÖHN/DIRIWÄCHTER, 287 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 35; STOLL, 242 f., 248.

¹⁶⁸³ STOLL, 242 f.

¹⁶⁸⁴ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 20.

nicht faktische Verpflichtungen darunter subsumiert werden.¹⁶⁸⁵ Gemäss HÖHN/WALDBURGER erlaubt diese Regelung, Verlustrisiken, die sich nicht in einer rechtlichen oder moralischen Verpflichtung, sondern in einer blossen Befürchtung ausdrücken, in engen Grenzen anzuerkennen.¹⁶⁸⁶ Nach REICH/ZÜGER/BETSCHART fallen in den Anwendungsumfang Grossreparaturen, sofern sie weder aktivierungspflichtige wertvermehrnde Investitionen noch laufend vorzunehmende Unterhaltsarbeiten darstellen.¹⁶⁸⁷ Sodann sind Rückstellungen für die Behebung von Umweltschäden oder die Beseitigung von Abfällen ohne gesetzliche oder vertragliche Verpflichtung sowie die Passivierung von Restrukturierungskosten denkbar.¹⁶⁸⁸ Da diese genannten Beispiele Innenverbindlichkeiten, d.h. Verpflichtungen des Unternehmens gegen sich selbst beschreiben, werden mit anderen unmittelbar drohenden Verlustrisiken in erster Linie Aufwandsrückstellungen adressiert.¹⁶⁸⁹

2.3.2. Konformität mit den handelsrechtlichen Ansatzkriterien

2.3.2.1. Allgemeines

444 Zunächst gilt es festzuhalten, dass sowohl für die handelsrechtliche als auch die steuerliche Gewinnermittlung Rückstellungen durch die Wahl des Vermögensstandgewinns als Bemessungsgrundlage zu einem systemimmanenten Bestandteil werden. Rückstellungen dienen der periodengerechten Erfolgsermittlung, indem sie einerseits die wirtschaftlichen Lasten per Bilanzstichtag abbilden und andererseits Ausgaben der Periode ihrer wirtschaftlichen Verursachung zuordnen.¹⁶⁹⁰ Da das Imparitätsprinzip für die Handels- und die Steuerbilanz massgebend ist, müssen Verluste und Risiken bereits in der Periode ihrer Entstehung berücksichtigt werden.¹⁶⁹¹ Während handelsrechtlich damit insbesondere die Kapitalerhaltung und die Ausschüttungsbemessung bezweckt werden, wird für eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zum einen die Besteuerung unsicheren Vermögens verhindert und zum anderen eine periodengerechte Besteuerung sichergestellt. Folglich

¹⁶⁸⁵ Vgl. Rz. 440.

¹⁶⁸⁶ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 101.

¹⁶⁸⁷ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 36; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 10; VON AH, 126; vgl. nachfolgend Rz. 462 ff.

¹⁶⁸⁸ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 38 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 10a; VON AH, 126 vgl. nachfolgend zu den steuerlichen Restrukturierungsrückstellungen Rz. 466 ff.

¹⁶⁸⁹ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 20; STOLL, 248 f.

¹⁶⁹⁰ HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 319.

¹⁶⁹¹ Vgl. Rz. 269 ff. zum Nachfolgenden.

ist – wenn auch aus anderen Motiven – die Pflicht zur Bildung von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz gegeben.

2.3.2.2. Ansatzkriterien im Einzelnen

Dass die Verpflichtungen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise folgend 445 sowohl aus rechtlichen als auch anderweitigen faktischen Pflichten hervorgehen können, ist handels- und steuerrechtlich ebenso wenig umstritten, als dass sie sich auf betriebliche Gründe beziehen müssen, weshalb sich die Zulässigkeit der Bildung von Rückstellungen bei Selbständigerwerbenden auf das Geschäftsvermögen beschränkt.¹⁶⁹² Sodann ist für beide rechtlichen Teilordnungen anerkannt, dass es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die zu einem künftigen Mittelabfluss führt. Das heisst, sie muss bis zum Bilanzstichtag wirtschaftlich verursacht sein, denn nur in diesem Umfang kann eine Kausalität zwischen aufwandwirksamer Verbuchung in der laufenden Periode und einem künftigen Mittelabfluss hergestellt werden.¹⁶⁹³ Die Antizipation von künftigen Verlusten oder Aufwendungen kann folglich keine Grundlage für die Bildung von Rückstellungen sein.¹⁶⁹⁴

Unklar erscheint, ob das handelsrechtliche Erfordernis der Aussenverpflichtung 446 als Voraussetzung für eine Passivierungspflicht auch für den steuerlichen Rückstellungsansatz gefordert werden kann. Hintergrund für den handelsrechtlichen Vorbehalt ist grundsätzlich die fehlende Objektivierung für Innenverbindlichkeiten, die dem Bilanzierenden einen kaum nachprüfbaren Ermessensspielraum – auch für die Vorwegnahme künftigen Aufwands – einräumt, sodass sie keine gegenwärtige Verpflichtung darstellen.¹⁶⁹⁵ Während unbestimmte Verpflichtungen gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. a bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. a DBG eine solche Einschränkung auf Aussenverbindlichkeiten vermuten lassen, weil gesetzlich, vertraglich, aber auch moralisch grundsätzlich keine Pflicht gegen sich selbst geschaffen werden kann, scheint diese für den unbestimmten Begriff der unmittelbar drohenden Verlustrisiken nach Art. 29 Abs. 1 Bst. c bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c DBG nicht verlangt und wird durch die teilweise Anerkennung von Aufwandsrückstellungen praktiziert.¹⁶⁹⁶ Dagegen einzuwenden ist, dass zur Erfüllung des Legalitätsprinzips und der Gleichmässigkeit der Besteuerung die Eingrenzung des Ermessensspielraums durch Abstützung auf erkennbare und beobachtbare Sachverhalte ebenfalls angestrebt werden sollte, weil die Festlegung der Steuerlast im entsprechen-

¹⁶⁹² Vgl. Rz. 415 für die Handelsbilanz und Rz. 440 für die Steuerbilanz.

¹⁶⁹³ Vgl. Rz. 416.

¹⁶⁹⁴ BGE 103 Ib 366, E. 4; BGer v. 12.7.1963, ASA 1963/1964, 477, E. 5 b); BGE 75 I 255, E. 2.

¹⁶⁹⁵ Vgl. Rz. 424.

¹⁶⁹⁶ Vgl. Rz. 440 ff.

den Jahr nicht dem Belieben des Steuerpflichtigen überlassen werden kann. Das Erfordernis der Aussenverbindlichkeit erscheint damit auch für eine verlässliche und willkürfreie Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zweckmässig. Nichtsdestotrotz werden unter anderen unmittelbar drohenden Verlustrisiken in der Verwaltungspraxis aus ausserfiskalischen Überlegungen teilweise Aufwandsrückstellungen als zulässig erachtet.¹⁶⁹⁷

447 In Bezug auf die Eintrittswahrscheinlichkeit der Rückstellung verlangt das Steuerrecht, dass unbedingte Verpflichtungen stets und bedingte Verpflichtungen bei einer zumindest sehr hohen Eintrittswahrscheinlichkeit in naher Zukunft angesetzt werden müssen.¹⁶⁹⁸ Für andere drohende Verlustrisiken wird höchstens durch die Forderung nach einer zeitlichen Unmittelbarkeit eine hohe Eintrittsschwelle intendiert, die im Gegenzug der handelsrechtlichen Rechnungslegung fremd ist. Demgegenüber versucht die handelsrechtliche Lehre die Eintrittswahrscheinlichkeit zu berechnen, indem der Ansatz einer Rückstellung an eine gewisse Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses geknüpft wird, die im Einzelfall mangels Vergleichsdaten zugunsten von qualitativen Kriterien zurückgedrängt werden muss.¹⁶⁹⁹ Diese versuchte Objektivierung der Handelsbilanz mittels Quantifizierung der Eintrittswahrscheinlichkeit erscheint grundsätzlich auch für die steuerliche Gewinnermittlung sachgerecht. Unsicheres und zweifelhaftes Vermögen muss für die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eliminiert werden, sodass die Messung der Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses in den künftigen Perioden grundsätzlich ein sachgerechtes Kriterium zu beschreiben scheint. Dies gilt umso mehr, als die steuerliche Gewinnermittlung keine diesbezügliche Regelung vorsieht und mit Art. 29 Abs. 2 bzw. Art. 63 Abs. 2 DBG die Möglichkeit besitzt, Rückstellungen, bei denen sich die erwartete Eintrittswahrscheinlichkeit in den nachfolgenden Perioden nicht konkretisiert, zu überprüfen und dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen.¹⁷⁰⁰ Das Steuerrecht besitzt infolgedessen ein Korrektiv für die Akzeptanz des handelsrechtlichen Ansatzkriteriums des wahrscheinlichen Mittelabflusses.

448 Ähnliche Überlegungen müssen für die verlässliche Schätzung gelten. Das Unternehmenssteuerrecht äussert sich nicht zu dieser Thematik, sondern bezeichnet Rückstellungen als Verpflichtungen in unbestimmter Höhe oder als unmittelbar drohende Verlustrisiken. Als Folge des ebenfalls verbindlichen Einzelbewertungsprinzips und des Bestrebens nach einer objektivierten, gleichmässigen Besteuerung muss eine intersubjektiv nachweisbare Berechnung des erwarteten Mittelabflusses zumindest auf Basis von Schätzungen

¹⁶⁹⁷ Vgl. nachfolgend Rz. 451 ff.

¹⁶⁹⁸ Vgl. hierzu Rz. 441 f.

¹⁶⁹⁹ Vgl. Rz. 418 ff.

¹⁷⁰⁰ Vgl. nachfolgend Rz. 483 f.

steuerlich möglich sein. Eine Passivierung zur Berechnung des Vermögensstandgewinns kommt deshalb nur in Betracht, wenn die Verbindlichkeit entsprechend quantifiziert werden kann.¹⁷⁰¹ Folglich ist eine verlässliche Schätzung steuerrechtlich ebenfalls eine zwingende Voraussetzung, um den Steuerbehörden und -gerichten das Bedürfnis der Rückstellung zu belegen.

2.3.2.3. *Zwischenergebnis*

Zusammenfassend lässt sich erkennen, dass die handelsrechtlichen Ansatzkriterien für die Bildung einer Rückstellung nach Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR insbesondere erlauben, die zulässigen, steuerlichen Rückstellungen für unbestimmte Verpflichtungen nach Art. 29 Abs. 1 Bst. a bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. a DBG zu konkretisieren, da die steuerliche Auslegung der unbestimmten Verpflichtung eine hohe Konformität mit den handelsrechtlichen Ansatzvoraussetzungen aufweist. Voraussetzung hierfür ist, dass der steuerliche Begriff der unbestimmten Verpflichtung zum einen faktische Verbindlichkeiten, weil sowohl handels- als auch steuerrechtlich eine wirtschaftliche Betrachtungsweise gelten muss, und zum anderen über den Wortlaut hinaus auch Rückstellungen, die betreffend der Bestand eine bestimmte Ungewissheit aufweisen, umfasst. Trifft dies zu, helfen die handelsrechtlichen Ansatzkriterien der steuerlichen Gewinnermittlung, die Bilanzierung von Rückstellungen zu objektivieren und damit eine verlässliche Besteuerung zu gewährleisten. Die wegen des Massgeblichkeitsgrundsatzes postulierte steuerliche Passivierungspflicht für handelsrechtlich zwingend erforderliche Rückstellungen scheint sich durch die Rückstellungen nach Art. 29 Abs. 1 Bst. a bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. a DBG unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht zu bestätigen. Diese Rückstellungen stellen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

449

Mehr Schwierigkeiten betreffend die Konformität zwischen den handelsrechtlichen Ansatzkriterien und dem steuerlichen Rückstellungsbegriff ergeben sich für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken nach Art. 29 Abs. 1 Bst. c bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c DBG.¹⁷⁰² Einerseits stellen Rückstellungen für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken mit der zeitlichen Unmittelbarkeit eine periodische Hürde auf, die dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff grundsätzlich fremd ist. Andererseits werden in der Steuerlehre unter diesem Absatz insbesondere Aufwandsrückstellungen subsumiert, die mangels Aussonderungsverbindlichkeit keine handelsrechtlich zwingend vorzunehmenden Rückstellungen umschreiben. Die Unbestimmtheit des Begriffs der unmittelbar drohenden Verlustrisiken sorgt deshalb dafür, dass die Zulässigkeit von Rückstellungen unter diesem Absatz einer Einzelfallprüfung abhängig von

450

¹⁷⁰¹ HENNRICHS, Massgeblichkeitsgrundsatz oder eigenständige Prinzipien, 322.

¹⁷⁰² Gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1071.

ihrer steuerlichen Rechtmässigkeit und ihrer Rückwirkung auf die Handelsbilanz durch die faktische umgekehrte Massgeblichkeit unterliegt.

2.4. Ausgewählte steuergesetzliche Rückstellungen und ihre Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Rechnungslegungskonzeption

2.4.1. Vorbemerkung

451 Neben den einzelfallspezifisch zulässigen Aufwandsrückstellungen für unmittelbar drohende Verlustrisiken gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. c bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c DBG erstreckt sich der Rückstellungsbegriff steuerrechtlich zusätzlich auf künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge sowie Ersatzbeschaffungen, die nicht im laufenden Geschäftsjahr, sondern erst innert angemessener Frist stattfinden. Da einerseits der Anwendungsumfang für die Rückstellungen zwecks anderer unmittelbar drohender Verlustrisiken unbestimmt bleibt und andererseits die Rückstellung für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge sowie Ersatzbeschaffungsrückstellung ausdrücklich steuergesetzliche Rückstellungsformen beschreiben, gilt es nachfolgend die Steuerrechts- und Handelsrechtskonformität dieser Rückstellungen im Einzelnen zu beleuchten.

2.4.2. Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge

2.4.2.1. Allgemeines

452 Als ausdrücklich normierte ausserfiskalische¹⁷⁰³ Regelung können Unternehmen gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. d bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. d DBG für künftige

¹⁷⁰³ Nach der Intention des Gesetzgebers sollte diese Regelung für KMU mit unregelmässig anfallenden Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen eine Alternative zu den steuerbegünstigten Arbeitsbeschaffungsreserven bieten (REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 39 m.w.H.). Gemäss LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 43, ist zweifelhaft, ob dieser Steuervergünstigungseffekt tatsächlich zu steigenden Forschungs- und Entwicklungsaufträgen führt, weil zum einen die Beschränkung auf 1 Mio. Schweizer Franken für grössere Unternehmen zu tief erscheint und zum anderen der Steuerpflichtige für die Geltendmachung der Rücklage die Ernsthaftigkeit seiner Absicht, innert angemessener Frist den in Aussicht gestellten Forschungs- und Entwicklungsauftrag an Dritte zu erteilen, glaubhaft nachweisen muss. Zu bestätigen scheint sich dieser Vorbehalt insoweit, als mit der STAF die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen mit zusätzlich erhöhten Abzügen künftig noch stärker gefördert werden sollen (vgl. Rz. 206 Fn. 794).

ge Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zur Höhe von 10 % des steuerbaren Geschäftsertrages und maximal 1 Mio. Schweizer Franken Rückstellungen als geschäftsmässig begründeter Aufwand bilden.¹⁷⁰⁴ Wird der Nachweis für einen entsprechenden Auftrag in den Folgeperioden fristgemäss erteilt, können die entstehenden Aufwendungen erfolgsneutral zulasten der Rückstellung aufgelöst werden. Im Gegenzug steht es den Steuerbehörden prinzipiell jedes Jahr offen, die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellung zu überprüfen und bei fehlenden Forschungs- und Entwicklungsaufträgen innert angemessener Frist die Position erfolgswirksam aufzulösen.¹⁷⁰⁵ Da die Bildung in keinem Zusammenhang mit den Aufwendungen der Bilanzperiode steht, sondern gewinnschmälernd allfällige, künftige Ausgaben vorwegnimmt, handelt es sich dabei um Rücklagen, die wie Rückstellungen bilanziert werden, grundsätzlich aber Eigenkapitalcharakter aufweisen.¹⁷⁰⁶ Es wird eine privilegierte Reservenbildung für künftige Aufwendungen zugelassen, die ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage mangels Erfüllung der Rückstellungsdefinition deshalb steuerrechtlich nicht anerkannt werden dürfte.¹⁷⁰⁷ Diese Rückstellungen stehen im Widerspruch zu einer Gewinnermittlung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, weil sie allfällige künftige Aufwendungen vorwegnehmen und steuerfreie Reserven bei gleichzeitiger Reduktion des Gewinnsteuersubstrats entstehen lassen. Durch die Vermischung zwischen Fiskalzweck und anderweitigen Zielsetzungen in der bilanziellen Darstellung wird die Systematik des Vermögensstandgewinns, durch Rückstellungen Fremdkapitalverpflichtungen abzubilden, erschwert.

2.4.2.2. *Konformität mit dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff*

Die Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen beschreiben die Vorwegnahme von allfälligen, künftigen Ausgaben, ohne dass eine aus einem vergangenen Ereignis resultierende Verbindlichkeit existiert. Mit anderen Worten fehlt bis zum Bilanzstichtag eine Ursache für eine rechtliche oder faktische Verpflichtung, die im Zusammenhang mit einem künftigen Mittelabfluss steht.¹⁷⁰⁸ Eine solche Antizipation künftiger Aufwendungen lässt sich nicht mit dem Imparitäts- und Realisationsprinzip rechtfen-

453

¹⁷⁰⁴ Die Kantone haben diese Regelung grundsätzlich übernommen und sehen teilweise darüberhinausgehende Regelungen vor (VON AH, 126). So erachtet z.B. der Kanton Basel-Stadt eine Reservenbildung bis zu 5 Mio. Schweizer Franken als zulässig (§ 28 Abs. 2 Bst. c bzw. § 70 Abs. 1 Bst. g) StG BS).

¹⁷⁰⁵ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 16.

¹⁷⁰⁶ HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 91; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 45 ff.; NEUHAUS, 28; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 18; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 107; STOLL, 206.

¹⁷⁰⁷ GURTNER, Steuerobjekt, 368.

¹⁷⁰⁸ Vgl. Rz. 415 ff.

tigen.¹⁷⁰⁹ Mangels Verbindlichkeitscharakter vermag die Rückstellung für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge deshalb die Ansatzkriterien für eine Rückstellung gemäss Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR nicht zu erfüllen. Es handelt sich für die Handelsbilanz ebenfalls um eine Rücklage für künftige Aufwendungen, sodass eine handelsrechtliche Akzeptanz mit der Bildung von Willkürreserven gleichzusetzen wäre.¹⁷¹⁰

- 454 Als Resultat kann ihre handelsrechtliche Verbuchung, die für die steuerliche Akzeptanz grundsätzlich gefordert wird¹⁷¹¹, nur über zusätzliche Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR erfolgen.¹⁷¹² Auf diese Weise kann mittels umgekehrter Massgeblichkeit die einheitliche Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz gewährleistet werden. Wie bereits oben aufgezeigt, würde auf diese Weise allerdings ein Widerspruch zum revidierten Rechnungslegungsrecht vorliegen, weil der Ansatz von fiktiven Verbindlichkeiten verboten ist.¹⁷¹³ Sodann verstösst die Bildung von Willkürreserven gegen eine zuverlässige Darstellung der Finanzierungs- und Ertragslage (Art. 958 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 959a Abs. 1 und Art. 959b Abs. 1 OR), weil sowohl das Fremdkapital als auch die Aufwendungen zu hoch ausgewiesen werden. Sie lässt sich weder mit dem Vorsichtsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR), der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung (Art. 958b Abs. 1 OR) noch der Verlässlichkeit der Rechnungslegung (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 OR) vereinbaren.¹⁷¹⁴ Somit zeigt sich, dass die handelsrechtliche Anerkennung dieser Rückstellung nur im Rahmen der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit möglich wäre, weil handelsrechtlich kein faktischer Ermessensspielraum vorliegt, der die Bildung von Willkürreserven durch Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR zu rechtfertigen vermag.¹⁷¹⁵ Da diese Form der Umkehrmassgeblichkeit abzulehnen ist, scheint eine Rückstellung für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge handelsrechtswidrig und kann für das revidierte Rechnungslegungsrecht nicht als zulässig erachtet werden.

2.4.2.3. Konsequenz für die steuerliche Gewinnermittlung

- 455 Infolge der ausdrücklichen steuergesetzlichen Grundlage für die Anerkennung dieser privilegierten Reservenbildung sollte die fehlende handelsrechtliche Zulässigkeit nach hier vertretener Ansicht trotz Verbuchungsprinzip zu

¹⁷⁰⁹ Gl.M. STOLL, 206.

¹⁷¹⁰ Gl.M. STOLL, 206.

¹⁷¹¹ Vgl. Rz. 434.

¹⁷¹² Gl.M. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 543.

¹⁷¹³ Vgl. Rz.425.

¹⁷¹⁴ Vgl. ausführlich hierzu Rz. 70 ff.

¹⁷¹⁵ Vgl. oben Rz. 168 und 435.

keinen Konsequenzen für die steuerliche Rechtmässigkeit führen.¹⁷¹⁶ Die handelsrechtliche Buchmässigkeit findet dort ihre Grenzen, wo die Zwecksetzungen zwischen Handels- und Steuerbilanz divergieren, sodass es nicht mehr möglich ist, sowohl Handelsrechts- als auch Steuerrechtskonformität in demselben Rechnungswerk herzustellen. Hinsichtlich der Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge scheint dieser Aspekt erfüllt, weil die liquiditäts- und zinsfördernde Steuerermässigung für KMU keiner Zielsetzung der Handelsbilanz entspricht. Gleichzeitig liegt eine explizite, steuerliche Korrektornorm zugunsten des Steuerpflichtigen vor, sodass im Rahmen des Massgeblichkeitsprinzips zur Herstellung der Steuerrechtskonformität von der Handelsbilanz abgewichen werden kann. Es würde ein Verstoß gegen Treu und Glauben vorliegen, wenn die fehlende Verbuchung in der Handelsbilanz als Basis für ein Verbot der Rückstellung für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. d bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. d DBG herangezogen würde. Dies insbesondere, als durch die Kontierung und den offenen Ausweis in der Steuerbilanz die Nachprüfbarkeit für die Steuerbehörden und -gerichte jederzeit gewährleistet wäre. Es käme damit zu einer Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz im Einzelfall, die eine steuerneutrale Auslegung zuungunsten der Praktikabilität ermöglicht.

2.4.3. Steuerliche Ersatzbeschaffungsrückstellung

2.4.3.1. Allgemeines

Wird eine Ersatzbeschaffung nicht im laufenden Geschäftsjahr, in dem der Vermögenswert des Anlagevermögens untergegangen ist bzw. veräussert wurde, sondern erst in einer künftigen Periode vorgenommen, kann im Umfang der übertragenen stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden, die anschliessend bei Anschaffung eines betriebsnotwendigen Ersatzgutes erfolgsneutral oder anderenfalls erfolgswirksam aufzulösen ist (Art. 30 Abs. 2 bzw. Art. 64 Abs. 2 DBG; Art. 8 Abs. 4 StHG bzw. Art. 8 Abs. 4 i.V.m. Art. 24 Abs. 4 StHG).¹⁷¹⁷ Als generelle Voraussetzung beschränkt sich die Ersatzbeschaffung dabei auf betriebsnotwendiges Anlagevermögen und muss innerhalb der Schweiz erfolgen (Art. 30 Abs. 1 bzw. Art. 64 Abs. 1).¹⁷¹⁸ Des

¹⁷¹⁶ Vgl. ebenfalls zu den Sofortabschreibungen (Rz. 360 f.) und dem Warendrittel (Rz. 390).

¹⁷¹⁷ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 103; LOCHER, Teil I, Art. 30 DBG Rz. 21; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 64 DBG Rz. 25 f.; STOLL, 257 ff.

¹⁷¹⁸ Vorbehalten bleiben des Weiteren spezifische Regelungen für die Ersatzbeschaffung von Liegenschaften (vgl. Botschaft UStR II, 4187; KUHN/SEBESTYEN/GADOLA, 543 f.).

Weiteren muss die nicht im Geschäftsjahr erfolgende Ersatzbeschaffung innerhalb einer angemessenen Frist vollzogen werden, die gemäss Praxis mangels gesetzlicher Regelung mindestens zwei Jahre beträgt.¹⁷¹⁹ Hintergrund ist, dass bei fehlender Ersatzbeschaffung innert nützlicher Frist keine Beeinträchtigung der Fortführung der Geschäftstätigkeit und damit der Betriebsnotwendigkeit des Vermögenswerts vermutet werden kann.¹⁷²⁰ Längere Fristen in begründeten Fällen bleiben aber zulässig, sofern der Steuerpflichtige die Ursachen für die Verzögerungen nachweisen kann und diese nicht in seine Verantwortung fallen.¹⁷²¹

- 457 Buchhalterisch sorgt die Ersatzbeschaffungsrückstellung dafür, dass in der Bilanzierungsperiode des Untergangs bzw. der Veräusserung des betriebsnotwendigen Vermögenswerts die daraus resultierenden stillen (Zwangs-)Reserven nicht realisiert, sondern durch eine entsprechende Bildung einer Rückstellung aufwandwirksam neutralisiert werden.¹⁷²² Wird innert angemessener Frist anschliessend ein betriebsnotwendiges Ersatzgut erworben, wird

¹⁷¹⁹ In den kantonalen Steuergesetzen Appenzell-Innerrhoden (Art. 32 Abs. 2 bzw. Art. 65 Abs. 2 StG AI), Appenzell-Ausserrhoden (Art. 32 Abs. 2 bzw. Art. 74 Abs. 2 StG AR), Basel-Stadt (§ 29 Abs. 2 bzw. § 73 Abs. 2 StG BS), Bern (Art. 23 Abs. 2 bzw. Art. 89 Abs. 3 StG BE), Fribourg (Art. 31 Abs. 2 bzw. Art. 106 Abs. 2 StG FR), Genf (im Ergebnis wohl auch Art. 21 LIPP; Art. 17 Abs. 3 LIPM), Glarus (Art. 28 Abs. 2 bzw. Art. 67 Abs. 2 StG GL), Jura (Art. 28 Abs. 2 bzw. Art. 74b Abs. 3 StG JU), Luzern (§ 37 Abs. 2 bzw. § 78 Abs. 2 StG LU), Neuenburg (Art. 33 Abs. 2 bzw. Art. 90 Abs. 2 StG NE), Obwalden (Art. 32 Abs. 2 bzw. Art. 84 Abs. 3 StG OW), Schwyz (§ 30 Abs. 2 bzw. § 68 Abs. 2 StG SZ), Solothurn (§ 36 Abs. 2 bzw. § 36 Abs. 2 i.V.m. § 92 Abs. 2 StG SO), St. Gallen (Art. 43 Abs. 2 bzw. Art. 87 Abs. 2 StG SG), Tessin (Art. 29 Abs. 2 bzw. Art. 73 Abs. 2 StG TI), Uri (Art. 35 Abs. 2 bzw. Art. 83 Abs. 3 StG UR), Waadt (Art. 34 Abs. 2 bzw. Art. 101 Abs. 2 StG VD), Wallis (Art. 26 Abs. 2 bzw. Art. 26 Abs. 2 i.V.m. Art. 85 Abs. 1 StG VS), Zug (§ 27 Abs. 2 bzw. § 63 Abs. 2 StG ZG) und Zürich (§ 28 Abs. 2 bzw. § 68 Abs. 3 StG ZH) wurde die vom DBG verwendete Formulierung der angemessenen Frist übernommen. Demgegenüber wird in den Kantonen Basel-Landschaft (§ 32 Abs. 2 bzw. § 32 Abs. 2 i.V.m. § 55 Abs. 1 StG BL) und Graubünden (Art. 33 Abs. bzw. 84 Abs. 3 StG GR) ausdrücklich eine Frist von zwei Jahren genannt. Der Kanton Thurgau kennt «in der Regel» auch eine zweijährige Frist (§ 31 bzw. § 80 StG TG i.V.m. StP TG, 31 Nr. 1, Ziff. 4). Der Kanton Aargau (§ 37 Abs. 2 bzw. § 72 Abs. 2 StG AG) sieht eine Frist von drei Jahren vor, währenddessen im Kanton Schaffhausen (Art. 32 Abs. 2 bzw. Art. 71 Abs. 2 StG SH) eine Frist von fünf Jahren gilt. Einen Sonderfall stellt der Kanton Nidwalden dar, in dem für selbständig Erwerbstätige eine Frist von fünf Jahren (Art. 32 Abs. 2 StG NW) vorgegeben und für juristische Personen von einer angemessenen Frist gesprochen wird (Art. 82 Abs. 3 StG NW). Vgl. zur Praxis der kantonalen Fristen im Einzelnen: SSK, Steuerinformationen, 50.

¹⁷²⁰ BGE 108 Ib 325, E. 5 c); RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 64 DBG Rz. 27.

¹⁷²¹ Vgl. REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 30 DBG Rz. 18 m.w.H.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 64 DBG Rz. 27.

¹⁷²² Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 52.

die Rückstellung erfolgsneutral gegen den entsprechenden Vermögenswert verbucht, sodass dessen Anschaffungs- und Herstellungskosten im Umfang der übertragbaren stillen Reserven reduziert werden.¹⁷²³ Findet wider Erwarten keine Ersatzbeschaffung statt, wird die Rückstellung in der entsprechenden Periode erfolgswirksam aufgelöst. Es lässt sich damit erkennen, dass dieser vom Gesetzgeber als Rückstellung bezeichnete Passivposten keiner tatsächlichen Rückstellung nach Art. 29 Abs. 1 Bst. a oder c DBG bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. a oder c DBG entspricht, da sie weder eine unbestimmte Verpflichtung noch ein unmittelbar drohendes Verlustrisiko charakterisiert. Sie stellt vielmehr eine zweckgebundene, offen ausgewiesene Eigenkapitalreserve dar, die bei erfolgreicher Ersatzbeschaffung wiederum in stille Reserven umgewandelt wird.¹⁷²⁴ In der Lehre wird deshalb die Ersatzbeschaffungsrückstellung auch als steuerlich privilegierte Ersatzbeschaffungsreserve¹⁷²⁵ oder Ersatzbeschaffungsrücklage¹⁷²⁶ betitelt. Nichtsdestotrotz wird sie ihrer Bezeichnung nach als Rückstellung bilanziert, sodass sie keinem Bestandteil des steuerlichen Eigenkapitals entspricht.

Die steuerliche Akzeptanz einer Ersatzbeschaffung lässt sich mit der Ersatzbeschaffungs- oder Reinvestitionstheorie begründen.¹⁷²⁷ Nach ersterer ist eine steuerliche Realisation von stillen Reserven durch die Veräußerung eines Vermögenswerts erst dann erfolgt, wenn das Unternehmen über dieses Entgelt frei verfügen kann.¹⁷²⁸ Diese Bedingung ist grundsätzlich nicht erfüllt, wenn das Unternehmen nach der Veräußerung eines betriebsnotwendigen Vermögenswerts zur Fortführung der unveränderten betrieblichen Tätigkeit gezwungen ist, ein entsprechendes Ersatzgut anzuschaffen.¹⁷²⁹ Wird dieser «innerlich betriebliche Zwang»¹⁷³⁰ dadurch gelöst, dass ein wirtschaftlich und technisch die identische Aufgabe übernehmender Vermögenswert das aus der Unternehmenssphäre entfallende Gut ersetzt und damit eine funktionelle Gleichartigkeit zwischen ersetztem und ersetzendem Vermögenswert besteht, liegt nach der Ersatzbeschaffungstheorie keine Realisation eines steuerbaren Gewinns vor.¹⁷³¹ Die Ersatzbeschaffungstheorie ist folglich eine aus dem steuerlichen Realisationsprinzip fließende Konsequenz der Besteuerung nach

458

¹⁷²³ Vgl. HÖHN/WALDBURGER, Band I, § 18 Rz. 52.

¹⁷²⁴ LOCHER, Teil I, Art. 30 DBG Rz. 21.

¹⁷²⁵ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 103; LOCHER, Teil I, Art. 30 DBG Rz. 21.

¹⁷²⁶ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 30 DBG Rz. 2; STOLL, 257 ff.

¹⁷²⁷ Vgl. ausführlich LOCHER, Ernst Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie, 59 ff.

¹⁷²⁸ KÄNZIG, Begriff der Realisation, 90; KÄNZIG, Steuerrechtliche Fragen, 554 f.

¹⁷²⁹ KÄNZIG, Begriff der Realisation, 90; KÄNZIG, Steuerrechtliche Fragen, 555; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 30 DBG Rz. 2.

¹⁷³⁰ LOCHER, Ernst Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie, 60 m.w.H.

¹⁷³¹ KÄNZIG, Steuerliche Fragen, 555 f.; LOCHER, Ernst Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie, 60.

der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die grundsätzlich keiner gesetzlichen Grundlage bedarf.¹⁷³² Die Reinvestitionstheorie demgegenüber erachtet bereits die Wiederverwendung bzw. Reinvestition im Betrieb, ohne dass eine funktionelle Gleichartigkeit der Vermögenswerte gefordert wird, für einen Aufschub der Realisation der stillen Reserven als zulässig.¹⁷³³ Sie verfolgt deshalb über die betriebswirtschaftliche Begründung der Zweckgebundenheit der stillen Reserven hinweg wirtschaftspolitische Ziele, indem sie durch die Nichtbesteuerung von wiederinvestierten stillen Reserven zu einem generellen Aufschub der Unternehmensbesteuerung führt.¹⁷³⁴ Da die Reinvestitionstheorie sich somit nicht aus einer Auslegung des steuerlichen Realisationsbegriffs ableiten lässt, bedarf sie im Vergleich zur Ersatzbeschaffungstheorie einer expliziten gesetzlichen Grundlage.¹⁷³⁵ Nachdem vor dem Inkrafttreten des DBG und StHG in den einzelnen Kantonen beide Theorien zur Anwendung gelangten, verankerte der Gesetzgeber im DBG und StHG die Ersatzbeschaffungstheorie, sodass eine Funktionsgleichheit im Sinne einer wirtschaftlichen Identität zwischen dem ausgeschiedenen und ersetzenden Vermögenswert gefordert wurde.¹⁷³⁶ Im Rahmen der UStR II wurde dieses Erfordernis aufgegeben und damit die Ersatzbeschaffungstheorie aufgeweicht, um eine flexiblere Handhabung der Ersatzbeschaffung zu ermöglichen, die weiterhin auf das betriebsnotwendige Anlagevermögen beschränkt bleibt.¹⁷³⁷ Diese gemäss Botschaft «limitierte Reinvestitionstheorie»¹⁷³⁸ fusst folglich auf der Ersatzbeschaffungstheorie, lässt sich aber nicht mehr alleine dadurch rechtfertigen, weil sie gleichzeitig eine weitergehende Ausgestaltung aus wirtschaftspolitischen Zielsetzungen anstrebt.¹⁷³⁹

2.4.3.2. Konformität mit dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff

459 Für steuerliche Ersatzbeschaffungsrückstellungen wird wiederum eine Verbuchung in der Handelsbilanz gefordert, weil anderenfalls die stillen Reserven durch die Veräusserung des Vermögenswerts aufgedeckt und realisiert werden, worauf der Steuerpflichtige aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips

¹⁷³² BGer 2C_308/2009 v. 14.10.2009, E. 2.2.

¹⁷³³ Botschaft UStR II, 4816 f.; LOCHER, Ernst Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie, 61 ff.; BGer 2C_308/2009 v. 14.10.2009, E. 2.2.

¹⁷³⁴ Botschaft UStR II, 4817; LOCHER, Ernst Känzig und die Ersatzbeschaffungstheorie, 62; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 30 DBG Rz. 10.

¹⁷³⁵ BGer 2C_308/2009 v. 14.10.2009, E. 2.2.; LOCHER, Teil I, Art. 30 DBG Rz. 11.

¹⁷³⁶ Botschaft DBG und StHG, 170; LOCHER, Teil I, Art. 30 DBG Rz. 11 m.w.H.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 30 DBG Rz. 9 m.w.H.

¹⁷³⁷ Botschaft UStR II, 4817.

¹⁷³⁸ Botschaft UStR II, 4817.

¹⁷³⁹ Vgl. KUHN/SEBESTYEN/GADOLA, 541.

behaftet wird.¹⁷⁴⁰ Es stellt sich deshalb die Frage nach der Handelsrechtskonformität. Aus Sicht des Rechnungslegungsrechts ist zu beachten, dass sich die Ersatzbeschaffungsrückstellung mit dem Rückstellungsbegriff nach Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR nur schwer vereinbaren lässt. Es existiert keine gegenwärtige Verpflichtung aus einem vergangenen Ereignis, die zu einem künftigen Mittelabfluss führt, weil wirtschaftlich bis zum Bilanzstichtag kein Aufwand für künftige Geld-, Güter- oder Leistungsabgänge verursacht wurde.¹⁷⁴¹ Im Gegenteil werden künftige Investitionen bzw. Wiederbeschaffungen durch die Bildung einer Rücklage vorweggenommen, sodass der Kerngehalt einer Verbindlichkeit nicht erfüllt ist. Infolgedessen kann für die Bildung dieser Rückstellung keine handelsrechtliche Passivierungspflicht bestehen.¹⁷⁴² Sie dient der Bildung von Willkürreserven für Wiederbeschaffungen und entspricht damit keiner Position des Fremdkapitals. Daran vermag auch das Bild des vorsichtigen Kaufmanns nichts zu ändern.¹⁷⁴³ Der Substanzerhaltung von Vermögenswerten wird in der handelsrechtlichen Rechnungslegung durch Abschreibungen Rechnung getragen, die über die vorsichtig geschätzte voraussichtliche Nutzungsdauer erfolgswirksam berücksichtigt werden.¹⁷⁴⁴ Werden durch Rückstellungen Wiederbeschaffungsreserven für künftige Anschaffungen gebildet, entspricht dies der unzulässigen Vorwegnahme von Abschreibungen der Folgeperioden.¹⁷⁴⁵ Des Weiteren widerspricht die Ersatzbeschaffungsrückstellung in zweifacher Hinsicht dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip. Zum einen werden die stillen Reserven durch die Veräusserung des Vermögenswerts und den Zufluss des Entgelts handelsrechtlich aufgedeckt, sodass nach dem handelsrechtlichen Realisationsprinzip ein Ertrag entstanden ist, den die handelsrechtliche Rechnungslegung für die zuverlässige Darstellung der Vermögens- und Ertragslage zum Bilanzstichtag aufzudecken bezweckt.¹⁷⁴⁶ Zum anderen folgert sich aus dem Realisationsprinzip das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip, nach dem eine sofortige Reduktion des bilanzierten Buchwerts im Anschaffungsjahr durch Auflösung der Ersatzbeschaffungsrückstellung als kritisch zu betrachten ist.¹⁷⁴⁷

Aus diesen Gründen schlussfolgert sich, dass der Ansatz einer Ersatzbeschaffungsrückstellung handelsrechtlich nur durch die Bildung von Aufwandsrück-

460

¹⁷⁴⁰ VGer ZH v. 2.2.1994, ZStP 1994, 113, E. 3; LOCHER, Teil I, Art. 30 DBG Rz. 17; REICH, Realisation, 85 ff.

¹⁷⁴¹ STOLL, 205.

¹⁷⁴² STOLL, 205.

¹⁷⁴³ A.M. REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 30 DBG Rz. 2.

¹⁷⁴⁴ Vgl. Rz. 327 f. und 339 ff.

¹⁷⁴⁵ HÖHN/DIRIWÄCHTER, 286; STOLL, 204 f.

¹⁷⁴⁶ Vgl. Rz. 251 f.

¹⁷⁴⁷ Vgl. Rz. 257.

stellungen für die Sanierung von Sachanlagen (Art. 960e Abs. 3 Ziff. 3 OR) oder Willkürreserven zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR) gerechtfertigt werden kann.¹⁷⁴⁸ Da zudem nach Art. 960e Abs. 4 OR keine Auflösung von nicht mehr begründeten Rückstellungen verlangt wird, kann somit sichergestellt werden, dass eine Ersatzbeschaffungsrückstellung ohne Auflösung und Neubildung auch erst nach einer gewissen Frist übertragen werden kann.¹⁷⁴⁹ Damit wird zur Wahrung der einheitlichen Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz, wie bereits für die Rückstellung für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge, ein Verstoß gegen die Handelsrechtskonformität in Kauf genommen, weil die entsprechenden Normen grundsätzlich keine Bildung von handelsrechtlich zulässigen Rückstellungen zu begründen vermögen.¹⁷⁵⁰ Infolge der nur faktisch existierenden umgekehrten Massgeblichkeit scheint es deshalb nicht gerechtfertigt, die Ersatzbeschaffungsrückstellung handelsrechtlich weiterhin nachzuvollziehen.

2.4.3.3. *Konsequenz für die steuerliche Gewinnermittlung*

- 461 Würde dieser Ansicht gefolgt und handelsrechtlich die Zulässigkeit einer Ersatzbeschaffungsrückstellung untersagt, würde sich aus dem Verbuchungsprinzip grundsätzlich auch ein steuerliches Verbot ableiten.¹⁷⁵¹ Diese Auffassung vermag jedoch nicht zu überzeugen. Die Ersatzbeschaffungsrückstellung beruht auf einer unterschiedlichen Zielsetzung von Handels- und Steuerbilanz, weil steuerrechtlich einerseits wegen des Erfordernisses des Ersatzes des ausgeschiedenen Vermögenswerts keine Zunahme der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgt und andererseits ebenfalls wirtschaftspolitische Überlegungen berücksichtigt werden können.¹⁷⁵² Aus Sicht der Abkoppelungsthese hingegen erlaubt das Vorsichtsprinzip keine Bildung von Willkürreserven und ausserfiskalische Zwecke spielen keine Rolle, sodass einleuchtende Gründe für ein handelsrechtliches Verbot der Ersatzbeschaffungsrückstellung vorliegen. Es scheint deshalb sachgerecht, dass zwischen Handels- und Steuerbilanz eine unterschiedliche Bilanzierung erfolgt. Insbesondere liegen mit Art. 30 Abs. 2 bzw. Art. 64 Abs. 2 DBG steuergesetzliche Grundlagen vor, die zur Herstellung der Steuerrechtskonformität auch eine Abweichung von der Handelsbilanz zugunsten des Steuerpflichtigen erlauben sollten. Es würde demnach gegen das Massgeblichkeitsprinzip verstossen, wenn die Ersatzbeschaffungsrückstellung wegen Handelsrechtswidrigkeit trotz steuergesetzli-

¹⁷⁴⁸ Vgl. Rz. 425 und 427.

¹⁷⁴⁹ HWP, 189.

¹⁷⁵⁰ Vgl. Rz. 454 m.w.H.

¹⁷⁵¹ Vgl. Rz. 459 f.

¹⁷⁵² Vgl. Rz. 458.

cher Regelung und damit Steuerrechtskonformität nicht mehr akzeptiert werden könnte. Durch einen offenen Ausweis und die Verbuchung in der Steuerbilanz wird dabei der Nachvollzug für die Steuerbehörden und -gerichte gewährleistet.

2.4.4. Rückstellungen für Grossreparaturen

2.4.4.1. Allgemeines

Sowohl der Bund als auch eine Vielzahl der Kantone erlauben für Grossreparaturen bzw. Erneuerungen die Bildung von Rückstellungen. Damit sollen Ausgaben für umfassende Erneuerungsarbeiten, wie bspw. für die Fassaden- oder Dachrenovierung, den Ersatz von Heizungs- und Liftanlagen oder Fenstern, die mit Gewissheit in grösseren Zeitabständen anfallen werden, steuerlich berücksichtigt und auf die vorangehenden Jahre der Nutzung verteilt werden.¹⁷⁵³ Nicht erfasst werden dürfen laufende Unterhaltsarbeiten als periodische Aufwendungen sowie aktivierungspflichtige, wertvermehrnde Aufwendungen.¹⁷⁵⁴ Für die direkte Bundessteuer können dabei jährlich 0.5 % des Buchwerts eines Grundstückes geltend gemacht werden, soweit der Rückstellungsbetrag insgesamt den Umfang von 3 % des Buchwerts dieser Liegenschaft nicht übersteigt.¹⁷⁵⁵ Im Vergleich dazu variieren in den Kantonen die Praxis und die Höhe der steuerlich zulässigen Rückstellungen. So kann bspw. im Kanton Zürich ohne begründeten Nachweis jährlich eine Rückstellung in der Höhe von 1 % der gültigen Gebäudeversicherungssumme pro jeweilige Liegenschaft gebildet werden, bis der Gesamtbetrag maximal 15 % der Gebäudeversicherungssumme beträgt.¹⁷⁵⁶ Der Kanton Schwyz hingegen kennt ein ähnliches System wie der Bund, lässt dabei jedoch jährlich eine Rückstellung im Umfang von 1 % des Buchwerts einer Liegenschaft bis zur Höchstgrenze von 10 % des Liegenschaftsbuchwertes zu.¹⁷⁵⁷ Wiederum anders gestattet der Kanton Bern jährlich die Bildung einer Rückstellung in der Höhe von 2 % des Gebäudeversicherungswertes, die bei Nichteintritt einer Grossreparatur nach acht Jahren im neunten Jahr wieder aufgelöst werden muss (Art. 15 Abs. 6 AbV BE).

462

¹⁷⁵³ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 541; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 36; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 10.

¹⁷⁵⁴ GURTNER, Steuerobjekt, 367; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 26.

¹⁷⁵⁵ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 26; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 10; STOLL, 252.

¹⁷⁵⁶ Vgl. StB ZH, 64.1, Ziff. A; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 127.

¹⁷⁵⁷ StB SZ, 70.21, Rz. 27 f.

463 Rückstellungen für Grossreparaturen werden grundsätzlich unter die Rückstellungen für unmittelbar drohende Verlustrisiken subsumiert.¹⁷⁵⁸ Sie stellen Aufwandsrückstellungen dar, die lediglich zukünftig anfallenden Aufwand wirtschaftlich periodengerecht zuordnen wollen, obschon bis zum Bilanzstichtag keine tatsächliche Aussenverpflichtung eingetreten ist.¹⁷⁵⁹ Da die Regelungen für Rückstellungen für Grossreparaturen den Steuerpflichtigen ermöglichen, den Aufwand für Grossreparaturen über mehrere Perioden losgelöst von einer tatsächlichen Verpflichtung zu verteilen, lässt sich erkennen, dass sie eher wirtschaftspolitischen, standortfördernden Zielsetzungen als einer Besteuerung nach einer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dienen. Sie sind als Reserven zur Steuervergünstigung zu qualifizieren.¹⁷⁶⁰

2.4.4.2. *Konformität mit dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff*

464 Während Wertberichtigungen die Wertbeeinträchtigungen auf Sachanlagen und Abschreibungen die Verteilung der Investition über die Nutzungsdauer berücksichtigen, werden werterhaltende Ausgaben grundsätzlich periodenkonzernkonform als laufender Aufwand und wertsteigernde Aufwendungen als aktivierungspflichtige Anschaffungs- und Herstellungskosten in der Handelsbilanz anerkannt.¹⁷⁶¹ Handelsrechtlich entsprechen Rückstellungen für Grossreparaturen dementsprechend keinem Bedarf. Es liegen Aufwandsrückstellungen vor, welche die handelsrechtlichen Ansatzkriterien für eine Rückstellung grundsätzlich nicht zu erfüllen vermögen, sodass keine Passivierungspflicht besteht.¹⁷⁶² Mit Rückstellungen für die Sanierung von Sachanlagen gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 OR wurde im revidierten Rechnungslegungsrecht allerdings eine explizite gesetzliche Grundlage geschaffen, um die steuerliche Praxis aufrechtzuerhalten.¹⁷⁶³ Mit diesem handelsrechtlichen Wahlrecht kann durch die umgekehrte Massgeblichkeit in der Praxis die steuerliche Zulässigkeit der Rückstellungen für Grossreparaturen weiterhin gewährleistet werden.¹⁷⁶⁴ Dieses Vorgehen ist nach hier vertretener Ansicht als problematisch zu erachten. Die Bildung einer Rückstellung für Grossreparaturen vermag keine Rückstellung zu rechtfertigen, die mit dem revidierten Rechnungslegungsrecht konform ist. Da gleichzeitig die Umkehrmassgeblichkeit nur im Umfang des handelsrechtskonformen Ermessensspielraums zur Anwendung

¹⁷⁵⁸ Vgl. Rz. 443.

¹⁷⁵⁹ Vgl. Rz. 424 zum Begriff der Aufwandsrückstellung.

¹⁷⁶⁰ BENZ, 241.

¹⁷⁶¹ Vgl. Rz. 427.

¹⁷⁶² A.M. STOLL, 203.

¹⁷⁶³ Vgl. Rz. 431.

¹⁷⁶⁴ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 541 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 10.

gelangen kann, scheint eine Berücksichtigung der Rückstellung für Grossreparaturen in der Handelsbilanz nicht sachgerecht.

2.4.4.3. *Konsequenz für die steuerliche Gewinnermittlung*

Die steuerliche Zulässigkeit der Rückstellung für Grossreparaturen scheint dadurch nicht beeinträchtigt, sofern die Bildung von Rückstellungen unter den steuergesetzlichen Begriff der anderen unmittelbar drohenden Verlustrisiken subsumiert werden kann. Es steht eine ausdrückliche steuergesetzliche Grundlage zur Verfügung, sodass auf Kosten einer Abweichung von Handels- und Steuerbilanz die Rückstellungen für Grossreparaturen steuerrechtlich aus wirtschaftspolitischen Gründen weiterhin als geschäftsmässig begründet erachtet werden müssen. 465

2.4.5. *Rückstellungen für Restrukturierungen*

2.4.5.1. *Allgemeines*

In gewissen Kantonen wird steuerrechtlich die Bildung von Rückstellungen für Restrukturierungen ausdrücklich zugelassen.¹⁷⁶⁵ Demnach können die Kosten für künftig geplante, wirtschaftlich erforderliche Betriebsumstellungen und -umstrukturierungen durch Rückstellungen steuerlich abgezogen werden.¹⁷⁶⁶ Konkret kann im Kanton Bern in Absprache mit der Steuerverwaltung über einen Zeitraum von höchstens vier Jahren bis zu 20% des steuerlich massgebenden Reingewinns zurückgestellt werden (Art. 21 Abs. 1 und 2 AbV BE). In den Kantonen Basel-Land (§ 4 Abs. 4 StV BL) und Solothurn (§ 6 StV Nr. 19 SO) bemisst sich der Umfang im Vergleich dazu an den vorgesehenen, notwendigen Massnahmen sowie der Ertragslage über einen Zeithorizont von fünf bzw. vier Jahren. Wird nachträglich auf die vorgesehene Restrukturierung verzichtet, muss die Rückstellung in den Kantonen Bern (Art. 21 Abs. 3 StV BE) und Solothurn (§ 8 StV Nr. 19 SO) nach fünf bzw. im Kanton Basel-Land (§ 4 Abs. 5 StV BL) nach sieben Jahren wieder erfolgswirksam ausgebucht werden. Obschon in den Gesetzestexten von Rücklagen gesprochen wird, erfolgt die Verbuchung analog wie für die Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge¹⁷⁶⁷, sodass es sich 466

¹⁷⁶⁵ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 542; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 38a; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 10a; SSK, Steuerinformationen, 50.

¹⁷⁶⁶ Vgl. § 34 Abs. 2 Bst. b bzw. § 93 Abs. 2 Bst. b StG BE; § 31^{bis} bzw. § 31^{bis} i.V.m. § 55 Abs. 1 StG BL; § 35 Abs. 3 bzw. § 35 Abs. 3 i.V.m. § 92 Abs. 1 Bst. b StG SO.

¹⁷⁶⁷ Vgl. Rz. 452.

für die Berechnung des Vermögensstandgewinns um Fremdkapital und nicht Eigenkapitalreserven handelt.

- 467 Nachdem in den vorberatenden Kommissionen des Nationalrats für das DBG zuerst eine Rückstellung für wirtschaftlich erforderliche Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen vorgeschlagen wurde, wurde dieses Instrument vom Ständerat mangels Rückstellungscharakter abgelehnt und demgegenüber für eine Rückstellung zwecks künftiger Forschungs- und Entwicklungskosten plädiert.¹⁷⁶⁸ Im Rahmen der anschliessenden Differenzbereinigung wurde die Restrukturierungsnorm definitiv zugunsten der Rückstellungen für Forschungs- und Entwicklungskosten gestrichen.¹⁷⁶⁹ Das DBG kennt deshalb grundsätzlich keine ausdrückliche Regelung für die Zulässigkeit von Rückstellungen für Restrukturierungen. Gänzlich auszuschliessen ist die Bilanzierung von Rückstellungen für Restrukturierungen im DBG dadurch nicht, sofern bis zum Bilanzstichtag eine rechtliche oder faktische Verpflichtung vorliegt, der sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann. Es liegt in diesem Falle eine Rückstellung aus unbestimmter Verpflichtung vor, deren Zulässigkeit sich an den generellen Kriterien der geschäftsmässigen Begründetheit misst.¹⁷⁷⁰ Im Ergebnis sollte wegen der weitgehenden Konformität der handelsrechtlichen Ansatzkriterien mit dem steuerlichen Rückstellungsbegriff für unbestimmte Verpflichtungen eine Rückstellung für Restrukturierungen steuerlich anerkannt werden, sofern nach den Ansatzkriterien von Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR eine Passivierungspflicht besteht. Fehlt es hingegen an diesen Voraussetzungen, scheint auf Bundesebene die Zulässigkeit von reinen Rücklagen für Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen fraglich und höchstens dadurch gerechtfertigt, dass über unmittelbar drohende Verlustrisiken gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. c bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c DBG weitergehend Aufwandsrückstellungen oder Willkürreserven aus ausserfiskalischen Zwecken als zulässig erachtet werden.¹⁷⁷¹

2.4.5.2. *Konformität mit dem handelsrechtlichen Rückstellungsbegriff*

- 468 Für Restrukturierungsrückstellungen gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 3 OR gilt es zu unterscheiden, ob die Ansatzkriterien von Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR erfüllt sind oder ob dadurch lediglich Aufwandsrückstellungen oder Willkürreserven begründet werden.¹⁷⁷² Liegt eine Aussenverpflichtung verbunden mit einem Restrukturierungsbeschluss durch die oberste

¹⁷⁶⁸ KONFERENZ STAATLICHER STEUERBERATER, 36.

¹⁷⁶⁹ KONFERENZ STAATLICHER STEUERBERATER, 36.

¹⁷⁷⁰ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 38a.

¹⁷⁷¹ Vgl. Rz. 443.

¹⁷⁷² Vgl. oben Rz. 428 zum Nachfolgenden.

Unternehmensleitung bis zum Bilanzstichtag vor, die verlässlich und objektiv geschätzt werden kann, besteht eine Passivierungspflicht. Diese muss für die Handels- und Steuerbilanz gleichermaßen gelten, sodass die formelle und umgekehrte Massgeblichkeit zum Tragen kommt. Gehen die Rückstellungen darüber hinaus oder werden sie die vorgenannten Voraussetzungen nicht gerecht, dienen sie lediglich der Vorwegnahme künftiger Aufwendungen oder der generellen Bildung von Willkürreserven, sodass ihr Ansatz grundsätzlich handelsrechtswidrig wäre. Sie erfüllen die Ansatzkriterien für eine handelsrechtskonforme Rückstellung nicht, weshalb sie auch über die faktische, umgekehrte Massgeblichkeit nicht gerechtfertigt erscheinen. Betroffen davon scheinen insbesondere die in den Kantonen teilweise zugelassenen Rücklagen für Betriebsumstellungen und -umstrukturierungen.¹⁷⁷³ Für ihre handelsrechtliche Anerkennung wäre im Einzelfall zu überprüfen, ob die Ansatzkriterien einer Rückstellung im engeren Sinne tatsächlich erfüllt sind.

2.4.6. Zwischenergebnis

Diese nicht abschliessende Auflistung von steuerrechtlich zulässigen Passivierungswahlrechten für Rückstellungen zeigt, dass aus ausserfiskalischen Zielsetzungen zur Standortförderung und Steuervergünstigung der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff über den handelsrechtlichen Begriff hinausgehen kann. Denn es handelt sich in diesen Fällen jeweils um Rückstellungen, die handelsrechtlich keine zwingend vorzunehmende Rückstellungen gemäss Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR darstellen, sondern lediglich über Art. 960e Abs. 3 OR für Rückstellungen im weiteren Sinn gerechtfertigt werden können. Die steuerlichen Passivierungswahlrechte entsprechen i.d.R. der Bildung von Willkürreserven oder Aufwandsrückstellungen, deren Vereinbarkeit mit den handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen fragwürdig erscheint. Steuerrechtlich hingegen sind sie grundsätzlich unproblematisch, weil sie entweder wie die Ersatzbeschaffungsrückstellung oder Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge über eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage verfügen oder unter die Rückstellungen für andere unmittelbare drohende Verlustrisiken subsumiert werden können und auf diese Weise steuergesetzlich geregelt sind.

469

Durch die namentliche Erwähnung in Art. 960e Abs. 3 OR wird grundsätzlich sichergestellt, dass diese steuerlichen Wahlrechte in der Praxis ungeachtet der handelsrechtlichen Rückstellungsdefinition in der Handelsbilanz verbucht werden können. Diese Auffassung widerspricht allerdings dem revidierten Rechnungslegungsrecht, weil diese Normen zu einer handelsrechtswidrigen Bilanzierung führen. Sie wäre nur gerechtfertigt, falls die rechtliche umge-

470

¹⁷⁷³ Vgl. insbesondere Rz. 466.

kehrte Massgeblichkeit gelten würde, die es nach geltendem Recht aber abzulehnen gilt. Folglich können im Rahmen der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit mangels handelsrechtlichen Ermessensspielraums die steuerlichen Passivierungswahlrechte für Rückstellungen nicht in der Handelsbilanz berücksichtigt werden. Es kommt damit zu einer Durchbrechung des Verbuchungsprinzips. Aufgrund der ausdrücklichen steuergesetzlichen Grundlage sollten die behandelten steuerlichen Rückstellungen in der Steuerbilanz aber weiterhin zulässig sein. Aus dem Massgeblichkeitsprinzip ergibt sich kein Zwang, dass die steuerliche Gewinnermittlung nicht zum Vorteil des Steuerpflichtigen zur Herstellung der Steuerrechtskonformität auf Basis einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage von der handelsrechtlichen Bilanzierung divergieren kann. Es kommt damit zu einer Trennung von Handels- und Steuerbilanz, die sich im Falle des Ansatzes von Rückstellungen aber auf Einzelfälle beschränkt.

B. Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz

1. Erstbewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen

1.1. Einzelbewertungsprinzip

471 Gemäss Art. 960 Abs. 1 OR ist der Einzelbewertungsgrundsatz auch für die Passivseite massgebend. Folglich werden sowohl Verbindlichkeiten als auch Schulden und Rückstellungen i.d.R. einzeln bewertet, sofern sie wesentlich sind und nicht mangels Gleichartigkeit und Branchenüblichkeit zusammengefasst werden. So wird bspw. für Rückstellungen aus Prozessrisiken grundsätzlich der wahrscheinliche Mittelabfluss eines jeden laufenden Verfahrens einzeln geschätzt und dann zur gesamthaft ausgewiesenen Bilanzposition für diese unsichere Verpflichtung addiert.¹⁷⁷⁴ Dieses Einzelbewertungsprinzip muss für die handels- und steuerrechtliche Gewinnermittlung gleichermassen gelten.

472 Die Anwendung einer Gruppenbewertung kommt auf der Passivseite insbesondere bezüglich Rückstellungen für viele gleichartige Verpflichtungen infrage, die erst in ihrer Gesamtbetrachtung zu einer wesentlichen Verbindlichkeit führen, währenddessen sie im Gegenzug für einzelfallbezogene, spezifische Rückstellungen i.d.R. nicht zulässig erscheint.¹⁷⁷⁵ Eine verlässliche

¹⁷⁷⁴ STOLL, 210.

¹⁷⁷⁵ Vgl. Rz. 421; gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 870.

Schätzung des erwarteten künftigen Mittelabflusses ist für diese gleichartigen Risiken (z.B. Versicherungs-, Vorsorge- oder Garantieverpflichtungen) grundsätzlich nur aufgrund statistischer Berechnungen oder Erfahrungswerten aus der Vergangenheit möglich¹⁷⁷⁶, sodass infolge Gleichartigkeit und Branchenüblichkeit eine Gruppenbewertung gerechtfertigt ist. Damit wird der Wert einer Vielzahl von gleichartigen Verpflichtungen als Ganzes ohne Ermittlung und Bewertung jedes Sachverhaltes im Einzelnen beurteilt.¹⁷⁷⁷ Da Rückstellungen Schätzungen entsprechen, muss der dadurch resultierende Ermessensspielraum grundsätzlich auch steuerrechtlich akzeptiert werden, sofern die Berechnungen sachgerecht objektiviert sind und stetig angewendet werden.¹⁷⁷⁸

In diesem Zusammenhang sieht die handelsrechtliche Praxis aus Praktikabilitätsgründen für Risiken, die einer Gruppenbewertung unterliegen, pauschale Rückstellungen vor.¹⁷⁷⁹ Diese dürfen in derjenigen Höhe gebildet werden, in der aufgrund von Erfahrungswerten der Vergangenheit die Verwirklichung der Risiken wahrscheinlich erscheinen.¹⁷⁸⁰ Angewendet wird dieses Modell vor allem für Garantierückstellungen, wonach ohne begründeten Nachweis eines effektiven Mittelabflusses aufgrund der Erfahrungswerte der Aufwendungen für Gewährleistungen aus Lieferung und Leistung in der Vergangenheit in einem bestimmten Verhältnis bzw. Prozentsatz zum Umsatz Rückstellungen gebildet werden dürfen.¹⁷⁸¹ Auch wenn eine solche pauschal berechnete Rückstellung der steuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich fremd ist, lassen sowohl die Kantone¹⁷⁸² als auch der Bund¹⁷⁸³ diese Methodik i.d.R. zu, sodass es sich um geschäftsmässig begründeten Aufwand handelt. Dieses der Objektivierung und Vereinfachung dienende Vorgehen scheint mit einer gleichmässigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

473

¹⁷⁷⁶ STOLL, 150.

¹⁷⁷⁷ STOLL, 210.

¹⁷⁷⁸ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 12; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 12.

¹⁷⁷⁹ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 540; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 29; STOLL, 150, 210 ff.

¹⁷⁸⁰ BENZ, 127 m.w.H.

¹⁷⁸¹ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 540; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 29.

¹⁷⁸² So kennt z.B. der Kanton Zürich für das Baugewerbe eine pauschale Bruttogarantierückstellung von 1–2 % der letzten beiden dem Bilanzstichtag vorangegangenen Jahresumsätze (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 124). Eine ähnliche Regelung wendet der Kanton Aargau an (FUNK, § 36 StG AG Rz. 39). Demgegenüber wird im Kanton Bern (Art. 15 Abs. 4 AbV BE) ohne begründeten Nachweis eine Rückstellung von 2 % auf dem garantispflichtigen Umsatz bzw. dem durchschnittlichen Umsatz des aktuellen und vorangegangenen Geschäftsjahrs akzeptiert.

¹⁷⁸³ BGR 2C_553/2007 v. 29.9.2008, E. 2.1.

grundsätzlich vereinbar.¹⁷⁸⁴ Dem Steuerpflichtigen steht es dabei offen, einen im konkreten Anwendungsfall höheren Rückstellungsbedarf nachzuweisen.¹⁷⁸⁵ Sodann sind die nach Pauschalsätzen gebildeten Rückstellungen jährlich anhand des zugrundeliegenden Bestandes anzupassen.¹⁷⁸⁶

- 474 Zu Recht ausgeschlossen wird dabei sowohl steuer- als auch handelsrechtlich die Kombination von Gruppen- und Einzelbewertung. Werden wegen gleichartiger Risiken und branchenüblichem Vorgehen die Rückstellungen gesamthaft bewertet, darf der Bilanzierende nicht zuerst eine kumulierte Bewertung vornehmen und anschliessend den Betrag um diesen Posten erhöhen, um den ein individuelles, ausserordentliches Risiko die Gruppenbewertung im Einzelfall übersteigt.¹⁷⁸⁷ Vielmehr muss die individuelle, ausserplanmässige Verpflichtung einzeln bewertet werden und eine Gruppenbewertung wird auf den restlichen Posten der Gruppe vorgenommen.¹⁷⁸⁸

1.2. Höhe der Verbindlichkeit

1.2.1. Nennwertprinzip für Verbindlichkeiten

- 475 Gemäss Art. 960e Abs. 1 OR müssen Verbindlichkeiten zum Nennwert bzw. Rückzahlungsbetrag oder Nominalwert eingesetzt werden. Ausgeschlossen sind deshalb grundsätzlich eine Bewertung zum Verkehrs- bzw. Marktwert einerseits sowie eine Bewertung zum Ausgabewert andererseits. Das Verbot der Marktwertbewertung, die in den anerkannten Rechnungslegungsstandards teilweise angewendet wird¹⁷⁸⁹, ist in der Literatur als Folge des Widerspruchs zum Vorsichts- und Realisationsprinzips unbestritten.¹⁷⁹⁰ Die Bewertung zum Ausgabebetrag wird hingegen in der Lehre trotz ausdrücklicher gesetzlicher Formulierung für gewisse verzinsliche und langfristige Verbindlichkeiten als zulässig erachtet.¹⁷⁹¹ Werden verzinsliche, langfristige Verbindlichkeiten wie Anleihen, Darlehen oder Obligationen ausgegeben, kann dies zu einem tiefe-

¹⁷⁸⁴ BGer 2C_553/2007 v. 29.9.2008, E. 2.1 f.; StRK FR v. 7.12.1990, StE 1991 B 72.14.1 Nr. 8, E. 1b); ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 540 f.; BENZ, 127, 225 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 29 DBG Rz. 9; STOLL, 249 ff.

¹⁷⁸⁵ BGer 2C_553/2007 v. 29.9.2008, E. 2.2; STOLL, 249.

¹⁷⁸⁶ STOLL, 250.

¹⁷⁸⁷ STOLL, 249 f.

¹⁷⁸⁸ Vgl. für das analoge Vorgehen bezüglich Pauschaldelkredere auf der Aktivseite Rz. 391; STOLL, 250.

¹⁷⁸⁹ Vgl. z.B. IFRS 9.4.2.1; Swiss GAAP FER RK 27.

¹⁷⁹⁰ LIPP, Art. 960e OR Rz. 10; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 4; STENZ, Art. 960e OR Rz. 12.

¹⁷⁹¹ HWP, 210; LIPP, Art. 960e OR Rz. 8 f.; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 6; STENZ, Art. 960e OR Rz. 8 f.

ren (Unterpari-Emission) oder einem höheren (Überpari-Emission) Betrag als dem Nennwert erfolgen. Würde dem Gesetzestext folgend nur der Nennwert dieser Verbindlichkeit ausgewiesen, müsste der Zinseffekt resultierend im Emissionsdisagio bzw. -agio als Differenz zwischen Emissionserlös und Nennwert bei der Erstbewertung gesamthaft erfolgswirksam erfasst werden, obschon die Zinskomponenten noch nicht realisiert wurden.¹⁷⁹² Es würde auf diese Weise ein Widerspruch zu einer zuverlässigen Darstellung der wirtschaftlichen Lage, dem Verlässlichkeitsgebot und auch einer periodengerechten Zuordnung erfolgen.¹⁷⁹³ Aus diesem Grund wird in der Lehre neben dem Ausweis der Nettoverbindlichkeit die zusätzliche Erfassung eines aktiven Abgrenzungspostens im Umfang des Emissionsdisagios mit einer erfolgswirksamen Amortisation über die Laufzeit für Unterpari-Emissionen einerseits sowie die zusätzliche Erfassung eines passiven Abgrenzungspostens im Umfang des Emissionsagios mit einer erfolgswirksamen Amortisation über die Laufzeit für die Überpari-Emission andererseits vorgeschlagen und als zulässig erachtet.¹⁷⁹⁴

Eine generelle Berücksichtigung des Zeitfaktors für die Diskontierung von langfristigem, unverzinslichem Fremdkapital, um damit den Barwert des künftigen Mittelabflusses abzubilden, wird in der Lehre als Widerspruch zum Nennwertprinzip nach Art. 960e Abs. 1 OR aufgefasst und deshalb grundsätzlich abgelehnt.¹⁷⁹⁵ Gemäss NEUHAUS/HAAG kann für weit in der Zukunft liegende Verbindlichkeiten diese Methodik für die Rechnungslegung nach Obligationenrecht in Ausnahmefällen dennoch sachgerecht erscheinen.¹⁷⁹⁶ Zur Erfüllung der Informationsfunktion sollte dabei im Anhang die Abweichung vom Nennwertprinzip entsprechend offengelegt werden (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1 OR). Im Ergebnis werden die Verbindlichkeiten unabhängig von ihrer Laufzeit grundsätzlich zum Nennwert ausgewiesen. Die gängige Praxis bei verzinslichen Fremdmitteln, die unter oder über dem Nennwert ausgegeben werden, einen entsprechenden Aktiv- bzw. Passivposten zur Amortisation des Zinseffekts zu bilanzieren, scheint weiterhin gestattet.

1.2.2. Rückstellungen als Schätzungen

Rückstellungen stellen grundsätzlich einen Bestandteil der Verbindlichkeiten als Oberbegriff der Fremdkapitalpositionen dar.¹⁷⁹⁷ Gleichwohl kann für sie

¹⁷⁹² NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 6; STENZ, Art. 960e OR Rz. 8.

¹⁷⁹³ NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 6; STENZ, Art. 960e OR Rz. 8.

¹⁷⁹⁴ HWP, 210; LIPP, Art. 960e OR Rz. 9; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 6; STENZ, Art. 960e OR Rz. 8.

¹⁷⁹⁵ HWP, 211; LIPP, Art. 960e OR Rz. 8; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 7.

¹⁷⁹⁶ NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 7.

¹⁷⁹⁷ Vgl. Rz. 410.

das Nennwertprinzip nur eingeschränkt gelten, weil Rückstellungen aufgrund ihrer Unsicherheit betreffend Höhe und Bestand stets eine vorsichtige Schätzung auf Basis von sachlichen Kriterien entsprechen, die sich in den Folgeperioden verändern kann. Aufgrund der Ungewissheit des Rückstellungsbetrags als Schätzung muss der Zeitfaktor für langfristige Rückstellungen in begründeten Fällen als zulässig erachtet werden.¹⁷⁹⁸ Demgemäss darf im Falle von langfristigen Rückstellungen, bei denen erst nach einer mehrjährigen Frist ein Mittelabfluss wahrscheinlich erscheint, eine Barwertbetrachtung erfolgen. Hauptanwendungsfall bilden Pensionsrückstellungen, deren Berechnungsmodelle auf einer Berücksichtigung des Faktors Zeit basieren.¹⁷⁹⁹ Weiter denkbar ist die Berücksichtigung für Wiederherstellungs- oder Rückbaurückstellungen aus langfristigen Anlagen wie z.B. Atomkraftwerken.¹⁸⁰⁰ Aus Perspektive der Informationsfunktion muss dabei wieder ein spezifischer Ausweis mit entsprechenden Erläuterungen im Anhang (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 OR) gefordert werden.

1.3. Konformität mit der steuerlichen Gewinnermittlung

478 Mangels Bewertungsregeln in der steuerlichen Gewinnermittlung wird für die Ersterfassung von Verbindlichkeiten grundsätzlich die handelsrechtliche Höhe massgebend. Diese Auffassung muss sowohl für Schulden, deren Höhe i.d.R. problemlos ermittelt werden kann und die Bewertung zum Nominalwert beiden rechtlichen Teilordnungen entspricht, als auch für Rückstellungen gleichermaßen gelten. Durch eine sachgerechte und objektivierbare Schätzung im Sinne eines vorsichtigen, korrekten und vernünftigen Kaufmanns¹⁸⁰¹ muss der Steuerpflichtige belegen, dass die Rückstellung im Einzelnen denjenigen Betrag nicht übersteigt, «mit dessen Beanspruchung nach allen Umständen und pflichtgemässer Schätzung gerechnet werden muss und der bereits im fraglichen Geschäftsjahr eine entsprechende Belastung des Geschäftsergebnisses bewirkt.»¹⁸⁰² Rückstellungen entsprechen Schätzungen, sodass der Ermessensspielraum des Bilanzierenden bei der Erstbewertung grundsätzlich akzeptiert werden muss.¹⁸⁰³ Dieser Aspekt gilt insbesondere, als in den Folge-

¹⁷⁹⁸ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1033; HWP, 217; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 11; STENZ, Art. 960e OR Rz. 11.

¹⁷⁹⁹ LIPP, Art. 960e OR Rz. 30; STENZ, Art. 960e OR Rz. 11

¹⁸⁰⁰ HWP, 217; NEUHAUS/HAAG, Art. 960e OR Rz. 11; STENZ, Art. 960e OR Rz. 11.

¹⁸⁰¹ STOLL, 245.

¹⁸⁰² VGer ZH v. 21.5.2003, StE 2004 B 72.14.2 Nr. 32, E. 2a).

¹⁸⁰³ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 21; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 12; STOLL, 245.

perioden als überhöht erwiesene oder nicht mehr begründete Rückstellungen steuerlich erfasst werden können.¹⁸⁰⁴

2. Folgebewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen

2.1. Werthaltigkeitsprüfung für Rückstellungen in der Handelsbilanz

2.1.1. Allgemeines

In derselben Weise wie für die Vermögenswerte muss für das Fremdkapital in den Folgeperioden die Werthaltigkeit bzw. Vollständigkeit und Richtigkeit überprüft werden.¹⁸⁰⁵ Für die Verbindlichkeiten ist vor allem zu untersuchen, ob konkrete Anzeichen für zu geringe Rückstellungen vorliegen (Art. 960 Abs. 3 OR), sodass nach dem Imparitätsprinzip das bilanzierte Fremdkapital erhöht werden muss. Denn während die Verbindlichkeiten als Schulden grundsätzlich bis zum Bilanzstichtag bekannt sind und ihre Folgebewertung wenig Schwierigkeiten bereitet, kann sich aufgrund der Ungewissheit von Rückstellungen deren Wert infolge inner- oder ausserbetrieblichen Entwicklungen der Verhältnisse jährlich ändern. Die Schätzungen der (wesentlichen) bilanzierten Rückstellungen müssen deshalb in jeder Bilanzierungsperiode neu beurteilt werden.¹⁸⁰⁶ Analog zu den Vermögenswerten ist hierzu anhand der unternehmensinternen und -externen Faktoren¹⁸⁰⁷ zu untersuchen, ob neue Tatsachen oder Erkenntnisse einen erhöhten Rückstellungsbedarf vermuten lassen, der sich jedoch anstelle eines Impairment-Tests an einer aktualisierten Berechnung bzw. Neueinschätzung misst.¹⁸⁰⁸ Dabei ist wegen des Einzelbewertungsprinzips grundsätzlich jede wesentliche Rückstellung separat zu beurteilen, sofern nicht gleichartige Verpflichtungen eine Gruppen- oder Pauschalbetrachtung rechtfertigen.¹⁸⁰⁹

479

¹⁸⁰⁴ STOLL, 245; vgl. Rz. 483 f.

¹⁸⁰⁵ Vgl. Rz. 362 ff.

¹⁸⁰⁶ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1075; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 45 ff.

¹⁸⁰⁷ Vgl. MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 46 für Beispiele konkreter Anzeichen.

¹⁸⁰⁸ NEUHAUS/HAAG, Art. 960 OR Rz. 27.

¹⁸⁰⁹ Vgl. Rz. 472.

2.1.2. Korrektur von Rückstellungen in der Folgebewertung

- 480 Erweist sich die Höhe der Rückstellung infolge der Überprüfung der Schätzung weiterhin als gerechtfertigt, weil der bilanzierte Buchwert für die Rückstellung mit der vorgenommenen Schätzung übereinstimmt, besteht kein bilanzieller Handlungsbedarf. Lässt die Neuurteilung einen zu tiefen Buchwert für die entsprechende Rückstellung erkennen, muss die Rückstellung aufgrund des Imparitätsprinzips grundsätzlich erfolgswirksam erhöht werden, da sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens verschlechtert hat und ein zu geringer Ausweis von Rückstellungen vorliegt.¹⁸¹⁰ Ist im Gegenzug das Rückstellungserfordernis infolge neuer Tatsachen und der damit zusammenhängenden Risikobeurteilung vollständig weggefallen oder zumindest reduziert, sodass mit deren Inanspruchnahme nicht mehr oder in einem geringeren Ausmass gerechnet werden muss, ist die Rückstellung grundsätzlich erfolgswirksam aufzulösen.¹⁸¹¹ Die bilanzierte Rückstellung ist in ihrer Höhe überflüssig geworden und erfüllt kein betriebliches Erfordernis, sodass sowohl aus Perspektive der Kapitalerhaltung und des Vorsichtsprinzips als auch der Informationsfunktion eine Auflösung oder Reduktion der entsprechenden Rückstellungsposition gefordert ist. Es entsteht ein Ertrag, der auf «objektiv nachvollziehbare[n], in der Regel äusseren Tatsachen»¹⁸¹² beruht. Als Bedingung kann die Auflösung einer Rückstellung grundsätzlich nur gegen jene Position der Erfolgsrechnung gebucht werden, die zu ihrer Rückstellungsbildung geführt haben, um eine direkte Kausalität zwischen dem Grund der Rückstellungsbildung und -auflösung herzustellen.¹⁸¹³
- 481 Zu berücksichtigen ist, dass Art. 960e Abs. 4 OR ausdrücklich gestattet, die Auflösung nicht mehr begründeter Rückstellungen zu unterlassen, sodass grundsätzlich keine Pflicht, sondern nur ein Wahlrecht zur Auflösung bzw. Reduktion der Rückstellung existiert. Ergebnis dieser Norm ist, dass in Form von Rückstellungen getarnte Willkürreserven entstehen, die sich weder mit der Kapitalerhaltungsfunktion noch der Informationsfunktion vereinbaren lassen.¹⁸¹⁴ Sie verhindern eine zuverlässige Darstellung der Finanzierungs- und Ertragslage (Art. 958 Abs. 1 OR; Art. 959 Abs. 1 OR; Art. 959b Abs. 1 OR), weil die Rückstellungen zu hoch und der Ertrag zu tief ausgewiesen werden. Sodann stehen sie im Widerspruch zu einer Vielzahl von GoR wie

¹⁸¹⁰ STOLL, 164

¹⁸¹¹ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1073; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 55; STOLL, 164.

¹⁸¹² BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1074.

¹⁸¹³ Konkret darf die Rückstellung für einen bestimmten Rechtsprozess nur aufgelöst werden, wenn der Prozess zugunsten des die Rückstellung bilanzierenden Unternehmens rechtskräftig entschieden wurde und dadurch der Grund ihrer Bildung entfällt (vgl. MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 960 OR Rz. 56; STOLL, 165).

¹⁸¹⁴ Vgl. Rz. 70 ff. zum Nachfolgenden.

dem Vorsichtsprinzip und damit dem Realisations- und Imparitätsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR), dem Vollständigkeitsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1 OR), dem Verlässlichkeitsgebot (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 3 OR), dem Saldierungsverbot (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7 OR), der periodengerechten Zuordnung von Aufwendungen (Art. 958b OR) sowie der handelsrechtlichen Rückstellungsdefinition nach Art. 959 Abs. 5 i.V.m. Art. 960e Abs. 2 OR.¹⁸¹⁵ Es entstehen damit fiktive Verbindlichkeiten, weshalb die Norm für die handelsrechtliche Rechnungslegungskonzeption vollumfänglich abzulehnen ist. Rückstellungen, deren Begründung gänzlich oder teilweise weggefallen ist, sind nach revidiertem Rechnungslegungsrecht im entsprechenden Umfang aufzulösen.

2.1.3. Verwendung der Rückstellung

Abzugrenzen sind die Veränderungen der Rückstellungspositionen von einer zweckmässigen Verwendung der Rückstellung. Hat sich der zukünftig erwartete Geld-, Güter- oder Leistungsabgang tatsächlich verwirklicht, wird die Rückstellung im entsprechenden Geschäftsjahr erfolgsneutral gegen den entsprechenden Mittelabfluss gebucht.¹⁸¹⁶ Falls die Rückstellung dem tatsächlichen Mittelabfluss entspricht, ergeben sich dadurch keine Auswirkungen für die Erfolgsrechnung. Ein Stehenlassen von nicht mehr betrieblich begründeten Rückstellungen kann nur vorliegen, falls eine zu hohe Rückstellung bilanziert wurde, deren Unterschiedsbetrag zum tatsächlichen Mittelabfluss trotz zwischenzeitlicher Verwendung nicht erfolgswirksam aufgelöst wird. War die Rückstellung im Zeitpunkt des tatsächlichen Mittelabflusses demgegenüber als zu tief bemessen, resultiert neben der Auflösung der entsprechenden Rückstellung buchhalterisch ein entsprechender ausserordentlicher Aufwand. 482

2.2. Werthaltigkeitsprüfung von Rückstellungen in der Steuerbilanz

2.2.1. Allgemeines

Da Rückstellungen nur so lange gestattet werden, als sie geschäftsmässig begründet sind, können sowohl diejenigen Rückstellungen, die in der laufenden Periode, als auch diejenigen, die in den Vorperioden gebildet wurden, von den Steuerbehörden auf ihre Geschäftsmässigkeit überprüft werden. Es bedarf deshalb einer Abrechnung über die Rückstellung in dem Zeitpunkt, in 483

¹⁸¹⁵ Ebenfalls kritisch BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1079; STENZ, Art. 960e OR Rz. 48 ff.

¹⁸¹⁶ Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 1076; STOLL, 276.

dem sich der erwartete Mittelabfluss tatsächlich verwirklicht hat oder die Begründung ganz oder teilweise entfällt.¹⁸¹⁷ Beim effektiven Eintritt des aufwandsmässig bereits in einem früheren Geschäftsjahr zugerechneten Geld-, Güter- oder Leistungsabganges wird dieser Abfluss analog der Handelsbilanz gegen das Rückstellungskonto verbucht.¹⁸¹⁸ Fällt die sachliche Begründung der Rückstellung hingegen weg, weil mit der Verwirklichung des Mittelabflusses nicht mehr zu rechnen ist, müssen die Rückstellungen als Resultat ihres provisorischen Charakters gemäss Art. 29 Abs. 2 bzw. Art. 63 Abs. 2 DBG zugunsten der Erfolgsrechnung und des steuerbaren Kapitals aufgelöst werden.¹⁸¹⁹ Diese zwingend vorgeschriebene Korrektur geschäftsmässig nicht mehr begründeter Rückstellungen verlangt folglich ebenfalls eine Überprüfung der Rückstellungen zum Bilanzstichtag auf Basis der aktuellen Tatsachen und Erkenntnisse.¹⁸²⁰

- 484 Die Aufrechnung von bilanzierten Rückstellungen wirkt sich steuerbegründend aus, weshalb die Beweislast für die fehlende Geschäftsmässigkeit den Steuerbehörden obliegt.¹⁸²¹ Dennoch ist die Fortführung von Rückstellungen nicht mit einem Anspruch oder wohlerworbenen Recht des Steuerpflichtigen gleichzusetzen, sofern die Begründetheit der Geschäftsmässigkeit entfallen ist.¹⁸²² Im Gegenteil muss der Steuerpflichtige jederzeit nachweisen können, dass dieses Erfordernis weiterhin erfüllt ist. Die Steuerbehörde ihrerseits kann wegen der zu jedem Bilanzstichtag vorzunehmenden Prüfung der Rückstellungen zu einem späteren Zeitpunkt jederzeit auf die steuerliche Akzeptanz zurückkommen, auch wenn die Rückstellung entweder von Anfang an unbegründet war oder zu einem früheren Zeitpunkt steuerlich anerkannt wurde.¹⁸²³ Neue Tatsachen müssen hierfür nicht vorausgesetzt werden, sondern die Steuerbehörden können die geschäftsmässige Begründetheit unabhängig von früheren Beurteilungen überprüfen.¹⁸²⁴ Es liegt in diesem Fall kein grundlegender Verstoss gegen Treu und Glauben vor, weil die Beurteilung der Geschäftsmässigkeit wegen der Unsicherheit der Rückstellung betreffend Eintrittswahrscheinlichkeit und Höhe mit vielen Schwierigkeiten verbunden ist.¹⁸²⁵ Gemäss STOLL würde ein solcher Widerspruch lediglich bestehen,

¹⁸¹⁷ REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 45.

¹⁸¹⁸ Vgl. Rz. 482.

¹⁸¹⁹ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 46 Rz. 89; LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 49 f.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 45; STOLL, 274 ff.

¹⁸²⁰ BGer 2C_392/2009 v. 23.8.2010, E. 2.4.

¹⁸²¹ BGer 2C_392/2009 v. 23.8.2010, E. 3.2.

¹⁸²² BGer 2C_392/2009 v. 23.8.2010, E. 3.2.

¹⁸²³ LOCHER, Teil I, Art. 29 DBG Rz. 50; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 46; STOLL, 276 f. m.w.H.

¹⁸²⁴ STOLL, 276 f.

¹⁸²⁵ BGer v. 12.3.1971, ASA 1972/1973, 128, E. 3 c); BGer v. 26.3.1954, ASA 1954/1955, 173, E. 1.

wenn die Steuerbehörden eine bestimmte Methode der Rückstellungsbemessung nach einer langjährigen oder ausdrücklich befolgten Praxis plötzlich nicht mehr anerkennen und die bereits gebildeten Rückstellungen dem steuerbaren Gewinn hinzurechnen würden.¹⁸²⁶

2.2.2. Konformität mit der Handelsbilanz

Die Prüfung der Rückstellungshöhe in den Folgeperioden ist sowohl für die handels- als auch die steuerrechtliche Gewinnermittlung gefordert. Währenddessen für die Handelsbilanz infolge des Imparitätsprinzips vorrangig ein zu tiefer Rückstellungsausweis verhindert werden soll¹⁸²⁷, steht es im Widerspruch zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn der Steuerpflichtige seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit willentlich minimiert und nach seinem Belieben periodisiert.¹⁸²⁸ Gleichzeitig gelangt das Imparitätsprinzip für die steuerliche Gewinnermittlung ebenfalls zur Anwendung, weil unsicheres und zweifelhaftes Vermögen nicht Bestandteil der Besteuerung sein kann, sodass wegen der Übernahme der handelsrechtlichen Rückstellungspflicht eine Neuberechnung bzw. Neueinschätzung für die Steuerbilanz ebenfalls gefordert ist. Umgekehrt wäre die steuerrechtlich zwingend zu erfolgende Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen handelsrechtlich sachgerecht, weil diese Vorgehensweise sowohl mit den Rechnungslegungszwecken als auch den konkreten Normen in Einklang steht.¹⁸²⁹ Die handelsrechtlich geforderte Neuurteilung von Rückstellungen anhand unternehmensinterner und -externer Faktoren mit zusammenhängender Erhöhung oder Auflösung dieser Positionen ist folglich für beide rechtlichen Teilordnungen sachgerecht und übereinstimmend anzuwenden.

485

Mit Art. 960e Abs. 4 OR, welcher das Stehenlassen von nicht mehr begründeten Rückstellungen ausdrücklich zulässt, hat der Gesetzgeber trotzdem eine mögliche Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip geschaffen, ohne dass eine effektive Divergenz zwischen Handels- und Steuerbilanz vorliegt. Denn die Steuerbehörden können aufgrund der expliziten steuergesetzlichen Korrekturvorschrift ungeachtet dessen, ob die nicht mehr begründete Rückstellungen in der Handelsbilanz aufgelöst wurden, eine Aufrechnung vornehmen, sodass es zu einer unterschiedlichen Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz kommen kann. Strebt der Bilanzierende nach geltendem Rechnungslegungsrecht eine einheitliche Bilanzierung für die handels- und steuerliche Gewinnermittlung an, löst er diese Problematik, indem er auf die Anwendung

486

¹⁸²⁶ STOLL, 279.

¹⁸²⁷ Vgl. Rz. 479.

¹⁸²⁸ Vgl. Rz. 483 f.

¹⁸²⁹ Vgl. Rz. 480 f.

von Art. 960e Abs. 4 OR verzichtet und von sich aus überflüssige Rückstellungen auflöst. Damit kann durch die faktische umgekehrte Massgeblichkeit eine i.d.R. einheitliche Werthaltigkeitsprüfung für Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz erfolgen. Unterlässt der Steuerpflichtige in der Handelsbilanz die Auflösung der nicht mehr benötigten Rückstellungen, muss er damit rechnen, dass die Steuerbehörden im Rahmen des Veranlagungsverfahrens für die Steuerbilanz eine entsprechende Aufrechnung vornehmen. Die Vorstellung, damit ungestraft Steuern zu sparen¹⁸³⁰, wird folglich nur erfüllt, wenn die Steuerbehörden von sich aus auf eine Aufrechnung der nicht mehr begründeten Rückstellungen verzichten, obschon sie grundsätzlich von Amtes wegen für eine gesetzesmässige und gleichmässige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit hierzu verpflichtet wären. Dieser Aspekt scheint umso absurder, als eine solche Bildung von Willkürreserven gegen die handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen verstösst. De lege ferenda sollte deshalb der entsprechende Artikel gestrichen und durch eine gesetzliche Verankerung eines handelsrechtlichen Wertaufholungsgebots für nicht mehr betrieblich begründete Rückstellungen ersetzt werden. Eine mögliche Formulierung hierfür wäre: *«Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen aufgelöst werden, sofern der Grund ihrer Bildung entfallen ist.»*

2.3. Nachholung von Rückstellungen

2.3.1. Handelsrechtliche Zulässigkeit

487 Wie oben aufgezeigt, besteht grundsätzlich eine Pflicht zur jährlichen Überprüfung der Rückstellungen, um alle wirtschaftlich bereits in der laufenden Periode verursachten Verpflichtungen, die in zukünftigen Perioden zu einem wahrscheinlichen Mittelabfluss führen, zu erfassen.¹⁸³¹ Trotzdem kann es geschehen, dass der Bilanzierende aufgrund fehlender Kenntnisse oder eines Schätzungsfehlers einen Rückstellungsbedarf nicht in der Periode seiner Begründung entdeckt.¹⁸³² Um eine handelsrechtswidrige Handelsbilanz wieder handelsrechtskonform zu gestalten, muss die Verbuchung dieser erforderlichen Rückstellungen deshalb zwingend in der Periode nachgeholt werden, in welcher der Bilanzierende von ihr Kenntnis erhält. Hintergrund ist, dass das Rechnungslegungsrecht grundsätzlich keine nachträgliche Anpassung der Jahresrechnung der Vorjahre kennt.¹⁸³³ Sodann kann ein Zuwarten bis zum tatsächlichen Mittelabfluss ohne Nachholung der Rückstellung dabei nicht infrage kommen, weil auf diese Weise ein Verstoß gegen die Kapital- bzw.

¹⁸³⁰ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung Rz. 1080.

¹⁸³¹ Vgl. Rz. 479.

¹⁸³² STOLL, 155.

¹⁸³³ Vgl. Rz. 190.

Ausschüttungsbemessungsfunktion als auch Informations- bzw. Rechenschaftsfunktion vorliegen würde.¹⁸³⁴ Im Ergebnis gelten folglich dieselben Überlegungen wie für das Nachholen von fälschlicherweise nicht vorgenommenen Wertberichtigungen.¹⁸³⁵ Die handelsrechtliche Zulässigkeit von nachträglichen Rückstellungen findet ihre Grenzen in deren willentlichen Unterlassung zur Schönung der wirtschaftlichen Lage oder aus anderen Beweggründen. Dieses Vorgehen ist handelsrechtswidrig, weil Rückstellungen bei der Erfüllung der Ansatzkriterien zwingend angesetzt werden müssen. Eine willentliche Falschbilanzierung kann deshalb sowohl zivilrechtliche¹⁸³⁶ als auch strafrechtliche Konsequenzen verursachen.¹⁸³⁷

2.3.2. *Steuerrechtliche Zulässigkeit*

Da die handelsrechtliche Passivierungspflicht von Rückstellungen für die Steuerbilanz massgebend ist, müssen nachgeholte, handelsrechtlich zwingend vorzunehmende Rückstellungen steuerrechtlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden.¹⁸³⁸ Die Unsicherheit als inhärentes Charakteristikum der Rückstellung muss für die steuerliche Bilanzierung laufend an die aktuellen Entwicklungen angepasst werden.¹⁸³⁹ Anderenfalls würde eine überhöhte Leistungsfähigkeit besteuert, was im Widerspruch zur verfassungsmässigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Totalgewinnprinzip stehen würde.¹⁸⁴⁰ Es kommt hinzu, dass das Imparitäts- und Realisationsprinzip als Auslöser für das Nachholen von betrieblich begründeten Rückstellungen für die steuerliche Periodisierung massgebend ist, sodass dadurch keine Abweichung vom steuerlichen Periodizitätsprinzip erfolgen kann.¹⁸⁴¹ Wie das Nachholen von Wertberichtigungen ist eine nachträgliche Berücksichtigung von Rückstellungen geschäftsmässig begründet und deshalb für eine steuerrechtskonforme Gewinnermittlung gefordert.¹⁸⁴²

488

¹⁸³⁴ Gl.M. STOLL, 155.

¹⁸³⁵ Vgl. Rz. 380 f.

¹⁸³⁶ Vgl. hierzu das Beispiel der Rückstellung im Zusammenhang mit einer Verantwortlichkeitsklage Rz. 44.

¹⁸³⁷ Vgl. Rz. 381 m.w.H.

¹⁸³⁸ Vgl. Rz. 449; VGer AG v. 13.9.1984, StE 1985 B 72.14.1 Nr. 2, E. 4 c); VGer ZH v. 10.9.2003, StE 2004 B 72.14.1 Nr. 24, E. 4; ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen, 735 ff.; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 13; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 134; STOLL, 246.

¹⁸³⁹ STOLL, 247.

¹⁸⁴⁰ Vgl. Rz. 103.

¹⁸⁴¹ Vgl. Rz. 278.

¹⁸⁴² Vgl. Rz. 382 ff.

489 Eine Grenze findet die Nachholung von Rückstellungen in der gesetzlichen Beschränkung der Verlustverrechnung einerseits und dem Grundsatz von Treu und Glauben andererseits. Demgemäss darf das Nachholen von Rückstellungen keine Verlängerung der gesetzlich vorgeschriebenen Verlustverrechnung von sieben Jahren (Art. 31 Abs. 1 bzw. Art. 67 Abs. 1 DBG; Art. 10 Abs. 2 bzw. Art. 25 Abs. 2 StHG) verursachen.¹⁸⁴³ Des Weiteren darf der Steuerpflichtige nicht aus Gründen der Steueroptimierung die Neubildung von Rückstellungen auf künftige Perioden verschieben, indem er willentlich deren Nachholung unterlässt, obschon er von der handels- und steuerlichen Bilanzierungspflicht Kenntnis hat.¹⁸⁴⁴ In diesem Fall ist das Nachholen rechtsmissbräuchlich und muss infolge der Bindung des Steuerpflichtigen an Treu und Glauben verweigert werden.¹⁸⁴⁵ Dabei kann jedoch nicht von einem generellen Verbot der Nachholung von Rückstellungen ausgegangen werden. Vielmehr muss die Steuerbehörde im Einzelfall nachweisen, dass ein Verstoß gegen Treu und Glauben vorliegt.¹⁸⁴⁶

C. Handels- und steuerrechtliche Bilanzierung von eigenen Kapitalanteilen

1. Handelsrechtliche Bilanzierung von eigenen Kapitalanteilen

1.1. Vorbemerkung

490 Nachfolgend wird die bilanzielle Behandlung des Erwerbs bzw. Rückkaufs eigener Anteile aus Sicht der Aktiengesellschaft dargestellt. Zu beachten ist, dass seit der Revision des GmbH-Rechts der Rückkauf eigener Stammanteile auch für die GmbH ausdrücklich geregelt ist (Art. 783 OR). Dabei wurde der Erwerb eigener Stammanteile weitgehend an die aktienrechtlichen Regelungen angeglichen, sodass sich sowohl die handelsrechtliche Bilanzierung der eigenen Stammanteile als auch die steuerlichen Auswirkungen nach denselben Regelungen wie für die Aktiengesellschaft richten.¹⁸⁴⁷ Infolgedessen werden terminologisch Begriffe wie eigene (Kapital-)Anteile oder Beteiligungs-

¹⁸⁴³ CAGIANUT/HÖHN, § 13 Rz. 25; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 13; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 134; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 58 DBG Rz. 25; SCHÄRER, 62.

¹⁸⁴⁴ STOLL, 247.

¹⁸⁴⁵ VGer ZH v. 23.3.2005, StE 2005 B 21.2 Nr. 21, E. 1.2; REICH/ZÜGER/BETSCHART, Art. 29 DBG Rz. 13; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH Rz. 134; STOLL, 247.

¹⁸⁴⁶ STOLL, 247.

¹⁸⁴⁷ Vgl. LENZ/VON PLANTA, Art. 783 OR Rz. 18; VON AH, Art. 4a VStG Rz. 5 f.

rechte verwendet, die sich grundsätzlich auf Aktien, einschliesslich Partizipationsscheine oder Stammanteile, beziehen können. Sodann wird anschliessend nur der direkte Rückkauf eigener Anteile, d.h. der Kauf der eigenen Kapitalanteile durch die Gesellschaft selbst, behandelt. Der indirekte Erwerb durch eine Tochtergesellschaft, an der die Gesellschaft, deren Aktien erworben werden, eine Mehrheitsbeteiligung hält, unterliegt grundsätzlich denselben aktienrechtlichen Einschränkungen (Art. 659b OR). Da sich in dieser Konstellation für das revidierte Rechnungslegungsrecht im Vergleich zum direkten Erwerb keine grundlegenden Änderungen für die Bilanzierung ergeben, kann für die handels- und steuerrechtliche Behandlung auf die weiterführende Literatur verwiesen werden.¹⁸⁴⁸

1.2. Bilanzierung eigener Kapitalanteile nach altem Recht

1.2.1. Erwerb

Nachdem bis zur Aktienrechtsreform 1991 der Erwerb eigener Aktien mit gewissen Ausnahmen verboten war, wird seither mit Art. 659 OR der Rückkauf eigener Aktien bis zu einer Höhe von 10 % des nominellen Aktienkapitals generell erlaubt, sofern frei verfügbare Eigenkapitalreserven im Umfang der aufgewendeten Mittel vorhanden sind.¹⁸⁴⁹ Diese Schwelle wird unter den Voraussetzungen von Art. 659 Abs. 2 OR für vinkulierte Namenaktien zudem auf 20 % erhöht, wobei die über die 10 %-Grenze hinausgehenden eigenen Aktien innerhalb zweier Jahre zu veräussern oder durch Kapitalherabsetzung zu vernichten sind. Im Umfang der erworbenen eigenen Aktien hat die Gesellschaft dabei eine dem Anschaffungswert entsprechende, gesonderte Reserve im Eigenkapital auszuweisen (Art. 659a Abs. 2 OR), die bis zur Veräusserung der eigenen Anteile oder einer Kapitalherabsetzung nicht aufgelöst werden kann (Art. 671a OR).

491

¹⁸⁴⁸ Demnach werden die eigenen Kapitalanteile bei einem Rückkauf durch eine Tochtergesellschaft auf deren Ebene weiterhin als Vermögenswert ausgewiesen, währenddessen auf Ebene der Muttergesellschaft eine gesonderte Reserve für eigene Kapitalanteile zulasten der freien Gewinnreserven ohne entsprechenden Bilanzansatz der eigenen Kapitalanteile erfolgt (Vgl. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 484 ff.; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 162; HAAS, Eigene Aktien, 926; HWP, 243; LENZ/VON PLANTA, Art. 659b OR Rz. 9 OR; kritisch GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 288; HANDSCHIN, Eigene Aktien, 487 f.). Diese Methodik wird ebenfalls in der Botschaft für die geplante Aktienrevision übernommen. Demnach hat die Obergesellschaft die von der Untergesellschaft erworbenen eigenen Anteile wie eigene Kapitalanteile zu behandeln und muss deshalb eine im Umfang des Anschaffungswerts entsprechende gesonderte gesetzliche Gewinnreserve ausweisen (Art. 659b Abs. 2 E-OR Aktienrecht; vgl. Botschaft Aktienrecht, 521).

¹⁸⁴⁹ Vgl. ausführlich Botschaft Aktienrecht 1983, 804 ff., 881.

492 Für die Bilanzierung wurde daraus geschlossen, dass die erworbenen eigenen Aktien zu aktivieren sind und in derselben Höhe durch Verrechnung mit den frei verfügbaren Eigenkapitalreserven eine entsprechende Reserve für eigene Kapitalanteile gebildet werden musste.¹⁸⁵⁰ Die Verbuchung erfolgte deshalb durch einen parallelen Aktiven- und Passivtausch, indem die Aktivierung der eigenen Anteile als Vermögenswert den Abfluss von Liquidität ersetzte und in derselben Höhe durch eine Umbuchung von frei verfügbaren Reserven in eine gesonderte Reserve für eigene Kapitalanteile das entsprechende Ausschüttungssubstrat gesperrt wurde. Auf diese Weise wurde die Bilanzsumme ohne Beeinflussung der Erfolgsrechnung im gleichen Umfang erhöht wie das ausschüttungsfähige Kapital um den Wert der erworbenen eigenen Anteile reduziert wurde. Die resultierende Ausschüttungssperre sollte insbesondere verhindern, dass durch den Erwerb eigener Kapitalanteile bis zur Veräusserung oder Kapitalherabsetzung der Anteile eine Einlagenrückgewähr gemäss Art. 680 Abs. 2 OR erfolgt.¹⁸⁵¹ Sodann wird der Unsicherheit der Werthaltigkeit des aktivierten Vermögenswerts der eigenen Anteile Rechnung getragen, die im Falle eines Konkurses zu einem Nonvaleur werden.¹⁸⁵² Die Begründung für den Ansatz der eigenen Kapitalanteile zu den Anschaffungskosten war, dass es sich durch den Erwerb um selbständig erfassbare, bewertbare, verwertbare und damit werthaltige Vermögenswerte handelt, die Erträge abwerfen und/oder durch Veräusserung realisiert werden konnten.¹⁸⁵³ Für ihren Ausweis kam nach Ansicht der Lehre abhängig von der Veräusserbarkeit und der geplanten Haltedauer der eigenen Kapitalanteile entweder die Position als Wertschriften des Umlaufvermögens oder als Finanzanlagen des Anlagevermögens infrage.¹⁸⁵⁴ Zu Recht wurde dabei ein Ausweis im Umlaufvermögen grundsätzlich nur für handelbare und leicht veräusserliche Wertschriften als statthaft erachtet.¹⁸⁵⁵ Ein gesonderter Ausweis unter den entsprechenden Posi-

¹⁸⁵⁰ Vgl. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 271 ff., 323 ff.; BOEMLE/FRANK, 391 ff.; BOEMLE/LUTZ, 303 ff.; EICHENBERGER/GEHRIGER, 474; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 912a ff.; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 93 ff.

¹⁸⁵¹ Botschaft Aktienrecht 1983, 805; vgl. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 328 m.w.H.; BUCHSER/JAUSSI, 633.

¹⁸⁵² Botschaft Aktienrecht 1983, 804 f.

¹⁸⁵³ BUCHSER/JAUSSI, 631 f.; HWP 2009, 220; LENZ/VON PLANTA, Art. 659 OR Rz. 5a.

¹⁸⁵⁴ Vgl. ausführlich BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 273 ff.; BOEMLE/FRANK, 391 f.; BOEMLE/LUTZ, 303 f.; BUCHSER/JAUSSI, 632; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 73 ff. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 275, forderte demgegenüber einen separaten Ausweis, weil sich die eigenen Aktien weder dem Umlauf- noch Anlagevermögen zuordnen lassen. KÄFER, Art. 958 OR Rz. 384, lehnte die Aktivierung von eigenen Kapitalanteilen bereits vor dem Inkrafttreten der Aktienrechtsrevision von 1992 ab, sondern erachtete sie als Berechtigungsposten der Passiven. Er bevorzugte deshalb die Darstellung der eigenen Anteile als Abzugsposten auf der Passivseite

¹⁸⁵⁵ BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 273; BOEMLE/LUTZ, 304; a.M. GIGER, Erwerb eigener Aktien, 74.

tionen war dabei nicht gefordert.¹⁸⁵⁶ Dafür mussten im Anhang Angaben über Erwerb, Veräußerung und Anzahl der direkt und indirekt gehaltenen eigenen Anteile offengelegt werden (Art. 663b Ziff. 10 aOR).¹⁸⁵⁷

Abbildung 3 stellt die Bilanzierung des Erwerbs eigener Kapitalanteile nach altem Rechnungslegungsrecht dar. Bei einem Erwerb von eigenen Aktien in der Höhe von 10 % des Aktienkapitals zum Wert von 1000 bleibt durch den spiegelbildlichen Aktiven- und Passivtausch die Bilanzsumme unverändert. Die eigenen Kapitalanteile werden bedingt durch ihre geplante Verwendung entweder dem Umlauf- oder Anlagevermögen zugeordnet, währenddessen auf der Passivseite die Reserve für eigene Kapitalanteile zulasten der freien Gewinnreserven separat ausgewiesen wird.

493

Vor dem Erwerb eigener Kapitalanteile

Aktiven		Passiven	
Bank	10'000	Fremdkapital	0
		Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Freie Gewinnreserven	1'000
	<u>10'000</u>		<u>10'000</u>

Nach dem Erwerb eigener Kapitalanteile

Aktiven		Passiven	
Bank	9'000	Fremdkapital	0
Eigene Kapitalanteile	1'000	Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Reserve für eigene Kapitalanteile	1'000
		Freie Gewinnreserven	0
	<u>10'000</u>		<u>10'000</u>

Abbildung 3: Bilanzierung des Erwerbs eigener Kapitalanteile nach altem Rechnungslegungsrecht¹⁸⁵⁸

¹⁸⁵⁶ BOEMLE/FRANK, 941 f.

¹⁸⁵⁷ Vgl. ausführlich GIGER, Erwerb eigener Aktien, 107 ff.

¹⁸⁵⁸ Eigene Darstellung in Anlehnung an HANDSCHIN, Eigene Aktien, 486.

1.2.2. Folgebewertung beim Halten der eigenen Kapitalanteile

494 Für die Folgebewertung ergaben sich bedingt durch die Bilanzierung der eigenen Anteile als Umlauf- oder Anlagevermögen u.U. unterschiedliche Auswirkungen. Unumstritten war, dass als Folge des Imparitätsprinzips Wertminderungen für eigene Kapitalanteile in Form von ausserplanmässigen Abschreibungen im Anlagevermögen bzw. Wertberichtigungen im Umlaufvermögen erfolgswirksam berücksichtigt werden mussten, sofern der Wert der eigenen Aktien unter den Buchwert fiel.¹⁸⁵⁹ Die gesperrte Reserve für eigene Kapitalanteile wurde nach herrschender Ansicht dadurch nicht tangiert, sondern in demselben Umfang weitergeführt, wie Abbildung 4 veranschaulicht.¹⁸⁶⁰

Folgebewertung bei Wertverlust eigener Kapitalanteile

Jahr x ₀			
Aktiven	Passiven		
Bank	9'000	Fremdkapital	0
Eigene Kapitalanteile	1'000	Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Reserve für eigene Kapitalanteile	1'000
		Freie Gewinnreserven	0
	10'000		10'000

Jahr x₁ (Wertverlust eigener Kapitalanteile 400)

Aktiven	Passiven		
Bank	9'000	Fremdkapital	0
Eigene Kapitalanteile	600	Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Reserve für eigene Kapitalanteile	1'000
		Verlust	-400
	9'600		9'600

Abbildung 4: Folgebewertung eigener Kapitalanteile bei Wertverlust nach altem Rechnungslegungsrecht¹⁸⁶¹

495 Differenzierter gestalteten sich die Verhältnisse für die Bilanzierung von Wertsteigerungen der aktivierten eigenen Kapitalanteile über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus. Während für eigene Anteile im Anla-

¹⁸⁵⁹ BUCHSER/JAUSSI, 632.

¹⁸⁶⁰ Vgl. Botschaft Aktienrecht, 1983, 151; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 98; HWP 2009, 252; VON AH, Kapitalherabsetzung, 106; a.M. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 331.

¹⁸⁶¹ Eigene Darstellung in Anlehnung an HANDSCHIN, Eigene Aktien, 486.

gevermögen aufgrund des Anschaffungskostenprinzips grundsätzlich keine Aufwertung vorgenommen werden durfte, hing die Zulässigkeit im Umlaufvermögen von der Qualifikation der Wertschriften ab. Wiesen die eigenen Aktien einen aktuellen Kurswert auf, erachtete ein Teil der Lehre die Bewertung der Wertschriften nach Art. 667 Abs. 1 aOR, d.h. zum Durchschnittskurs des letzten Monats vor dem Bilanzstichtag, für zulässig, sodass Aufwertungen über die Anschaffungskosten hinaus gestattet und als nicht realisierter Gewinn in der Erfolgsrechnung erfasst wurde.¹⁸⁶² Eigene Aktien ohne aktuellen Kurswert konnten hingegen höchstens zu den fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert werden (Art. 667 Abs. 2 aOR). Unberührt von allfällig zulässigen Aufwertungen auf der Aktivseite blieb die Reserve für eigene Anteile im Eigenkapital. Abbildung 5 zeigt, dass sich durch die Bewertung zum Durchschnittskurs des letzten Monats vor dem Bilanzstichtag gemäss Art. 667 Abs. 1 aOR der gestiegene Kurs im Jahr x_1 durch die Realisation eines Gewinns (Zuwachs der freien Gewinnreserven) direkt auf die handelsrechtliche Bilanzierung auswirkt. Bilanzierte man hingegen zu den fortgeführten Anschaffungskosten, ergaben sich im Jahr x_1 keine Auswirkungen für die Handelsbilanz. Es wurden Zwangsreserven gebildet, sodass die Handelsbilanz im Jahr x_1 weiterhin der Bilanz im Jahr x_0 entspricht. In diesem Fall wurden lediglich Wertminderungen erfasst.

¹⁸⁶² BUCHSER/JAUSSI, 632; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 195; VON AH, Kapitalherabsetzung, 109 ff.; a.M. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 Rz. 276, wonach eigene Kapitalanteile nie zum laufenden Kurswert aufgewertet werden konnten, weil damit ohne tatsächliche Realisation ein höherer handelsrechtlicher Gewinn ausgewiesen wird, der damit das Ausschüttungssubstrat zulasten der Wirkung der Ausschüttungssperre für eigene Anteile erhöht. Die Aufwertung der eigenen Aktien darf den handelsrechtlichen Gewinn nicht beeinträchtigen, sodass im Umlaufvermögen nur eine Bewertung zu den fortgeführten Anschaffungskosten infrage kommt; ebenfalls kritisch HWP 2009, 220.

Folgebewertung nach Art. 667 Abs. 1 aOR

		Jahr x_0	
Aktiven		Passiven	
Bank	9'000	Fremdkapital	0
Eigene Kapitalanteile	1'000	Aktienkapital und gesetzliche Reserven	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Reserve für eigene Kapitalanteile	1'000
		Freie Gewinnreserven	0
	<u>10'000</u>		<u>10'000</u>

Jahr x_1 (Wertzuwachs eigener Kapitalanteile 400)

		Jahr x_1 (Wertzuwachs eigener Kapitalanteile 400)	
Aktiven		Passiven	
Bank	9'000	Fremdkapital	0
Eigene Kapitalanteile	1'400	Aktienkapital und gesetzliche Reserven	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Reserve für eigene Kapitalanteile	1'000
		Freie Gewinnreserven	400
	<u>10'400</u>		<u>10'400</u>

Abbildung 5: Folgebewertung eigener Kapitalanteile zum Kurswert nach altem Rechnungslegungsrecht¹⁸⁶³

1.2.3. Veräusserung

496 Wurden die erworbenen eigenen Aktien wieder veräussert, mussten die eigenen Kapitalanteile und die gesperrte Reserve im Eigenkapital wieder ausgebucht werden. Die Verbuchung erfolgte umgekehrt zum parallelen Aktiven- bzw. Passivtausch beim Erwerb, indem einerseits auf der Aktivseite der Liquiditätszufluss die eigenen Aktien ersetzte und andererseits die Reserve für eigene Kapitalanteile zugunsten freier Gewinnreserven ausgebucht wurde.¹⁸⁶⁴ Der aus der Veräusserung resultierende Gewinn oder Verlust wurde dabei erfolgswirksam erfasst.¹⁸⁶⁵ Abbildung 6 fasst die Veräusserung eigener Kapitalanteile mit Gewinn oder Verlust beispielhaft zusammen. Bei einem Verkauf mit Gewinn erhöht sich die Bilanzsumme durch die gleichzeitige Zunahme der Liquidität und der freien Gewinnreserven, währenddessen im Verlustfall die freien Gewinnreserven nur in der Differenz zwischen Auflösung der Reserve für eigene Kapitalreserve und Verkaufspreis der Anteile erhöht wird.

¹⁸⁶³ Eigene Darstellung in Anlehnung an HANDSCHIN, Eigene Aktien, 486.

¹⁸⁶⁴ Vgl. oben Rz. 492.

¹⁸⁶⁵ HWP 2009, 220.

Veräußerung eigener Kapitalanteile mit Gewinn oder Verlust

		Jahr x_0	
Aktiven		Passiven	
Bank	9'000	Fremdkapital	0
Eigene Kapitalanteile	1'000	Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Reserve für eigene Kapitalanteile	1'000
		Freie Gewinnreserven	0
	<u>10'000</u>		<u>10'000</u>

Veräußerung eigener Kapitalanteile mit Gewinn

		Jahr x_1 (Verkauf zu 1'500)	
Aktiven		Passiven	
Bank	10'500	Fremdkapital	0
Eigene Kapitalanteile	0	Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Reserve für eigene Kapitalanteile	0
		Freie Gewinnreserven	1'000
		Gewinn	500
	<u>10'500</u>		<u>10'500</u>

Veräußerung eigener Kapitalanteile mit Verlust

		Jahr x_1 (Verkauf zu 600)	
Aktiven		Passiven	
Bank	9'600	Fremdkapital	0
Eigene Kapitalanteile	0	Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Reserve für eigene Kapitalanteile	0
		Freie Gewinnreserven	1'000
		Verlust	-400
	<u>9'600</u>		<u>9'600</u>

Abbildung 6: Veräußerung eigener Kapitalanteile mit Gewinn oder Verlust nach altem Rechnungslegungsrecht¹⁸⁶⁵

1.2.4. Kapitalherabsetzung

Sofern die eigenen Anteile von Anfang an zum Zwecke der Vernichtung erworben wurden und dies die Generalversammlung im Voraus genehmigte, wurden weder die eigenen Aktien aktiviert noch eine Reserve für eigene Kapitalreserven gebildet. Die Verbuchung erfolgte i.d.R. direkt durch die Herabsetzung des Aktienkapitals in der Höhe des Nennwerts der erworbenen Aktien und der Abnahme der Reserven (Agio) in der Differenz zwischen Erwerbspreis und Nennwert gegen den Liquiditätsabfluss aus dem Anschaf-

497

¹⁸⁶⁵ Eigene Darstellung in Anlehnung an HANDSCHIN, Eigene Aktien, 486.

fungspreis der erworbenen Aktien, sofern der Kaufpreis der eigenen Aktien den Nominalwert übersteigt. Erfolgte der Rückkauf eigener Aktien zwecks Vernichtung unter dem Nennwert, entstand ein Buchgewinn, der für die Bildung von gesetzlichen Reserven genutzt werden musste. Wurden demgegenüber die eigenen Anteile zuerst erworben, ohne dass zu diesem Zeitpunkt bereits eine Kapitalherabsetzung von der Generalversammlung beschlossen war, mussten die eigenen Kapitalanteile in der Bilanz angesetzt und gleichzeitig die Reserve für eigene Kapitalanteile zulasten freier Reserven im Eigenkapital gebildet werden. Eine allfällig anschliessend beschlossene Kapitalherabsetzung verlangte in einem ersten Schritt die Auflösung der Reserve für eigene Anteile gegen freie Gewinnreserven, bevor anschliessend die Herabsetzung des Aktienkapitals in der Höhe des Nennwerts der erworbenen Aktien und der Abnahme bzw. Zunahme der Reserven in der Differenz zwischen Erwerbspreis und Nennwert gegen die bilanzierten eigenen Anteile ausgebucht wurden.

1.3. Gesetzliche Grundlage im revidierten Rechnungslegungsrecht

- 498 Durch das revidierte Rechnungslegungsrecht wurde die Bilanzierungsmethode für eigene Kapitalanteile geändert. Gemäss Art. 959a OR, der als gesetzliche Grundlage für die Mindestgliederung der Bilanz fungiert, sind eigene Kapitalanteile nach Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e innerhalb der Bestandteile des Eigenkapitals als Minusposten auszuweisen. Diese aus den anerkannten Standards der Rechnungslegungsnormen übernommene Methodik¹⁸⁶⁶ sieht vor, dass erworbene eigene Kapitalanteile nicht mehr als Vermögenswerte aktiviert werden, sondern eine direkte Verminderung des Eigenkapitals im Umfang des Erwerbspreises der eigenen Anteile erfolgt.¹⁸⁶⁷ Damit wird angestrebt, «die Realität – die «Rückzahlung» an die Eigenkapitalgeberinnen und Eigenkapitalgeber und somit die Reduktion des Eigenkapitals – abzubilden»¹⁸⁶⁸, sodass der Erwerb eigener Kapitalanteile wie eine Kapitalherabsetzung zu einer Verkürzung der Bilanzsumme führt.¹⁸⁶⁹ Diese Bilanzierung bezweckt folglich wie im alten Recht eine Ausschüttungssperre für erworbene eigene Kapitalanteile.
- 499 Dass die Herleitung der geänderten Bilanzierung eigener Kapitalanteile nach revidiertem Rechnungslegungsrecht nicht über die aktienrechtlichen Normen für den Erwerb eigener Anteile, sondern den neuen Bilanzierungsgliederungsvorschriften erfolgt, beruht darauf, dass die ursprünglich kombinierte

¹⁸⁶⁶ IAS 32.33 f.; Swiss GAAP FER 24.2, 24.7.

¹⁸⁶⁷ Botschaft Rechnungslegung, 1706.

¹⁸⁶⁸ Botschaft Rechnungslegung, 1706.

¹⁸⁶⁹ Vgl. nachfolgend Rz. § 8C.1.3 ff. zur Bilanzierung im Einzelnen.

Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Rahmen der parlamentarischen Debatte voneinander getrennt wurde. Währenddessen das revidierte Rechnungslegungsrecht seit dem 1. Januar 2015 zwingend anzuwenden ist, wurde für die aktienrechtlichen Normen bisher keine Reform umgesetzt.¹⁸⁷⁰ Die ursprünglich geplante Revision sah nämlich vor, Art. 659a Abs. 2 OR und Art. 671a OR zu streichen, sodass das Erfordernis der Bildung einer spezifischen Reserve für eigene Kapitalanteile im Eigenkapital und deren Fortdauer bis zur Veräusserung oder Kapitalherabsetzung entfallen wäre.¹⁸⁷¹ Es kommt damit im geltenden Obligationenrecht zu einem Konflikt zwischen geltendem Aktienrecht und revidiertem Rechnungslegungsrecht, weil einerseits Art. 659a Abs. 2 OR und Art. 671 OR die Pflicht zur Bildung und Fortführung einer separaten Reserve für eigene Kapitalanteile im Eigenkapital bis zu deren Vernichtung oder Veräusserung vorsehen und andererseits Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR den Ausweis der eigenen Anteile als Minusposten des Eigenkapitals verlangt. Gemäss Lehre löst sich dieser Widerspruch dadurch, dass Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR als neuere, ausdrückliche und hinreichend klar bestimmte Norm für eine neue Bilanzierungsmethodik erachtet wird, die nach dem Grundsatz «lege posterior derogat legi priori» die Bildung einer gesperrten Reserve auf der Passivseite mit paralleler Aktivierung der eigenen Anteile verdrängt.¹⁸⁷² Dies trifft insbesondere zu, als die neue Abbuchungstechnik auf der einen Seite mit den weiteren aktienrechtlichen Normen – und den Rechnungslegungsregeln – konform ist und auf der anderen Seite zu derselben Bildung einer Ausschüttungssperre führt, sodass sie sich ohne Weiteres bereits vor allfälligen weiteren Regelungsänderungen in die bestehende aktienrechtliche Systematik der eigenen Aktien einordnen lässt.¹⁸⁷³ Sodann bekräftigt wird diese Auffassung damit, dass gemäss Botschaft für die geplante Aktienrechtsrevision zur Kohärenz mit dem Rechnungslegungsrecht der Ausweis der eigenen Kapitalanteile als Minusposten nach Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR die passivierte Reserve für eigene Kapitalanteile ersetzen (Art. 659a Abs. 4 E-OR Aktienrecht) und Art. 671a OR ersatzlos gestrichen werden soll.¹⁸⁷⁴ Nach herrschender Lehre hat die

¹⁸⁷⁰ Vgl. Rz. 3.

¹⁸⁷¹ Vgl. Botschaft Rechnungslegung, 1657, 1660.

¹⁸⁷² BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 483; GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 286; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 161; HAAS, Diskrepanzen, 869; HANDSCHIN, Eigene Aktien, 487; LIPP, Art. 959a OR Rz. 55; NEUHAUS/GERBER, Art. 959a OR Rz. 85.

¹⁸⁷³ HAAS, Eigene Aktien, 923.

¹⁸⁷⁴ Vgl. Botschaft Aktienrecht, 520 f. und 523.

Bildung einer gesperrten Reserve für eigene Kapitalanteile mit paralleler Aktivierung als Vermögenswert deshalb keine Bedeutung mehr.¹⁸⁷⁵

1.4. Bilanzierung von eigenen Kapitalanteilen im revidierten Rechnungslegungsrecht

1.4.1. Erwerb

1.4.1.1. Bilanzierung

500 Nach Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR ist der Erwerb eigener Kapitalanteile in der Höhe des Anschaffungswerts als Minusposten im Eigenkapital auszuweisen. Dementsprechend werden gemäss herrschender Ansicht erworbene eigene Anteile einerseits nicht mehr aktiviert und es wird andererseits keine gesonderte Reserve für eigene Aktien im Eigenkapital passiviert, sondern der Erwerbspreis der eigenen Anteile wird unmittelbar als offen ausgewiesener Minus- bzw. Korrekturposten vom verwendbaren Eigenkapital abgezogen.¹⁸⁷⁶ Die eigenen Anteile fallen damit buchungstechnisch ins Leere¹⁸⁷⁷, weshalb der Liquiditätsabfluss in der Höhe des Anschaffungswerts der eigenen Anteile auf der Aktivseite in demselben Umfang als Minusposten des Eigenkapitals ausgeglichen werden muss. Damit sinkt im Vergleich zur altrechtlichen Methodik beim Erwerb eigener Anteile die Bilanzsumme in der Höhe des Erwerbspreises, wie die bilanzielle Darstellung in Abbildung 7 bei einer Anschaffung im Wert von 1000 erkennen lässt. Der Erwerb ist dabei wie nach altem Recht bilanziell aus den freien Reserven und dem Gewinnvortrag zu finanzieren.¹⁸⁷⁸ Durch den Ausweis der eigenen Anteile als Minusposten findet beim Erwerb eigener Kapitalanteile ein Bruttoausweis statt: Das Eigenkapital wird weiterhin ungekürzt bilanziert, ohne dass im Rahmen eines Passivtauschtes freie Gewinnreserven in eine gesonderte Reserve für eigene Anteile umgebucht werden müssen. Die erworbenen eigenen Kapitalanteile werden bis zu ihrer

¹⁸⁷⁵ Lediglich vereinzelt wird unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht die Ansicht vertreten, dass die gesonderte Reserve inklusive des Ansatzes der eigenen Anteile weiterhin zu erfolgen habe (vgl. BUCHELER, 199 ff.; OSWALD, Rz. 32 ff., 48 ff.; TOMA, 132 ff.).

¹⁸⁷⁶ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 481 ff.; Botschaft Rechnungslegung, 1706; GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 286; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 161; HANDSCHIN, Eigene Aktien, 485 f.; HANDSCHIN, Erwerb eigener börsenkotierter Aktien, 292 f.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 920; HWP, 243; LENZ/VON PLANTA, Art. 659a OR Rz. 8b; LIPP, Art. 959a OR Rz. 55; NEUHAUS/GERBER, Art. 959a OR Rz. 22, 85; NEUHAUS/SCHNEIDER, 818 f.

¹⁸⁷⁷ NEUHAUS/SCHNEIDER, 818.

¹⁸⁷⁸ LENZ/VON PLANTA, Art. 659 OR Rz. 6.

Veräusserung oder Vernichtung im Betrag ihres Anschaffungswerts als offen ausgewiesener Minus- bzw. Korrekturposten vom Eigenkapital abgezogen.¹⁸⁸⁰

Vor dem Erwerb eigener Kapitalanteile nach Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR

Aktiven		Passiven	
Bank	10'000	Fremdkapital	0
		Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Gewinnreserven	1'000
		Freie Gewinnreserven	1'000
	<u>10'000</u>		<u>10'000</u>

Nach dem Erwerb eigener Kapitalanteile nach Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR

Aktiven		Passiven	
Bank	9'000	Fremdkapital	0
		Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Freie Gewinnreserven	1'000
		Eigene Kapitalanteile	-1'000
	<u>9'000</u>		<u>9'000</u>

Abbildung 7: Erwerb eigener Kapitalanteile nach revidiertem Rechnungslegungsrecht¹⁸⁸¹

1.4.1.2. Hintergrund

Durch diesen Bilanzierungsmechanismus übernimmt das revidierte Rechnungslegungsrecht die Systematik der anerkannten Rechnungslegungsstandards, die nach dem Leitsatz *«You can only make cash with own shares but not profit»*¹⁸⁸² eine erfolgswirksame Verbuchung für Transaktionen mit eigenen Kapitalanteilen gänzlich ausschliessen, sodass für die bilanzielle Darstellung nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Erwerb eigener Anteile einerseits einer Kapitalherabsetzung und die Veräusserung eigener Anteile andererseits einer Kapitalerhöhung gleichgesetzt wird.¹⁸⁸³ Zweck dieser Verbuchung ist gemäss Botschaft, den Erwerb eigener Anteile transparenter als Mittelrückfluss an die Gesellschafter abzubilden und nicht gleichzeitig das Vermögen durch Anschein zu vergrössern.¹⁸⁸⁴ Die fehlende Aktivierung der eigenen Anteile resultiert buchhalterisch aus der unmittelbaren Verrechnung des Erwerbpreises der eigenen Aktien mit dem Eigenkapital. Da auf diese

501

¹⁸⁸⁰ Vgl. HWP, 243.

¹⁸⁸¹ Eigene Darstellung in Anlehnung an HANDSCHIN, Eigene Aktien, 486.

¹⁸⁸² BOEMLE/FRANK, 942.

¹⁸⁸³ BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 481; BOEMLE/FRANK, 942; HANDSCHIN, Erwerb eigener börsenkotierter Aktien, 292

¹⁸⁸⁴ Botschaft Rechnungslegung, 1660, 1706.

Weise die Pflicht zur Bildung einer gesonderten Reserve für eigene Anteile überflüssig wird, entfällt das Erfordernis einer parallelen Aktivierung der eigenen Anteile, deren Bilanzansatz bereits im alten Rechnungslegungsrecht nicht ausdrücklich vorgeschrieben war.¹⁸⁸³ Die Ausschüttungssperre für die Kapitalerhaltung erfolgt direkt durch den Abzug als Minusposten. Sachlich begründet sich das Aktivierungsverbot eigener Anteile damit, dass es sich hierbei um eine Rückerstattung von Eigenkapital an die Beteiligten und keinen Erwerb eines Vermögenswerts handelt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr veräussert werden kann.¹⁸⁸⁴ Es ist demnach wirtschaftlich nicht gerechtfertigt, dass ein Unternehmen ein Teil von sich selbst besitzen kann.¹⁸⁸⁵ Insbesondere entfällt beim Rückkauf der Anteile während der Haltedauer das Recht, die eigenen Aktien zu nutzen, weil man weder als Aktionär agieren kann noch von Dividenden oder eines allfälligen Liquidationsüberschusses profitiert.¹⁸⁸⁶ Diese Auffassung gilt nach Art. 659a OR gleichermassen für das Aktienrecht. Die gehaltenen eigenen Anteile bringen weder laufende Erträge noch Kapitalrückzahlungen und verfügen deshalb über keinen Wert.¹⁸⁸⁷ In diesem Sinne wurden die eigenen Anteile bereits nach der Botschaft 1983 als unsichere Werte bezeichnet, die bei fehlender Handelbarkeit grundsätzlich Nonvaleurs darstellen und im Konkursfall völlig wertlos werden.¹⁸⁸⁸

- 502 Wenn die Gesellschaft eigene Anteile kauft, bezahlt sie dem Anteilsinhaber u.a. den Betrag zurück, den der ursprüngliche Eigentümer liberiert bzw. einbezahlt hat, sodass der Erwerb eigener Anteile wirtschaftlich einer Reduktion des Eigenkapitals gleichkommt.¹⁸⁸⁹ Es steht deshalb das Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter und nicht der (Umsatz-)Erlös mit einem Dritten im Vordergrund.¹⁸⁹⁰ Nach dieser Methodik fehlt es den eigenen Anteilen folglich an einem künftigen wirtschaftlichen Mittelzufluss im Sinne der handelsrechtlichen Ansatzkriterien, weil eine allfällige Wiederveräusserung mit Gewinn einer Einzahlung in die Gewinnreserven (Agio) entspricht, währenddessen ein Verlust einer Reduktion der freien Gewinnreserven im Sinne einer Kapitalherabsetzung gleichkommt.¹⁸⁹¹ Diese Regelung erstreckt sich folglich auch auf börsenkotierte Gesellschaften, die eigene Anteile in ihrem Handels-

¹⁸⁸³ Gl.M. BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, Rz. 481 Fn. 887.

¹⁸⁸⁴ Botschaft Rechnungslegung, 1660.

¹⁸⁸⁵ ARBEITSKREIS «EXTERNE UNTERNEHMENSRECHNUNG» DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT, 1674 m.w.H.

¹⁸⁸⁶ ARBEITSKREIS «EXTERNE UNTERNEHMENSRECHNUNG» DER SCHMALENBACH-GESELLSCHAFT, 1674 m.w.H.

¹⁸⁸⁷ KÄFER, Art. 958 OR Rz. 384.

¹⁸⁸⁸ Botschaft Aktienrecht 1983, 806.

¹⁸⁸⁹ HANDSCHIN, Erwerb eigener börsenkotierter Aktien, 292.

¹⁸⁹⁰ BOEMLE/FRANK, 942 m.w.H.

¹⁸⁹¹ Vgl. nachfolgend zur Veräusserung Rz. 505 ff.

bestand halten, obschon für diese Beteiligungsrechte – mit Ausnahme des Konkursfalls, wo die Werte ebenfalls zu einem Nonvaleur werden – grundsätzlich ein Börsenwert oder ein Wert in einem aktiven Markt mit der Möglichkeit zu einem jederzeitigen Weiterverkauf vorstellbar erscheint.¹⁸⁹²

1.4.1.3. Vereinbarkeit mit der Abkoppelungsthese

Diese veränderte Verbuchung der eigenen Anteile lässt sich mit der Abkoppelungsthese vereinbaren. Durch die Verkürzung der Bilanzsumme infolge negativen Ausweises der eigenen Anteile im Eigenkapital werden die Ausschüttungssperre und die gleichzeitige Reduktion des Haftungssubstrats für die Gläubiger transparent und verlässlich dargestellt. Demgegenüber wird bei einer Aktivierung u.U. zweifelhaftes Vermögen angesetzt, sodass es gemäss HANDSCHIN vorsichtiger ist, wenn der Zahlungsmittelabfluss bereits beim Erwerb der eigenen Anteile im vollen Umfang und nicht erst, wenn die eigenen Anteile an Wert verlieren, im Eigenkapital nachvollzogen wird.¹⁸⁹³ Die eigenen Anteile bieten kein Haftungssubstrat, solange sie von der Gesellschaft gehalten werden. Die Bilanzierung ist folglich mit dem Vorsichtsprinzip konform, weil das Vermögen der Gesellschaft sich um den entsprechenden Betrag minimiert. Dies gilt insbesondere, als diese Werte bzw. Posten mit Ausnahme derjenigen, die über einen Börsenwert oder einen Wert in einem aktiven Markt besitzen, regelmässig keinen künftigen Mittelzufluss ermöglichen und deshalb unsicheres Vermögen angesetzt würde. Es lässt sich damit kein Widerspruch zur Kapitalerhaltungs- bzw. Ausschüttungsbemessungsfunktion oder einzelnen Rechnungslegungsnormen ableiten. Da diese Buchungsmethodik dem wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbs bzw. einer Veräusserung eigener Anteile als Kapitalherabsetzung bzw. Kapitalerhöhung Rechnung trägt, ist sie aus Perspektive der Informationsfunktion zu begrüßen. Durch die geforderten Anhangsangaben, wonach zusätzlich zu den bereits geforderten Angaben im alten Recht¹⁸⁹⁴ die Anzahl eigener Anteile, die das Unternehmen selbst und die Unternehmen, an denen es beteiligt ist, halten, offenzulegen sind, wird diese Funktion zusätzlich unterstützt (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 4 und 5 OR). Es handelt sich in diesem Fall um eine Übernahme aus der Methodik der anerkannten Standards der Rechnungslegung, die mit den Bilanzierungszwecken und den GoR nach revidiertem Rechnungslegungsrecht zu übereinstimmen scheint.¹⁸⁹⁵

503

¹⁸⁹² GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 285.

¹⁸⁹³ HANDSCHIN, Erwerb eigener börsenkotierter Aktien, 293.

¹⁸⁹⁴ Vgl. Rz. 492.

¹⁸⁹⁵ Vgl. Rz. 54 ff.

1.4.2. Folgebewertung beim Halten der eigenen Kapitalanteile

504 Folgt man dieser Methodik für das revidierte Rechnungslegungsrecht, entfällt mangels Aktivierung der eigenen Kapitalanteile im Umlauf- oder Anlagevermögen die Pflicht zur Folgebewertung.¹⁸⁹⁶ Die handelsrechtlich berücksichtigten Wertschwankungen waren unter dem alten Recht das Ergebnis der Bewertung der eigenen Anteile als Vermögenswerte. Aus diesem Grund haben Wertschwankungen der eigenen Anteile nun keine Auswirkungen auf die Bilanz und Erfolgsrechnung, da es an einer rechtlichen Grundlage für deren Erfassung fehlt.¹⁸⁹⁷ Vielmehr bleibt der verbuchte Minusposten in der Höhe des Anschaffungswerts der eigenen Anteile als Teil des Eigenkapitals unabhängig von allfälligen Wertkorrekturen unverändert.¹⁸⁹⁸ Eine Anpassung erfährt der Korrekturposten lediglich durch zusätzlichen Erwerb oder Veräusserung eigener Anteile sowie der Vernichtung im Rahmen einer Kapitalherabsetzung.¹⁸⁹⁹

1.4.3. Veräusserung

505 Im Falle der Veräusserung der eigenen Anteile wird der zum Anschaffungswert ausgewiesene Minusposten im Umfang des Wiederveräusserungswerts der eigenen Kapitalanteile aufgelöst. Falls nicht alle eigenen Anteile veräussert werden und deren ursprünglichen Erwerbspreise variierten, muss der Anschaffungswert der veräusserten Anteile ermittelt werden, um die konkrete Veränderung des Minuspostens zu bestimmen.¹⁹⁰⁰ Als systematische Verfahren kommen hierfür die individuelle Ermittlung aufgrund eindeutiger Identifikation, die gewichtete Durchschnittsmethode sowie die FIFO- und LIFO-Methode infrage.¹⁹⁰¹ Dabei sollte eine individuelle Ermittlung auf Basis von Depotverzeichnissen, Wertschriftenaufzeichnungen sowie Bestandslisten die Regel bilden, sofern nicht eine Vielzahl von Transaktionen mit eigenen Aktien vorgenommen wird. Da steuerrechtlich auf die Haltedauer der eigenen Anteile abgestellt wird¹⁹⁰², wird handelsrechtlich i.d.R. eine individuelle Bestimmung nach dem FIFO-Verfahren, d.h. Berechnung des Veräusserungs-

¹⁸⁹⁶ HWP, 244; NEUHAUS/SCHNEIDER, 818; TOMA, 124 f.

¹⁸⁹⁷ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 548; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 922; HWP, 244; NEUHAUS/SCHNEIDER, 818; TOMA, 124 f.

¹⁸⁹⁸ HWP, 244.

¹⁸⁹⁹ HWP, 244.

¹⁹⁰⁰ GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 286; HWP, 244; NEUHAUS/GERBER, Art. 959a OR Rz. 92.

¹⁹⁰¹ GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 286; HWP, 244; NEUHAUS/GERBER, Art. 959a OR Rz. 92; vgl. zur Funktionsweise von FIFO und LIFO Rz. 388.

¹⁹⁰² Vgl. nachfolgend Rz. 516 f.

werts anhand der zuerst erworbenen Anteile, massgeblich.¹⁹⁰³ Die verwendete Methode ist im Anhang offenzulegen (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 OR) und stetig (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR) anzuwenden.

Wenn die Veräusserung der eigenen Anteile nicht zu demselben Wert wie der Erwerb erfolgt, entstehen Mehr- oder Minderwerte, die gemäss Lehre mangels konkreter gesetzlicher Regelung entweder erfolgsneutral direkt im Eigenkapital oder erfolgswirksam über die Erfolgsrechnung erfasst werden können.¹⁹⁰⁴ Bei einer erfolgsneutralen Verbuchung werden gemäss HWP resultierende Mehrwerte aus der Veräusserung unmittelbar den freien oder gesetzlichen Kapitalreserven zugeordnet, währenddessen Minderwerte die freien oder gesetzlichen Kapitalreserven reduzieren.¹⁹⁰⁵ Wird der Erwerb eigener Anteile als Mittelrückfluss betrachtet, ist es systematisch konsequent, den bei einer Wiederveräusserung resultierenden Überschuss bzw. Minderwert als (Kapital-)Einlage bzw. Agio zu behandeln und deshalb den gesetzlichen Kapitalreserven zuzuordnen.¹⁹⁰⁶ Demgegenüber werden bei einer erfolgswirksamen Erfassung allfällige Mehrwerte als Ertrag bzw. Minderwerte als Verlust in der Erfolgsrechnung verbucht. Voraussetzung ist dabei eine stetige Anwendung.¹⁹⁰⁷ Abbildung 8 fasst die erfolgsneutrale Verbuchung einer Veräusserung von eigenen Anteilen zusammen. Im Gegenzug zu einer erfolgswirksamen Erfassung, die zu demselben Ergebnis wie Abbildung 6 unter altem Recht jedoch ohne Aktivierung führt, fliesst ein allfälliger Gewinn oder Verlust ohne Berücksichtigung der Erfolgsrechnung direkt in das Eigenkapital.

506

¹⁹⁰³ GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 286; HWP, 244; NEUHAUS/GERBER, Art. 959a OR Rz. 92.

¹⁹⁰⁴ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 550; GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 286; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 166; HWP, 244; NEUHAUS/GERBER, Art. 959a OR Rz. 91.

¹⁹⁰⁵ HWP, 244.

¹⁹⁰⁶ Gl.M. GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 286; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 166; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 923.

¹⁹⁰⁷ HWP, 244; NEUHAUS/GERBER, Art. 959a OR Rz. 91.

Veräußerung eigener Kapitalanteile mit erfolgsneutraler Erfassung

		Jahr x_0	
Aktiven		Passiven	
Bank	9'000	Fremdkapital	0
		Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Freie Gewinnreserven	1'000
		Eigene Kapitalanteile	- 1'000
	<u>9'000</u>		<u>9'000</u>

Veräußerung eigener Kapitalanteile mit Gewinn

		Jahr x_1 (Verkauf zu 1'500)	
Aktiven		Passiven	
Bank	10'500	Fremdkapital	0
		Aktienkapital und gesetzliche Reserven	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'500
		Freie Gewinnreserven	1'000
		Eigene Kapitalanteile	0
	<u>10'500</u>		<u>10'500</u>

Veräußerung eigener Kapitalanteile mit Verlust

		Jahr x_1 (Verkauf zu 600)	
Aktiven		Passiven	
Bank	9'600	Fremdkapital	0
		Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Freie Gewinnreserven	600
		Eigene Kapitalanteile	0
	<u>9'600</u>		<u>9'600</u>

Abbildung 8: Erfolgsneutrale Veräußerung eigener Kapitalanteile nach revidiertem Rechnungslegungsrecht¹⁹¹⁰

Für eine erfolgsneutrale Erfassung spricht, dass es sich buchhalterisch beim Erwerb eigener Anteile um einen Mittelrückfluss an die Gesellschafter handelt, sodass nach dieser Systematik im Umkehrschluss die Veräußerung eigener Anteile einer Einzahlung der Gesellschafter in die Reserven der Gesellschaft gleichkommt.¹⁹¹¹ Der Verkauf der eigenen Anteile ist wirtschaftlich einer Aktienemission bzw. einer Kapitalerhöhung gleichzusetzen, weil weder mit dem Erwerb noch der Veräußerung eigener Anteile ein Gewinn oder

¹⁹¹⁰ Eigene Darstellung in Anlehnung an HANDSCHIN, Eigene Aktien, 486.

¹⁹¹¹ Vgl. oben beim Erwerb Rz. 501 f.; GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 286; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 166; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 923.

Verlust entstehen kann.¹⁹¹⁰ Es handelt sich deshalb um eine direkte Einlage in das Eigenkapital ohne Beeinflussung der Erfolgsrechnung. Im Gegenzug zum alten Recht wird nämlich kein Aktivum veräussert, das zu einem künftigen Mittelzufluss führt, sondern eine Kapitaleinlage der Beteiligten geleistet. Diese Methodik entspricht dem Willen der Botschaft, sich bezüglich des Ausweises von eigenen Anteilen an die internationalen Gegebenheiten anzugleichen, weil sie der Verbuchung der anerkannten Rechnungslegungsstandards entspricht.¹⁹¹¹ Aus diesem Grund wird in der Lehre diese Verbuchung der Veräusserung von eigenen Kapitalanteilen nach revidiertem Rechnungslegungsrecht überwiegend befürwortet.¹⁹¹² Nichtsdestotrotz wird i.d.R. ohne weitere Begründung in der Literatur¹⁹¹³ die erfolgswirksame Erfassung der Mehr- oder Minderwerte aus der Wiederveräusserung eigener Kapitalanteile ebenfalls als zulässig erachtet, sodass ein Wahlrecht für die Bilanzierenden entsteht. Gemäss HWP lässt sich die erfolgswirksame Verbuchung damit rechtfertigen, dass das Gesetz weder den Ertragsbegriff definiert noch die Erfassung von Geschäftsvorfällen mit Eigentümern in deren Funktion als Eigenkapitalgeber festlegt.¹⁹¹⁴

1.4.4. Kapitalherabsetzung

Sofern die eigenen Anteile von Beginn an zum Zwecke der Vernichtung erworben wurden, muss kein Minusposten für eigene Kapitalanteile gebildet werden. Es gelten folglich dieselben Verbuchungen wie unter dem alten Recht.¹⁹¹⁵ Wird die Kapitalherabsetzung erst nachträglich durchgeführt, muss der Minusposten zulasten des Aktienkapitals in der Höhe des Nennwerts sowie der gesetzlichen und allfällig zusätzlichen freien Gewinnreserven saldiert werden, sofern die Differenz zwischen Kaufpreis der eigenen Anteile und

507

¹⁹¹⁰ GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 287; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 166; HANDSCHIN, Eigene Aktien, 486; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 923; HWP, 244.

¹⁹¹¹ Botschaft Rechnungslegung, 1660; IAS 32.33; Swiss GAAP FER 24.3; Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 550; NEUHAUS/SCHNEIDER, 819; Diese erfolgsneutrale Erfassung wurde sowohl in Deutschland als auch in Österreich in kürzlich erfolgten Revisionen des Rechnungslegungsrechts gesetzlich verankert (vgl. TOMA, 152 ff.).

¹⁹¹² ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 550; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 166; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 923; LENZ/VON PLANTA, Art. 659a OR Rz. 8d; NEUHAUS/SCHNEIDER, 819.

¹⁹¹³ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 550; GUTSCHE, Art. 959a OR Rz. 166; HWP, 244; NEUHAUS/GERBER, Art. 959a OR Rz. 91.

¹⁹¹⁴ HWP, 244; Die Buchungssätze lauten Bank an eigene Kapitalanteile und Bank an Ertrag bei einem Gewinn aus der Veräusserung sowie Bank an eigene Kapitalanteile und Aufwand an eigene Kapitalanteile bei einem Verlust.

¹⁹¹⁵ Vgl. Rz. 497.

dem Nennwert die gesetzlichen Reserven übersteigt.¹⁹¹⁶ Ebenfalls einer Reduktion des Grundkapitals gleichgestellt wird eine während der Haltedauer der eigenen Anteile vorgenommene Nennwertrückzahlung auf den eigenen Anteilen. In diesem Fall muss der Minusposten in Umfang der Nennwertrückzahlung reduziert werden.¹⁹¹⁷

2. Eigene Kapitalanteile in der steuerlichen Gewinnermittlung

2.1. Grundlagen

2.1.1. Rückkauf eigener Kapitalanteile als steuerrechtliche Teilliquidation

508 Steuerrechtlich kann aus dem Erwerb eigener Kapitalanteile eine direkte Teilliquidation resultieren, die sowohl bei der Verrechnungssteuer als auch bei der Einkommen- bzw. Gewinnsteuer Steuerfolgen auslöst.¹⁹¹⁸ Eine solche Teilliquidation liegt vor, wenn ein Teil des Gesellschaftsvermögens an die Anteilsinhaber verteilt wird, ohne dass die Gesellschaft im handelsrechtlichen Sinne vollumfänglich liquidiert wird.¹⁹¹⁹ Nach diesem an einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise orientierten steuerrechtlichen Konzept, das dem Zivilrecht grundsätzlich fremd ist, werden nicht nur der Rückkauf eigener Kapitalanteile für die Umsetzung eines formellen Kapitalherabsetzungsbeschlusses, sondern sämtliche Vorgänge als steuerrechtliche Teilliquidation erfasst, die im wirtschaftlichen Ergebnis rechtlich oder faktisch Gesellschaftsvermögen von der Gesellschaft an die Anteilsinhaber verschieben.¹⁹²⁰ Mit anderen Worten tätigt die Gesellschaft ein Rechtsgeschäft, das «in seiner wirtschaftlichen Konsequenz der formellen Teilliquidation gleichkommt.»¹⁹²¹ Zwingende Voraussetzung einer steuerlichen Teilliquidation ist dabei eine Entreicherung der Gesellschaft zugunsten eines Mittelabflusses an die Gesellschafter durch eine Leistung, bei der die Gesellschaft einen Vermögensabgang erleidet oder auf einen ihr zustehenden Vermögenszugang verzichtet,

¹⁹¹⁶ Vgl. GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 287; HANDSCHIN, Rechnungslegung, Rz. 924.

¹⁹¹⁷ HWP, 244; GLANZMANN, Bilanzierung des Eigenkapitals, 287.

¹⁹¹⁸ HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 48 Rz. 126.

¹⁹¹⁹ GIGER, Erwerb eigener Aktien, 167; REICH/WEIDMANN, Art. 20 DBG Rz. 83; VON AH, Art. 4a VStG Rz. 28; VON AH, Kapitalherabsetzung, 281.

¹⁹²⁰ BUCHSER/JAUSSI, 640; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 166 ff. m.w.H.; LOCHER, Teil I, Art. 20 DBG Rz. 90; REICH/WEIDMANN, Art. 20 DBG Rz. 83; VON AH, Art. 4a VStG Rz. 28; VON AH, Kapitalherabsetzung, 280 f.

¹⁹²¹ BGer v. 4.5.1999, ASA 1999/2000, 739, E. 4.

sodass im Ergebnis das Eigenkapital und damit die Substanz der Gesellschaft vermindert wird.¹⁹²² Im Unterschied zur indirekten Teilliquidation (Art. 20a Abs. 1 DBG; Art. 7a Abs. 1 StHG), bei der die Entreichung über eine Drittperson geschieht, erfolgt bei der direkten Teilliquidation die Vermögensverschiebung unmittelbar zugunsten der Beteiligten.¹⁹²³

Der Erwerb eigener Kapitalanteile stellt eine direkte Teilliquidation dar, sofern damit eine Entreichung und Substanzabnahme der Gesellschaft eintritt. Dieser Fall liegt einerseits rechtlich vor, wenn die erworbenen Kapitalanteile im Zuge eines Kapitalherabsetzungsverfahrens vernichtet werden. Andererseits tritt eine direkte Teilliquidation faktisch ein, wenn die zurückgekauften Beteiligungsrechte künftig nicht mehr veräussert werden¹⁹²⁴, ohne dass das Kapital tatsächlich herabgesetzt wird, weil damit der von der Gesellschaft bezahlte Erwerbspreis der eigenen Anteile keiner gleichwertigen Gegenleistung der Gesellschafter gegenübersteht, die den Mittelabfluss bzw. die Entreichung des Gesellschaftsvermögens durch den Erwerb der eigenen Kapitalanteile kompensiert.¹⁹²⁵ Demgegenüber fehlt es an einer Entreichung, sofern die eigenen Anteile zu einem späteren Zeitpunkt wieder in Umlauf gesetzt werden können.¹⁹²⁶ Sie besitzen in diesem Fall einen «negoziablen Wert»¹⁹²⁷, sodass keine direkte Teilliquidation besteht. Es lässt sich folglich erkennen, dass das Vorliegen einer direkten Teilliquidation mit den entsprechenden Steuerfolgen beim Erwerb eigener Kapitalanteile grundsätzlich eine Prüfung der Zweckbestimmung des Rückkaufs eigener Anteile im Einzelfall verlangen würde, weil erst bei tatsächlicher Kapitalherabsetzung bzw. faktischer Stilllegung der eigenen Anteile mangels Wiederveräusserung der eigenen Anteile eine Entreichung eintritt.¹⁹²⁸

509

¹⁹²² BUCHSER/JAUSSI, 640; VON AH, Art. 4a VStG Rz. 28.

¹⁹²³ Vgl. REICH/WEIDMANN, Art. 20 DBG Rz. 85; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 20 DBG Rz. 129; VON AH, Kapitalherabsetzung, 281.

¹⁹²⁴ REICH/WEIDMANN, Art. 20 DBG Rz. 87, sprechen diesbezüglich von einer Stilllegung der eigenen Kapitalanteile.

¹⁹²⁵ REICH/WEIDMANN, Art. 20 DBG Rz. 87; VON AH, Kapitalherabsetzung, 282.

¹⁹²⁶ BUCHSER/JAUSSI, 642 ff.; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 180; KUHN/GERBER, 293; LOCHER, Teil I, Art. 20 DBG Rz. 106; REICH/WEIDMANN, Art. 20 DBG Rz. 87; VON AH, Art. 4a VStG Rz. 28.

¹⁹²⁷ REICH, Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, 277; REICH/WEIDMANN, Art. 20 DBG Rz. 87; VON AH, Art. 4a VStG Rz. 28.

¹⁹²⁸ GIGER, Erwerb eigener Aktien, 189 ff.

2.1.2. Gesetzliche Grundlage

- 510 Nachdem handelsrechtlich der direkte und indirekte Erwerb eigener Kapitalanteile durch Art. 659 ff. OR gelockert wurde¹⁹²⁹, wurde mit dem Inkrafttreten der UStR I im Jahr 1998 die Behandlung des Rückkaufs eigener Anteile auch steuergesetzlich explizit geregelt.¹⁹³⁰ Davor stellte gestützt auf bundesgerichtliche Rechtsprechung¹⁹³¹ der Erwerb eigener Kapitalanteile zwecks Kapitalherabsetzung gemäss Praxis der EStV stets eine direkte Teilliquidation dar, währenddessen für den Erwerb eigener Kapitalanteile, die nicht der Kapitalherabsetzung dienten, ab einer Haltefrist von einem Jahr¹⁹³² bzw. zwei Jahren¹⁹³³ ebenfalls eine (faktische) Teilliquidation suggeriert wurde.¹⁹³⁴ Nach geltendem Recht bestimmt Art. 4a VStG als gesetzliche Grundlage, in welchen Fällen der Erwerb eigener Anteile einer direkten Teilliquidation entspricht. Demnach wird gemäss Art. 4a Abs. 1 VStG der Rückkauf eigener Kapitalanteile auf einen Beschluss zur Kapitalherabsetzung oder im Hinblick auf eine solche sowie die Überschreitung der zulässigen Prozentgrenzen von 10 % nach Art. 659 Abs. 1 OR bzw. 20 % bei vinkulierten Namenaktien gemäss Art. 659 Abs. 2 OR beim Erwerb eigener Kapitalanteile als eine direkte Teilliquidation qualifiziert. Darüber hinaus entsteht nach Abs. 2 eine direkte Teilliquidation, wenn die Gesellschaft die eigenen Kapitalanteile nicht zum Zwecke einer Kapitalherabsetzung erwirbt, aber diese anschliessend nicht innerhalb von sechs Jahren wieder veräussert.¹⁹³⁵
- 511 Konsequenz des Eintritts einer direkten Teilliquidation ist, dass auf dem Unterschiedsbetrag zwischen Erwerbspreis der eigenen Kapitalanteile und dem Nennwert zuzüglich allfälliger für den Kauf verwendeten Kapitaleinlagereserven einerseits Verrechnungssteuer erhoben wird und andererseits für die Gesellschafter eine Besteuerung des Liquidationserlöses durch die Einkommensteuer bzw. Gewinnsteuer erfolgt. Während sich damit für juristische sowie natürliche Personen, die die Anteile im Geschäftsvermögen halten, als Beteiligte wegen des Buchwertprinzips eine Einkommens- bzw. Gewinnbe-

¹⁹²⁹ Vgl. oben Rz. 491.

¹⁹³⁰ Vgl. Botschaft UStR I, 1197 f., 1208.

¹⁹³¹ BGE v. 28.3.1961, ASA 1961/1962, 1880, E. 3.

¹⁹³² BGE 136 II 33, E. 2.1.

¹⁹³³ KS EStV Aktienrechtsrevision, Ziff. 2.2.

¹⁹³⁴ KS EStV Aktienrechtsrevision, Ziff. 2.2; vgl. ausführlich für die historische Entwicklung der Steuerpraxis GIGER, Erwerb eigener Aktien, 159 ff.; HOCHREUTENER, § 3 Rz. 624 ff.

¹⁹³⁵ Eine Sonderregelung im Sinne einer Fristverlängerung gilt zudem für den Erwerb eigener Anteile im Rahmen einer Wandelanleihe, einer Optionsanleihe oder eines Mitarbeiterbeteiligungsplans (Art. 4a Abs. 3 VStG).

steuerung unabhängig von der Qualifikation als Teilliquidation ergibt¹⁹³⁶, erfolgt für natürliche Personen, die ihre Anteile im Privatvermögen halten, eine Umqualifikation von steuerfreiem privatem Kapitalgewinn in einen steuerbaren Vermögensertrag.¹⁹³⁷ Gesetzliche Grundlage hierfür bildet Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG; Art. 7 Abs. 1^{bis} StHG, wonach mit Verweis auf Art. 4a VStG (plus Art. 12 Abs. 1 und Abs. 1^{bis} VStG) ein bei der Rückgabe von Beteiligungsrechten erzielter Liquidationsüberschuss in dem Jahr als realisiert gilt, in dem die Verrechnungssteuerforderung entsteht.

Da es an einer ausdrücklichen gewinnsteuerlichen Regelung für die Behandlung der eigenen Kapitalanteile fehlt, bildet Art. 4a VStG der steuergesetzliche Ansatzpunkt für die Bilanzierung des Erwerbs, des Haltens und der Veräusserung der eigenen Anteile im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung. Es gilt deshalb deren Auswirkungen auf die Bilanzierung der die eigenen Anteile erwerbenden Gesellschaft im Einzelnen nach dem alten und revidierten Rechnungslegungsrecht zu untersuchen, um allfällige Unterschiede aus der veränderten Bilanzierung nach dem Rechnungslegungsrecht zu identifizieren. Zu diesem Zweck werden nachfolgend nur die steuerlichen Konsequenzen für die direkt erwerbende Gesellschaft betrachtet.¹⁹³⁸ Für die Steuerfolgen bei den Gesellschaftern, die durch die geänderte Methodik des revidierten Rechnungslegungsrechts keine Änderung erfahren haben, wird auf die Ausführungen in der Literatur verwiesen.¹⁹³⁹

512

¹⁹³⁶ Art. 18 bzw. Art. 58 DBG; vgl. BAUER-BALMELLI, 252 f.; BUCHSER/JAUSSI, 652 f.; Vorbehalten bleibt die Teilbesteuerung nach Art. 18b DBG für Beteiligungen im Geschäftsvermögen einerseits und die Gewährung eines Beteiligungsabzuges nach Art. 69 f. DBG andererseits.

¹⁹³⁷ GIGER, Erwerb eigener Aktien, 170 ff.; Vorbehalten bleibt die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG.

¹⁹³⁸ Nicht behandelt wird der indirekte Erwerb eigener Anteile über eine Konzerngesellschaft. Grund dafür ist, dass deren handelsrechtliche Bilanzierung nach dem revidierten Rechnungslegungsrecht keine Änderung erfahren hat (vgl. Rz. 490 Fn. 1848 oben), sodass für die steuerliche Behandlung ebenfalls keine Anpassungen zu erwarten sind (vgl. ausführlich zur steuerrechtlichen Würdigung nach altem Recht BUCHSER/JAUSSI, 659 ff.).

¹⁹³⁹ Vgl. BAUER-BALMELLI, 252 ff.; BUCHSER/JAUSSI, 649 ff.; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 208 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Band II, § 48 Rz. 127 ff.; REICH/WEIDMANN, Art. 20 DBG Rz. 87 ff.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 20 DBG Rz. 133 ff.; VON AH, Kapitalherabsetzung, 230 ff.

2.2. Steuerfolgen und steuerbilanzielle Behandlung beim Erwerb, Halten und Veräussern eigener Kapitalanteile unter dem alten Rechnungslegungsrecht

2.2.1. Erwerb eigener Kapitalanteile

2.2.1.1. Erwerb im Zusammenhang mit einer Kapitalherabsetzung

- 513 Werden die eigenen Kapitalanteile auf Grundlage eines Beschlusses für eine Kapitalherabsetzung zurückgekauft, wird der Rückkauf eigener Anteile analog der handelsrechtlichen Verbuchung bilanziert.¹⁹⁴⁰ Eine vorgängige Aktivierung und Bildung einer gesonderten Reserve im Eigenkapital war nicht gefordert, sodass das Massgeblichkeitsprinzip unmittelbar griff.¹⁹⁴¹ Wurden die eigenen Anteile im Hinblick auf eine Kapitalherabsetzung erworben, ohne dass zum Anschaffungszeitpunkt bereits ein entsprechender Beschluss des massgebenden Gesellschaftsorgans vorlag, wurden sie unter altem Rechnungslegungsrecht aktiviert und dementsprechend entstand im Eigenkapital eine gesonderte Reserve für eigene Kapitalanteile. Erst im Zeitpunkt des formellen Beschlusses der Kapitalherabsetzung wurden die eigenen Kapitalanteile entsprechend ausgebucht und das Eigenkapital verringert. Steuerrechtlich qualifiziert demgegenüber der Erwerb im Hinblick auf eine Kapitalherabsetzung direkt als Teilliquidation, weil in diesem Fall der Mittelabfluss und die dadurch resultierende Entreicherung der Gesellschaft definitiv ist, woran der zeitliche Aufschub der formellen Vernichtung der Mitgliedschaftsrechte nichts zu ändern vermag.¹⁹⁴² Als Folge der Kausalität zwischen Rückkauf und Entreicherung muss deshalb bereits im Zeitpunkt der Anschaffung der eigenen Kapitalanteile eine Steuerbilanz erstellt werden, in der das Kapital im entsprechenden Umfang herabgesetzt wurde.¹⁹⁴³ Die formelle Anknüpfung an die Handelsbilanz wurde damit zur Umsetzung der Steuerrechtskonformität gemäss Art. 4a VStG durchbrochen, weil handelsrechtlich die eigenen Anteile bis zur formellen Vernichtung infolge Kapitalherabsetzungsbeschluss weiterhin bilanziell abgebildet wurden.
- 514 Neben dieser bilanztechnischen Wirkung des Rückkaufs eigener Anteile zwecks oder im Hinblick auf eine Kapitalherabsetzung unterliegt die Differenz zwischen Rückkaufpreis und dem Nennwert zuzüglich allfälliger für den Erwerb verwendeten Kapitaleinlagereserven der Verrechnungssteuer.¹⁹⁴⁴

¹⁹⁴⁰ BUCHSER/JAUSSI, 646; VON AH, Kapitalherabsetzung, 283 f.

¹⁹⁴¹ Vgl. oben Rz. 497.

¹⁹⁴² KS EStV Nr. 5 Ziff. 2.1; BUCHSER/JAUSSI, 640.

¹⁹⁴³ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 543 f.; BUCHSER/JAUSSI, 647.

¹⁹⁴⁴ Art. 4a Abs. 1 VStG; KS EStV Nr. 5, 2.1; VON AH, Art. 4a VStG Rz. 30a; VON AH, Kapitalherabsetzung, 285.

Aufgrund des seit dem 1. Januar 2011 massgebenden Kapitaleinlageprinzips kann die erwerbende Gesellschaft dabei selbst entscheiden, ob der Rückkauf der eigenen Anteile ganz oder teilweise zulasten der Reserven aus Kapitaleinlage, sofern solche vorliegen und entsprechend deklariert sowie bestätigt wurden, oder übrigen Reserven erfolgt, die als Folge der Verwendung im entsprechenden Umfang des Rückkaufs aufgelöst werden.¹⁹⁴⁵ Werden im Rahmen der Kapitalherabsetzung durch den Erwerb eigener Anteile Kapitaleinlagereserven verwendet, sind diese aufgrund von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG von der Verrechnungssteuer ausgenommen, währenddessen in den übrigen Fällen die Differenz zwischen Erwerbspreis und Nennwert der Beteiligungsrechte der Verrechnungssteuer unterliegt. Die Steuerforderung entsteht dabei im Zeitpunkt des Erwerbs der eigenen Kapitalanteile wegen Fälligkeit der steuerbaren Leistung (Art. 12 Abs. 1 VStG). In der Regel zieht die rückkaufende Gesellschaft die 35 % der Verrechnungssteuer unmittelbar vom Kaufpreis ab und überweist diese an die EStV, sodass eine Überwälzung auf den Verkäufer erfolgt. Dieser hat Anspruch auf Rückerstattung, sofern er bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung seinen Sitz/Wohnsitz im Inland hatte, die mit der Verrechnungssteuer belasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag/Einkommen verbucht/versteuert hat und zudem mit dem wirtschaftlichen Berechtigten übereinstimmt (Art. 24 Abs. 2 und Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG).¹⁹⁴⁶ Misslingt der Gesellschaft die Überwälzung, weil bspw. die Beteiligungsrechte anonym über eine Börse erworben werden, findet eine «Umrechnung ins Hundert» statt, sodass die Differenz zwischen Rückkaufpreis und Nennwert zuzüglich allfälliger Kapitaleinlagereserven als Nettoleistung qualifiziert wird.¹⁹⁴⁷ Die Verrechnungssteuer wird in diesem Fall auf der fiktiven Bruttoleistung berechnet, die in einer nicht mehr rückforderbaren Verrechnungssteuerbelastung von 53.8 % mündet.¹⁹⁴⁸ Für börsenkotierte Gesellschaften besteht zur Lösung dieser Problematik die Möglichkeit, den Aktienrückkauf zwecks Kapitalherabsetzung über eine zweite Handelslinie abzuwickeln.¹⁹⁴⁹

2.2.1.2. *Erwerb mit Überschreitung der handelsrechtlichen Prozentgrenzen*

Ebenfalls einer direkten Teilliquidation gleichgestellt wird gemäss Art. 4a Abs. 1 VStG ein Rückkauf eigener Kapitalanteile über die Grenzen von 515

¹⁹⁴⁵ KS EStV Nr. 29a, 4.1; ALTORFER/GRETER, Art. 5 VStG Rz. 182 m.w.H.; VON AH, Art. 4a VStG Rz. 30a.

¹⁹⁴⁶ MARTI/WETLI, 176.

¹⁹⁴⁷ KS EStV Nr. 5, 3.6; vgl. BUCHSER/JAUSSI, 647; MARTI/WETLI, 176; VON AH, Kapitalherabsetzung, 318.

¹⁹⁴⁸ BUCHSER/JAUSSI, 647; VON AH, Kapitalherabsetzung, 318.

¹⁹⁴⁹ BAUER-BALMELLI, 253; MARTI/WETLI, 177 f.; VON AH, Kapitalherabsetzung, 286.

Art. 669 Abs. 1 und 2 OR hinaus, d.h. 10 % für gewöhnliche Kapitalanteile bzw. 20 % für vinkulierte Namenaktien. Folglich müssen diese die Prozentlimiten überschreitenden Anteile steuerrechtlich ebenfalls ausgebucht werden. Dafür muss wiederum eine separate Steuerbilanz erstellt werden, in der im Umfang der Grenzüberschreitung von 10 % bzw. 20 % das anteilige Grundkapital und die Reserven bei gleichzeitiger Abnahme der Liquidität reduziert werden.¹⁹⁵⁰ Es resultiert daher für die steuerliche Gewinnermittlung eine Abweichung von der massgeblichen Handelsbilanz, weil handelsrechtlich zwar eine Beschränkung vorgeschrieben wird, die Kapitalanteile in der Handelsbilanz i.d.R. aber nichtsdestotrotz aktiviert und eine entsprechende gesonderte Reserve für eigene Kapitalanteile passiviert wurde. Hintergrund ist, dass es sich bei Art. 659 OR um eine reine Ordnungsvorschrift handelt, die grundsätzlich weder zur Nichtigkeit des Kausalgeschäfts noch des Übertragungsakts, sondern höchstens zur aktienrechtlichen Verantwortlichkeit im Schadensfall führt, sofern ausreichende freie Eigenkapitalreserven für den Rückkauf über die gesetzlich geregelten Prozentgrenzen vorliegen.¹⁹⁵¹ Im Rahmen der Überschreitung der handelsrechtlichen Prozentgrenzen fallen dabei in gleicher Weise wie für den Erwerb im Zusammenhang mit einer Kapitalherabsetzung Verrechnungssteuerfolgen an.¹⁹⁵²

2.2.1.3. *Erwerb mit Überschreiten der Haltefristen gemäss Art. 4a Abs. 2 VStG*

- 516 Fallen die erworbenen eigenen Anteile nicht in den beschriebenen Anwendungsbereich von Art. 4a Abs. 1 VStG, weil sie weder einer Kapitalherabsetzung dienen noch die handelsrechtlichen Prozentlimiten überschreiten, wird ebenfalls eine faktische Teilliquidation angenommen, wenn die zeitlichen Fristen der Haltedauer für eigene Kapitalanteile überschritten werden. Diese betragen für den Rückkauf vinkulierter Namen im Umfang zwischen 10 % und 20 % des Grundkapitals zwei Jahre¹⁹⁵³ bzw. für das sonstige Halten der eigenen Anteile bis zur Grenze von 10 % des Grundkapitals sechs bzw. zwölf Jahre (Art. 4a Abs. 2 und 3 VStG).¹⁹⁵⁴ Als Resultat wurden demnach die eigenen Anteile beim Rückkauf dem Massgeblichkeitsgrundsatz entsprechend in der Steuerbilanz aktiviert sowie eine separate Reserve für eigene Kapitalan-

¹⁹⁵⁰ BUCHSER/JAUSSI, 648.

¹⁹⁵¹ LENZ/VON PLANTA, Art. 659 OR Rz. 11 m.w.H.

¹⁹⁵² Vgl. Rz. 514.

¹⁹⁵³ BGE 136 II 33, E. 2.1 ff.; BAUER-BALMELLI/FISLER, Art. 4a VStG Rz. 22; kritisch hierzu SCHÄRER, BestCase Nr. 4.

¹⁹⁵⁴ Im Falle von Mitarbeiterbeteiligungen ist eine Fristverlängerung um zusätzliche sechs Jahre, d.h. maximal 12 Jahre, möglich (Art. 4a Abs. 3 VStG).

teile im Eigenkapital passiviert.¹⁹⁵⁵ Sobald jedoch die vorgegebenen Haltefristen überschritten sind, tritt die steuerliche Teilliquidation in Kraft, sodass auf diesen Zeitpunkt die Rückzahlung des Aktienkapitals und die Ausschüttung der Reserven dadurch zu berücksichtigen sind, dass die eigenen Kapitalanteile zulasten des steuerlich massgeblichen Kapitals vollständig als Minusposten des Eigenkapitals auszubuchen sind, weil aus steuerlicher Perspektive die eigenen Kapitalanteile ab diesem Zeitpunkt amortisiert bzw. abgerechnet¹⁹⁵⁶ sind.¹⁹⁵⁷ Dabei berechnen sich die Haltefristen sowie der Liquidationsüberschuss nach dem FIFO-Prinzip, sodass für die zuerst erworbenen eigenen Kapitalanteile als Erstes eine Teilliquidation resultiert.¹⁹⁵⁸ Für die Handelsbilanz gelten diese aus Art. 4a VStG abgeleiteten Haltefristen nicht, weshalb sich keine Veränderungen für die Bilanzierung der eigenen Kapitalanteile ergaben. Diese wurden vielmehr auch bei einer steuerlichen Amortisierung weiterhin als Aktivum bei gleichzeitiger gesonderter Reserve abgebildet. Folglich erschliesst sich für die steuerliche Gewinnermittlung wiederum eine Abweichung von der Handelsbilanz, als nach Ablauf der Haltefrist die eigenen Beteiligungsrechte in der Steuerbilanz ausgebucht wurden. Abbildung 9 stellt beispielhaft die Bilanzierung in Handels- und Steuerbilanz beim Erwerb und nach Ablauf der Haltefrist gegenüber.

Wiederum wird durch die Überschreitung der zeitlichen Haltefristen die Verrechnungssteuer ausgelöst.¹⁹⁵⁹ Da wegen der zeitlichen Differenz zwischen Erwerb und Entstehung der Steuerpflicht eine Überwälzung in der Praxis regelmässig – insbesondere bei einem Erwerb über die Börse – nicht mehr möglich ist, würde dadurch eine «Aufrechnung ins Hundert» mit einer effektiven, nicht mehr rückforderbaren Steuerlast von 53.8 % resultieren.¹⁹⁶⁰ Der Gesellschaft bleibt zur Vermeidung dieser Fiskalwirkung der Verrechnungssteuer nur übrig, über die ursprünglichen Veräusserer im Zeitpunkt der nachträglich erfolgenden Teilliquidation Kenntnis zu haben oder nach einem anonymen Erwerb an der Börse eine Teilliquidation zu unterlassen.¹⁹⁶¹ Zudem besteht die Möglichkeit, das Meldeverfahren gemäss Art. 24a VStV geltend zu machen, sofern der Gesellschaft der Nachweis gelingt, dass der Verkäufer die Kapitalanteile im Geschäftsvermögen hielt, er im Zeitpunkt des Verkaufs im Inland unbeschränkt steuerpflichtig war und die Veräusserung ordnungsgemäss verbucht wurde.

517

¹⁹⁵⁵ Vgl. Rz. 491 ff. zur handelsrechtlichen Bilanzierung.

¹⁹⁵⁶ Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 544; BUCHSER/JAUSSI, 656.

¹⁹⁵⁷ KS EStV Nr. 5, 4.1 c).

¹⁹⁵⁸ KS EStV Nr. 5, 2.1; BUCHSER/JAUSSI, 648.

¹⁹⁵⁹ Vgl. Rz. 514.

¹⁹⁶⁰ KS EStV Nr. 5, 3.6; MARTI/WETLI, 176; VON AH, Kapitalherabsetzung, 318 f.

¹⁹⁶¹ VON AH, Art. 4a VStG Rz. 62.

Handels- und Steuerbilanz nach dem Erwerb eigener Anteile ohne Teilliquidation

		x_0	
Aktiven		Passiven	
Bank	9'000	Fremdkapital	0
Eigene Kapitalanteile	1'000	Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Reserve für eigene Kapitalanteile	1'000
		Freie Gewinnreserven	0
	<u>10'000</u>		<u>10'000</u>

Steuerbilanz nach Ablauf der Haltefrist von 6 Jahren nach Art. 4a Abs. 2 VStG

		x_6	
Aktiven		Passiven	
Bank	9'000	Fremdkapital	0
		Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Freie Gewinnreserven	1'000
		Amortisierte eigene Kapitalanteile	- 1'000
	<u>9'000</u>		<u>9'000</u>

Handelsbilanz nach Ablauf der steuerlichen Haltefrist

		x_6	
Aktiven		Passiven	
Bank	9'000	Fremdkapital	0
Eigene Kapitalanteile	1'000	Aktienkapital	8'000
		Gesetzliche Reserven	1'000
		Reserve für eigene Kapitalanteile	1'000
		Freie Gewinnreserven	0
	<u>10'000</u>		<u>10'000</u>

Abbildung 9: Handels- und Steuerbilanz mit eigenen Kapitalanteilen nach Ablauf der steuerlichen Haltefrist gemäss altem Rechnungslegungsrecht¹⁹⁶⁴

2.2.1.4. Erwerb bei fehlender Teilliquidation

518 Für diejenigen Fälle des Rückkaufs eigener Kapitalanteile, die nicht unter die vorgenannten Anwendungsbereiche fallen, weil die Anteile im Rahmen der steuergesetzlichen Haltefrist wieder veräussert wurden, findet keine steuerliche Teilliquidation mit den entsprechenden Steuerfolgen statt.¹⁹⁶⁵ In diesen Konstellationen folgt die steuerrechtliche Bilanzierung der handelsrechtlichen, sodass eine Übereinstimmung zwischen handels- und steuerrechtlicher

¹⁹⁶⁴ Eigene Darstellung in Anlehnung an HANDSCHIN, Eigene Aktien, 486.

¹⁹⁶⁵ GIGER, Erwerb eigener Aktien, 210.

Gewinnermittlung vorliegt.¹⁹⁶⁴ Die eigenen Anteile bestehen steuerbilanziell weiter und werden dementsprechend aktiviert. Die eigenen Kapitalanteile sind steuerrechtlich nicht amortisiert.

2.2.2. Folgebewertung beim Halten der eigenen Kapitalanteile

2.2.2.1. Steuerrechtlich nicht amortisierte Kapitalanteile

Für die Folgebewertung von mangels Teilliquidationstatbestand steuerrechtlich nicht amortisierten Kapitalanteilen griff das Massgeblichkeitsprinzip, sodass sie der Handelsbilanz folgend bilanziert wurden. Infolgedessen waren die handelsrechtlich vorzunehmenden Wertminderungen auf den aktivierten eigenen Aktien als steuerlich geschäftsmässig begründeter Aufwand zu berücksichtigen.¹⁹⁶⁵ Die Wertverluste wurden dabei als steuerliche Wertberichtigungen gemäss Art. 63 DBG erfasst, sodass bei einer Werterholung nach Art. 63 Abs. 2 DBG grundsätzlich eine Aufwertung bis zu den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten möglich war, da es sich lediglich um eine provisorische Wertkorrektur handelte.¹⁹⁶⁶ Im Umkehrschluss galt das Massgeblichkeitsprinzip gleichermaßen für allfällige Wertsteigerungen. Eine Aufwertung über die historischen Anschaffungskosten kam auch für die steuerliche Gewinnermittlung nur infrage, sofern eine handelsrechtliche Bewertung gemäss Art. 667 Abs. 1 aOR vorgenommen wurde.¹⁹⁶⁷ In den anderen Fällen blieben die Wertsteigerungen über die Anschaffungskosten wegen des Kostenwertprinzips unbeachtlich.

519

2.2.2.2. Steuerrechtlich amortisierte Kapitalanteile

Wurden die eigenen Anteile in der Steuerbilanz ausgebucht bzw. amortisiert, weil sie eine Teilliquidation suggerieren, kann es für die steuerliche Gewinnermittlung zu keiner Folgebewertung der eigenen Anteile kommen. Die Anbindung an die handelsrechtskonforme Bilanz und Erfolgsrechnung für die steuerliche Gewinnermittlung im Rahmen des Massgeblichkeitsprinzips wird als Resultat einer steuergesetzlichen Korrektornorm in Art. 4a VStG für die Steuerrechtskonformität aufgelöst. Aus diesem Grund konnten einerseits handelsrechtlich zwingend vorzunehmende Wertminderungen steuerrechtlich

520

¹⁹⁶⁴ GIGER, Erwerb eigener Aktien, 210 Fn. 2, mit Verweis auf die handelsrechtliche Bilanzierung.

¹⁹⁶⁵ KS EStV Nr. 5, 4.1 e); Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 544; BUCHSER/JAUSSI, 655; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 210 f.; VON AH, Kapitalherabsetzung, 312; oben Rz. 494.

¹⁹⁶⁶ KS EStV Nr. 5, 4.1 e); VON AH, Kapitalherabsetzung, 313.

¹⁹⁶⁷ Vgl. Rz. 495 zum Nachfolgenden; BUCHSER/JAUSSI, 656.

nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden und mussten zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden.¹⁹⁶⁸ Andererseits konnten allfällige noch nicht realisierte Erträge aus Wertsteigerungen der eigenen Anteile bei einer handelsrechtlichen Bewertung gemäss Art. 667 Abs. 1 aOR steuerrechtlich nicht vorliegen und mussten deshalb für die steuerliche Gewinnermittlung korrigiert werden.¹⁹⁶⁹

2.2.3. Veräusserung der eigenen Kapitalanteile

2.2.3.1. Steuerrechtlich nicht amortisierte Kapitalanteile

521 Da in diesem Fall das Massgeblichkeitsprinzip zur Anwendung gelangte, wurde die Wiederveräusserung zum Verkehrswert erfolgswirksam erfasst.¹⁹⁷⁰ Das heisst, wurde durch den Verkauf der eigenen Anteile ein Gewinn erzielt, ist dieser steuerbar, währenddessen allfällig erlittene Wertverluste als geschäftsmässig begründeter Aufwand abgezogen werden durften.¹⁹⁷¹ Hintergrund war, dass in diesem Fall aufgrund der Aktivierung der eigenen Kapitalanteile diese als steuerrechtlich selbständige Werte beurteilt wurden, sodass dies zur Anerkennung entsprechender steuerwirksamer Kapitalgewinne und -verluste führte.¹⁹⁷² Keine steuerlichen Konsequenzen resultierten bei einer Übereinstimmung zwischen ursprünglichem Rückkaufspreis und Wiederveräusserungspreis der eigenen Kapitalanteile.¹⁹⁷³ In beiden Fällen löste die Veräusserung der steuerrechtlich nicht amortisierten eigenen Beteiligungsrechte dabei keine Verrechnungssteuerfolgen aus.¹⁹⁷⁴ Wurden die eigenen Beteiligungsrechte demgegenüber unter dem Verkehrswert verkauft, handelte es sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, sodass die Differenz zwischen Verkehrswert und Verkaufspreis zum einen für die Gewinnsteuer bei der Gesellschaft bzw. der Einkommensteuer für den Gesellschafter aufzurechnen ist und zum anderen als geldwerte Leistung der Verrechnungssteuer unterliegt.¹⁹⁷⁵

¹⁹⁶⁸ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 544; BUCHSER/JAUSSI, 656 f.

¹⁹⁶⁹ BUCHSER/JAUSSI, 657.

¹⁹⁷⁰ Vgl. Rz. 496 zur handelsrechtlichen Verbuchung.

¹⁹⁷¹ KS EStV Nr. 5, 4.1 a); GIGER, Erwerb eigener Aktien, 234 f.

¹⁹⁷² GIGER, Erwerb eigener Aktien, 235.

¹⁹⁷³ KS EStV Nr. 5, 4.1 a).

¹⁹⁷⁴ GIGER, Erwerb eigener Aktien, 237.

¹⁹⁷⁵ GIGER, Erwerb eigener Aktien, 235, 237; KS EStV Nr. 5, 4.1 b).

2.2.3.2. *Steuerrechtlich amortisierte Kapitalanteile*

Im Falle einer steuerlichen Amortisation bzw. Ausbuchung der eigenen Kapitalanteile infolge Teilliquidation war die Handelsbilanz bei einer allfälligen Wiederveräusserung nicht massgebend, da die eigenen Anteile in der Steuerbilanz nicht mehr existierten.¹⁹⁷⁶ Vielmehr war dieser Verkauf wirtschaftlich mit einer Ausgabe neuer Kapitalanteile zu vergleichen, die das Eigenkapital wiederum erhöhte.¹⁹⁷⁷ Folglich musste sich die Wiederveräusserung als steuerneutrale Kapitaleinlage qualifizieren. Wurde handelsrechtlich aus dem Verkauf der eigenen Beteiligungsrechte ein Überschuss erzielt, musste dieser steuerlich korrigiert werden, weil es sich um eine offene Kapitaleinlage gemäss Art. 60 Bst. a DBG handelt¹⁹⁷⁸, die als Kapitaleinlagereserve gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG gilt.¹⁹⁷⁹ Ein Verlust aus Wiederveräusserung stellt demgegenüber keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, sondern sorgt für eine Reduktion der freien Reserven im entsprechenden Umfang.¹⁹⁸⁰ Lag der Preis der Veräusserung sogar unter dem Nominalwert, handelte es sich um eine Unterpari-Emission, sodass für die Steuerbilanz eine Umbuchung von offenen Reserven in Grundkapital vorzunehmen war.¹⁹⁸¹ Dasselbe Ergebnis folgte sich, wenn die eigenen Anteile unentgeltlich übergeben wurden. Es liegt die Ausgabe von Gratisaktien vor, die einkommensteuerrechtlich entsprechend abgerechnet werden müssen.¹⁹⁸²

522

2.2.4. *Bemessung des steuerlichen Eigenkapitals*

Das Steuerobjekt der lediglich auf Kantons- und Gemeindeebene erhobenen Kapitalsteuer bildet das Eigenkapital. Es umfasst für Kapitalgesellschaften sowohl das einbezahlte Grund- und Stammkapital, die offenen und aus dem versteuerten Gewinn gebildeten stillen Reserven (Art. 29 Abs. 2 Bst. a StHG) sowie jenen Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt, sog. verdecktes Eigenkapital (Art. 29a StHG). Für das Grundkapital und die offenen Reserven folgt grundsätzlich eine Anlehnung an die Handelsbilanz, während unter den aus versteuertem Gewinn gebildeten Reserven alle jene handelsrechtlich vorgenommenen Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen subsumiert werden, die steuerrechtlich

523

¹⁹⁷⁶ Vgl. Rz. 520.

¹⁹⁷⁷ BUCHSER/JAUSSI, 658; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 232

¹⁹⁷⁸ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 544; BUCHSER/JAUSSI, 658; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 232; KS EStV Nr. 5, 6.

¹⁹⁷⁹ KS EStV Nr. 29a, 4.3.2.

¹⁹⁸⁰ BUCHSER/JAUSSI, 658.

¹⁹⁸¹ BUCHSER/JAUSSI, 658; GIGER, Erwerb eigener Aktien, 232.

¹⁹⁸² GIGER, Erwerb eigener Aktien, 232.

korrigiert wurden.¹⁹⁸³ Voraussetzung für die Berücksichtigung von versteuerten stillen Reserven zur Bemessung des steuerbaren Kapitals abweichend vom handelsrechtlichen Eigenkapital ist deshalb eine ausdrückliche steuerrechtliche Korrektornorm. Dasselbe gilt für das hinzuzurechnende verdeckte Eigenkapital, das sich primär an eine Unterkapitalisierung infolge einer überhöhten Fremdfinanzierung durch nahestehende Personen mit den entsprechenden Gewinn- und Verrechnungssteuerfolgen richtet.¹⁹⁸⁴

- 524 Die Behandlung der eigenen Kapitalanteile für die Kapitalsteuerbemessung wird nicht ausdrücklich geregelt, sodass sich ihre Berücksichtigung nach der Auslegung von Art. 29 f. StHG richten muss. Lag keine steuerliche Teilliquidation vor, wurden die eigenen Kapitalanteile als Folge des Massgeblichkeitsprinzips nach altem Recht in der Steuerbilanz aktiviert und durch eine entsprechende Reserve gesondert im Eigenkapital ausgewiesen.¹⁹⁸⁵ Als Bestandteil des steuerlich massgebenden Eigenkapitals wurde die Reserve für eigene Kapitalanteile deshalb von der Kapitalsteuer erfasst. Im Falle einer Teilliquidation bildeten die eigenen Kapitalanteile und die hierfür ausgewiesene Reserve hingegen keine Bestandteile der Steuerbilanz und somit des steuerbaren Eigenkapitals mehr, weil über sie bereits steuerrechtlich abgerechnet wurde. Infolgedessen waren die eigenen Kapitalanteile für die Bemessung der Kapitalsteuer unbeachtlich.

2.3. Steuerliche Auswirkungen der Bilanzierung von direkt erworbenen eigenen Kapitalanteilen nach dem revidierten Rechnungslegungsrecht bei Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips

2.3.1. Erwerb eigener Kapitalanteile

- 525 Durch das revidierte Rechnungslegungsrecht hat Art. 4a VStG keine Änderung erfahren, sodass grundsätzlich weiterhin eine steuerrechtliche Teilliquidation mit den entsprechenden Verrechnungs- und Einkommensteuerfolgen vorliegt, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Es entsteht damit kein Unterschied zur steuerlichen Bilanzierung gegenüber dem alten Rechnungslegungsrecht. Folglich wird für den Rückkauf eigener Kapitalanteile zwecks oder im Hinblick auf eine Kapitalherabsetzung sowie im Umfang der Überschreitung der handelsrechtlichen Prozentgrenzen nach Art. 659 bzw. 783 OR bzw. der verrechnungssteuerrechtlichen Haltefristen gemäss Art. 4a Abs. 2 und 3 VStG eine separate Steuerbilanz erstellt, für welche die

¹⁹⁸³ Vgl. ZWAHLEN/LISSI, Art. 29/29a StHG Rz. 13.

¹⁹⁸⁴ Vgl. Art. 65 DBG; vgl. ZWAHLEN/LISSI, Art. 29/29a StHG Rz. 20 ff.

¹⁹⁸⁵ Vgl. Rz. 491 ff.

eigenen Kapitalanteile ausgebucht werden.¹⁹⁸⁶ Im Vergleich dazu muss in den anderen Fällen bis zur Wiederveräusserung der eigenen Anteile oder dem Eintritt eines steuergesetzlichen Teilliquidationstatbestandes der Erwerb der eigenen Kapitalanteile in der Steuerbilanz abgebildet werden.

Weder Art. 4a VStG noch die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsregeln äussern sich dabei zur Bilanzierung des Erwerbs eigener Kapitalanteile in der Steuerbilanz bei fehlender Teilliquidation, sodass grundsätzlich das Massgeblichkeitsprinzip gelten muss. Folgt die Bilanzierung in der Steuerbilanz dem revidierten Rechnungslegungsrecht, werden die eigenen Kapitalanteile nicht mehr aktiviert, sondern als Minusposten in der Höhe des Anschaffungswerts vom Eigenkapital abgezogen.¹⁹⁸⁷ Die Bilanzsumme und das Eigenkapital reduzieren sich deshalb im entsprechenden Umfang, weil im Vergleich zum alten Recht keine gesonderte Reserve bei gleichzeitigem Bilanzansatz der eigenen Anteile gebildet wird. Die sich an einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise orientierende Darstellung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte als Kapitalherabsetzung in der Handelsbilanz wird bei Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips folglich ohne steuerrechtlich tatsächlich eingetretenen Teilliquidationstatbestand für die Steuerbilanz übernommen. 526

Für den Rückkauf der eigenen Beteiligungsrechte dürfen dabei weiterhin Kapitaleinlagereserven verwendet werden, um allfällige Verrechnungs- und Einkommensteuerfolgen zu verhindern.¹⁹⁸⁸ Für die Geltendmachung der Reserven aus Kapitaleinlagen im Rahmen des Erwerbs eigener Kapitalanteile müssen diese dabei sowohl den steuergesetzlichen Vorschriften gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG als auch der handelsrechtlichen Pflicht zum Ausweis der erworbenen Anteile in einem separaten Minusposten nach Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR entsprechen. Als handels- und steuerrechtskonforme Lösung schlägt das KS EStV Nr. 29a deshalb vor, dass einerseits die Reserven aus Kapitaleinlagen weiterhin unter den gesetzlichen Kapitalreserven abgebildet werden und andererseits eigene Kapitalanteile, deren Erwerb sich nach Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG richten soll, in einem separaten Konto der Position eigene Kapitalanteile als Minusposten ausgewiesen werden.¹⁹⁸⁹ Damit sind gemäss Kreisschreiben der Zusammenhang zwischen den Reserven aus Kapitaleinlage und den eigenen Kapitalanteilen, die aus Kapitaleinlagereserven nach Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG erworben werden sollen, transparent dargestellt und gleichzeitig die handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften erfüllt.¹⁹⁹⁰ Kummu- 527

¹⁹⁸⁶ Vgl. Rz. 513 ff.

¹⁹⁸⁷ Vgl. Rz. 500 Abbildung 7.

¹⁹⁸⁸ KS EStV Nr. 29a, 4.2.3; vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 546; BUCHMANN/NEUHAUS, 29 f.; NEUHAUS/SCHNEIDER, 818.

¹⁹⁸⁹ KS EStV Nr. 29a, Anhang 2; BUCHMANN/NEUHAUS, 29 f.

¹⁹⁹⁰ KS EStV Nr. 29a, Anhang 2.

lative Voraussetzungen sind zum einen, dass Kapitaleinlagereserven gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG vorliegen und offen unter den gesetzlichen Kapitalreserven verbucht sind, und zum anderen, dass im Zeitpunkt des Erwerbs der eigenen Beteiligungsrechte tatsächlich Reserven aus Kapitaleinlagen vorhanden waren, die betragsmässig mindestens mit dem Anschaffungswert der eigenen Anteile verrechnet werden konnten.¹⁹⁹¹

2.3.2. Folgebewertung eigener Kapitalanteile

528 Für die Folgebewertung beim Halten der eigenen Anteile gilt es wiederum zwischen steuerlich amortisierten und nicht amortisierten eigenen Beteiligungsrechten zu unterscheiden.¹⁹⁹² Während für erstgenannte aufgrund des Eintritts eines steuerlichen Teilliquidationstatbestandes gemäss Art. 4a Abs. 1 VStG oder der Überschreitung der Haltefristen (Art. 4a Abs. 2 und 3 VStG) die erworbenen eigenen Anteile in der Steuerbilanz unabhängig von der handelsrechtlichen Behandlung ausgebucht werden und sich somit für die steuerliche Gewinnermittlung keine Folgebewertung ergeben kann, werden die nicht amortisierten Anteile bis zur Wiederveräusserung oder einer steuerlichen Teilliquidation gemäss Art. 4a VStG weiterhin in der Steuerbilanz bilanziert. Demnach findet bei Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips wegen der veränderten Methodik des revidierten Rechnungslegungsrechts für steuerrechtlich nicht amortisierte Kapitalanteile keine Folgebewertung statt, weil die Beteiligungsrechte nur als Minusposten des Eigenkapitals ungeachtet von allfälligen Wertschwankungen zum Anschaffungswert ausgewiesen werden.¹⁹⁹³ Als Folge des aus dem Massgeblichkeitsprinzip resultierenden Aktivierungsverbots für eigene Anteile können weder Wertverluste als geschäftsmässig begründete Wertberichtigungen abgezogen noch allfällige Wertsteigerungen als nicht mehr geschäftsmässig begründete Wertberichtigungen bzw. handelsrechtlich verbuchte, nicht realisierte Erträge dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden.¹⁹⁹⁴ Der verbuchte Minusposten variiert unabhängig von allfälligen Wertveränderungen nicht. Eine Veränderung des Minuspostens tritt lediglich ein, falls zusätzliche eigene Kapitalanteile erworben bzw. veräussert oder im Rahmen einer formell beschlossenen Kapitalherabsetzung effektiv vernichtet werden. Es lässt sich deshalb erkennen, dass es sich bei der Bilanzierung der eigenen Anteile nach dem revidierten Rechnungslegungsrecht nicht nur um eine reine Darstellungsänderung handelt¹⁹⁹⁵, sondern

¹⁹⁹¹ KS EStV Nr. 29a, Anhang 2.

¹⁹⁹² Vgl. Rz. 519 f. zum Nachfolgenden.

¹⁹⁹³ Vgl. Rz. 504.

¹⁹⁹⁴ Gl.M. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 548; NEUHAUS/SCHNEIDER, 818; RIEDWEG/REMUND, F. 27; a.M. SSK, 3.

¹⁹⁹⁵ SSK, 3.

konkrete Auswirkungen auf die Bilanzierung resultieren, die bei einer Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips auch auf die Steuerbilanz wirken.

2.3.3. Veräusserung eigener Kapitalanteile

Werden die eigenen Anteile wieder veräussert, kann nach revidiertem Rechnungslegungsrecht die Differenz zwischen Verkaufserlös und als Minusposten ausgewiesene Anschaffungskosten der eigenen Beteiligungsrechte entweder erfolgswirksam oder erfolgsneutral verbucht werden.¹⁹⁹⁶ Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips zählt dieses Wahlrecht unter dem Vorbehalt der Steuerrechtskonformität gleichermassen für die steuerliche Gewinnermittlung, sodass der Steuerpflichtige durch die entsprechende Verbuchung seine Steuerfolgen selbst mitbeeinflussen könnte. 529

Bei einer erfolgsneutralen Erfassung der Wiederveräusserung der eigenen Kapitalanteile bleibt ein allfälliger Überschuss zwischen Veräusserungspreis und ursprünglichem Anschaffungswert steuerlich unbeachtlich, weil es sich nach dieser Methodik ökonomisch betrachtet sowohl für steuerrechtlich amortisierte als auch nicht amortisierte eigene Beteiligungsrechte um die Ausgabe neuer Kapitalanteile handelt. Es werden dementsprechend Kapitaleinlagen nach Art. 60 Bst. a DBG geschaffen, die nicht der Gewinnsteuer unterliegen.¹⁹⁹⁷ Für diejenigen eigenen Anteile, die bereits nach Art. 4a VStG von der Verrechnungssteuer erfasst wurden, d.h. steuerrechtlich amortisierte Anteile, entstehen dabei, wie bereits nach altem Recht, Kapitaleinlagereserven gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG, die entsprechend unter den gesetzlichen Kapitalreserven ausgewiesen und an die EStV gemeldet werden müssen.¹⁹⁹⁸ Folgt man dem handelsrechtlich geänderten Verständnis des Erwerbs bzw. der Veräusserung eigener Anteile, nach dem die Veräusserung der eigenen Kapitalanteile einer Kapitalerhöhung bzw. Emission neuer Aktien gleichkommt¹⁹⁹⁹, scheint für steuerrechtlich nicht amortisierte eigene Kapitalanteile eine Verbuchung als Kapitaleinlagereserve ebenfalls gerechtfertigt, da dieser Vorgang für den die Beteiligungsrechte erwerbenden Anteilsinhaber einer Kapitaleinlage in die Gesellschaft entspricht. Bei einer negativen Differenz aus dem Verkauf der eigenen Anteile folgert sich im Umkehrschluss gleichermassen eine erfolgsneutrale Bilanzierung, die zuerst mit den freien Gewinnreserven und, sofern notwendig, anschliessend mit den gesetzlichen Kapitalreserven zu verrechnen ist. Der Verlust kann infolge der direkten Verbuchung 530

¹⁹⁹⁶ Vgl. Rz. 506 f.

¹⁹⁹⁷ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 550; NEUHAUS/SCHNEIDER, 818.

¹⁹⁹⁸ Vgl. Rz. 522.

¹⁹⁹⁹ Vgl. Rz. 506.

über das Eigenkapital für die steuerliche Gewinnermittlung nicht berücksichtigt werden.

- 531 Wird die Wiederveräusserung hingegen erfolgswirksam verbucht, ergeben sich im Vergleich zur steuerlichen Praxis unter dem alten Rechnungslegungsrecht keine Unterschiede.²⁰⁰⁰ Für die steuerrechtlich nicht amortisierten eigenen Anteile entsteht bei einem positiven Differenzbetrag zwischen Verkaufspreis und dem als Minusposten ausgewiesenen Anschaffungswert ein Gewinn, der nach dem Massgeblichkeitsprinzip der Gewinnsteuer unterliegt, währenddessen ein Verkauf mit Verlust einen steuerlich geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt.²⁰⁰¹ Im Gegenzug liegt für steuerrechtlich bereits amortisierte eigene Kapitalanteile wie nach altem Recht ein erfolgsneutraler Vorgang vor, der bei einem Gewinn nicht besteuert wird, sondern der Bildung von Kapitaleinlagereserven gleichkommt und bei einem Verlust primär die freiwilligen Gewinnreserven reduziert.²⁰⁰²

2.3.4. Bemessung des steuerlich massgebenden Eigenkapitals

- 532 Durch die geänderte Methodik können zusätzlich Auswirkungen für die Kapitalsteuer eintreten. Werden die eigenen Kapitalanteile nicht mehr aktiviert und gleichzeitig eine entsprechende gesonderte Reserve für eigene Anteile im Eigenkapital ausgewiesen, sinkt die Bilanzsumme und damit das Eigenkapital im Umfang des als Minusposten ausgewiesenen Anschaffungswerts der eigenen Anteile, wie Abbildung 7 verdeutlicht.²⁰⁰³ Da für die Kapitalsteuer der Massgeblichkeitsgrundsatz ebenfalls Gültigkeit beansprucht²⁰⁰⁴, reduziert sich das steuerbare Kapital per Bilanzstichtag. Die gesetzlichen Grundlagen für die Berechnung des steuerbaren Kapitals stehen dem nicht entgegen, weil es sich bei den eigenen Anteilen weder um aus versteuertem Gewinn gebildete stille Reserven gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a StHG noch um verdecktes Eigenkapital nach Art. 29a StHG handelt, sodass das handelsrechtliche Eigenkapital massgebend ist, sofern sich aus Art. 4a VStG oder den gewinnsteuerlichen Regeln keine anderweitige Bilanzierung der eigenen Anteile ableiten lassen.²⁰⁰⁵ Diese Regelung muss folglich gelten, wenn der Rückkauf eigener Kapitalanteile keine steuerliche Teilliquidation auslöst, sondern die Anteile während den gesetzlich zulässigen Fristen gemäss Art. 4a Abs. 2 und 3 VStG gehalten werden. Bei einer steuerlichen Teilliquidation werden die eigenen Anteile ohnehin ausgebucht, sodass sie nicht Bestandteil des steuerbaren

²⁰⁰⁰ Vgl. Rz. 521.

²⁰⁰¹ Gl.M. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 550.

²⁰⁰² Vgl. Rz. 522.

²⁰⁰³ Vgl. Rz. 500.

²⁰⁰⁴ Vgl. Rz. 523 f.

²⁰⁰⁵ VGer ZH v. 20.12.2017, SB 2016.00117, E. 6.

Eigenkapitals sein können. Zu beachten ist, dass sich dadurch auch die Schwelle des verdeckten Eigenkapitals senkt.²⁰⁰⁶

2.4. Konformität mit den steuergesetzlichen Vorschriften

2.4.1. Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips

Im Ergebnis zeigt sich, dass sich durch die veränderte Bilanzierung der eigenen Anteile im revidierten Rechnungslegungsrecht bei Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips Auswirkungen für das Steuerrecht ergeben. Diese betreffen grundsätzlich nicht die Tatbestände nach Art. 4a VStG, die aufgrund der expliziten steuergesetzlichen Korrektornorm losgelöst von der handelsrechtlichen Sichtweise behandelt werden und damit im Vergleich zum alten Rechnungslegungsrecht keine Änderung erfahren, sondern die steuerliche Gewinnermittlung bei fehlender Amortisation bzw. Ausbuchung der eigenen Kapitalanteile mangels Teilliquidationstatbestand, weil in diesem Fall wie unter dem alten Recht die formelle Massgeblichkeit greift. Durch das handelsrechtliche Aktivierungsverbot für eigene Anteile werden die eigenen Beteiligungsrechte unter dem Massgeblichkeitsgrundsatz auch in der Steuerbilanz nicht mehr aktiviert. Infolgedessen ergeben sich beim Erwerb, wie bereits unter dem alten Recht, zwar keine unmittelbaren Steuerfolgen, weil es sich um einen reinen Aktiven- und Passivtausch handelt. Der fehlende Bilanzansatz schlägt sich jedoch in der Folgebewertung, Wiederveräußerung und in der Höhe des steuerbaren Kapitals nieder. Die fehlende Folgebewertung führt dazu, dass der Steuerpflichtige für eingetretene Wertverluste auf den eigenen Anteilen keine steuerrechtlich geschäftsmässig begründete Wertberichtigungen geltend machen kann, während der Fiskus seinerseits keine Aufrechnung von nicht mehr begründeten Wertkorrekturen vornehmen und Wertsteigerungen infolge einer Bewertung der Wertschriften zum Börsenkurs besteuern kann. Sodann können als Folge des Massgeblichkeitsprinzips zum einen bei einer erfolgsneutral verbuchten Veräußerung allfällige Überschüsse nicht mehr besteuert bzw. Fehlbeträge nicht mehr steuerlich abgezogen werden und zum anderen sinkt das steuerbare Eigenkapital im Umfang des Minuspostens. Die im Gesetzgebungsprozess des revidierten Rechnungslegungsrechts postulierte Steuerneutralität wird folglich bei Verwendung des Massgeblichkeitsgrundsatzes für die Behandlung der eigenen Kapitalanteile tatsächlich beeinträchtigt.²⁰⁰⁷

533

²⁰⁰⁶ ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 551; DUSS/BUCHMANN, F. 52.

²⁰⁰⁷ Vgl. Rz. 4.

534 Es stellt sich folglich die Frage, ob das Massgeblichkeitsprinzip als primäres Subsystem der steuerlichen Gewinnermittlung zum Tragen kommt, oder ob eine steuergesetzliche Korrektornorm existiert, die es erlaubt, für den Erwerb eigener Kapitalanteile von der handelsrechtlichen Bilanzierung abzuweichen, um damit die beschriebenen steuerlichen Konsequenzen zu korrigieren. Dafür muss geprüft werden, inwiefern sich entweder aus Art. 4a VStG oder den steuergesetzlichen Gewinnermittlungsvorschriften eine Bilanzkorrektur herleiten lässt, sofern die veränderte handelsrechtliche Bilanzierung nicht mit den Zielsetzungen der steuerlichen Gewinnermittlung vereinbart werden kann.²⁰⁰⁸ Ausgeschlossen ist dabei von vornherein eine Bilanzberichtigung zur Aktivierung von eigenen Anteilen, weil nach gesetzgeberischem Wille ausdrücklich ein Aktivierungsverbot vorliegt.²⁰⁰⁹

2.4.2. Art. 4a VStG als Korrektornorm für die Bilanzierung eigener Kapitalanteile

535 Aus den verrechnungssteuerlichen Vorschriften lässt sich für diejenigen eigenen Beteiligungsrechte, die noch keine steuerliche Teilliquidation gemäss Art. 4a VStG darstellen, keine vom Massgeblichkeitsgrundsatz abweichende Bilanzierung für die steuerliche Gewinnermittlung ableiten. Zwar schreibt Art. 4a VStG vor, unter welchen Bedingungen eine steuerliche Teilliquidation erfolgt, sodass für die Steuerbilanz die eigenen Anteile unabhängig von der Handelsbilanz und den zivilrechtlichen Regeln ausgebucht werden und das steuerbare Vermögen infolge Vermögensverschiebung zu den Anteilinhabern reduziert wird.²⁰¹⁰ Wie im Umkehrschluss der Rückkauf eigener Kapitalanteile bis zum Eintritt einer steuerlichen Teilliquidation oder Wiederveräusserung bilanziert werden muss, lässt sich daraus nicht herleiten, weshalb bereits unter dem alten Rechnungslegungsrecht für den Erwerb, die Folgebewertung sowie die Wiederveräusserung der eigenen Anteile dem Massgeblichkeitsgrundsatz gefolgt wurde.²⁰¹¹ Als Objektsteuer, die sich nicht an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit misst, bezweckt die Verrechnungssteuer durch Art. 4a VStG einzig, eine mögliche Entreicherung der Gesellschaft im Zusammenhang mit dem Rückkauf eigener Anteile steuerlich zu erfassen.²⁰¹² Vor dem Eintritt eines gesetzlich geregelten Tatbestands der steuerlichen Teilliquidation wird die Verrechnungssteuer durch den handelsrechtlichen Rückkauf der eigenen Anteile nicht tangiert, sodass Art. 4a VStG bis zu diesem Zeitpunkt

²⁰⁰⁸ Vgl. Rz. 238 ff.

²⁰⁰⁹ VGer ZH v. 20.12.2017, 2016.00117, E. 6.1; ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, 548.

²⁰¹⁰ VGer ZH v. 20.12.2017, SB 2016.00117, E. 6.2.

²⁰¹¹ Vgl. Rz. 518 ff.

²⁰¹² VON AH, Art. 4a VStG Rz. 17a; vgl. Rz. 508 f.

für die Bilanzierung der eigenen Anteile keine Rolle spielen kann und sich damit insbesondere keine bilanztechnischen Vorgaben für die steuerliche Gewinnermittlung ableiten lassen.²⁰¹³

Sodann stimmt die handelsrechtliche Bilanzierungsmethodik, den Erwerb eigener Kapitalanteile ökonomisch als Ausdruck eines Mittelrückflusses an die Gesellschafter im Sinne einer Kapitalherabsetzung darzustellen, mit der verrechnungssteuerlichen Konzeption des Rückkaufs eigener Anteile überein, weil die steuerliche Teilliquidation darauf beruht, dass nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise rechtlich oder faktisch Gesellschaftsvermögen von der Gesellschaft an die Beteiligten fliesst.²⁰¹⁴ Es lässt sich daran erkennen, dass derselbe Leitgedanke die geänderte handelsrechtliche Bilanzierung und die steuerliche Behandlung des Rückkaufs eigener Kapitalanteile dominiert. Im Vordergrund steht die Rückzahlung von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschaft und nicht der Erwerb eines Vermögenswerts, der im gewöhnlichen Geschäftsverlauf wieder veräussert wird. Der Unterschied zwischen der handelsrechtlichen und verrechnungssteuerlichen Konzeption besteht lediglich darin, dass einerseits der Ausweis als Minusposten in der Handelsbilanz nach dem Rückkauf der eigenen Anteile nur die Vorstufe einer gesellschaftsrechtlich noch nicht formell beschlossenen Kapitalherabsetzung beschreibt, da eine allfällige Wiederemission der Anteile bis zu diesem Zeitpunkt nicht ausgeschlossen werden kann. Andererseits tritt die steuerliche Teilliquidation nach einer Haltefrist von sechs bzw. zwölf Jahren unabhängig von einer handelsrechtlichen Kapitalherabsetzung ein.²⁰¹⁵ Infolgedessen kongruiert die geänderte handelsrechtliche Bilanzierung und Darstellung mit dem Sinn und Zweck von Art. 4a VStG, als ökonomisch betrachtet durch den Rückkauf eigener Anteile ein Vermögensabfluss von der Gesellschaft zu den Gesellschaftern und kein Anschaffungsvorgang erfolgt. Durch den Bruttoausweis des Eigenkapitals mit dem Abzug der eigenen Anteile als Minusposten ist gleichzeitig dargestellt, dass die Substanz der Gesellschaft noch nicht tatsächlich reduziert wurde, weil ein allfälliger Wiederverkauf nicht auszuschliessen ist und der Rückkauf eigener Anteile verschiedenen ökonomischen Zielen dienen kann.²⁰¹⁶

Dass das Steuerrecht bei einem Erwerb eigener Kapitalanteile, die nicht in den Anwendungsbereich von Art. 4a Abs. 1 VStG fallen, bis zu einer Haltefrist von sechs bzw. zwölf Jahren keine Steuerfolgen vorsieht, ist grundsätzlich ein gesetzgeberischer Entscheid, der nichts daran ändert, dass der Rück-

²⁰¹³ VGer ZH v. 20.12.2017, SB 2016.00117, E. 6.3.

²⁰¹⁴ Vgl. Rz. 509.

²⁰¹⁵ Vgl. Rz. 516.

²⁰¹⁶ Hierzu zählen bspw. die Kurspflege, die Optimierung des Verschuldungsgrades, die Nutzung als Alternative zur Dividendenausschüttung sowie Beteiligungsprogramme für Mitarbeiter (vgl. GIGER, Erwerb eigener Aktien, 6 ff.; MÜLLER/REINKE, 711).

kauf der Beteiligungsrechte wirtschaftlich einer Rückzahlung an die Anteilseigner darstellt. Würde man der Auffassung folgen, dass die eigenen Anteile stets einen tatsächlich vorhandenen Vermögenswert darstellen, dürfte steuerrechtlich so lange keine Teilliquidation eintreten, als die eigenen Anteile tatsächlich stillgelegt werden, weil sie sich entweder nicht mehr in den Verkauf bringen lassen oder trotz entsprechender Nachfrage eines Käufermarktes die Gesellschaft die eigenen Anteile nicht veräußern will.²⁰¹⁷ Es wäre deshalb eine Einzelfallbeurteilung unter Berücksichtigung aller relevanten Faktoren notwendig.²⁰¹⁸ Nach geltendem Recht wird steuerrechtlich mit der Befristung eine Entreicherung der Gesellschaft losgelöst davon vermutet, ob sie effektiv eingetreten ist. Dementsprechend lässt sich nicht erkennen, weshalb die eigenen Anteile innerhalb einer befristeten Periode bzw. Haltefrist als Vermögenswerte gelten sollen, währenddessen sie in den anderen Fällen eine Rückzahlung an die Beteiligten beschreiben. Der Erwerb der eigenen Anteile ist ökonomisch von Anfang an als eine Rückzahlung an die Anteilsinhaber zu beurteilen und darf bilanziell entsprechend abgebildet werden.

2.4.3. Steuergesetzliche Gewinnermittlungsregeln als Anknüpfungspunkte zur Bilanzkorrektur

2.4.3.1. Allgemeines

538 Für die steuerliche Gewinnermittlung existiert keine gesetzliche Grundlage, die den Erwerb eigener Anteile explizit regelt, weshalb für die steuerliche Praxis unter dem alten Rechnungslegungsrecht Art. 4a VStG einerseits und der Massgeblichkeitsgrundsatz andererseits zur Anwendung gelangten. Übernimmt man diese Methode nach revidiertem Rechnungslegungsrecht, ist es bei fehlendem Teilliquidationstatbestand für die Ermittlung des bilanziellen Vermögensstandgewinns folgerichtig, dass aufgrund des handelsrechtlichen Aktivierungsverbots die eigenen Anteile in der Steuerbilanz nicht angesetzt werden und die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen resultieren. Damit sich für die steuerliche Gewinnermittlung eine andere Bilanzierung ergibt, muss deshalb nachfolgend geprüft werden, ob sich aus den steuerlichen Gewinnermittlungsprinzipien im konkreten Einzelfall der eigenen Kapitalanteile eine Bilanzkorrektur ableiten lässt.

²⁰¹⁷ BUCHSER/JAUSSI, 643.

²⁰¹⁸ Vgl. Rz. 509

2.4.3.2. *Aufgabe des handelsrechtlichen Aktivierungsverbots für die Steuerbilanz?*

Für eine Aktivierung der eigenen Kapitalanteile in der Steuerbilanz als eine vom Massgeblichkeitsgrundsatz abweichende Erfassung spricht, dass die eigenen Anteile innerhalb des gesetzlichen Rahmens wieder veräußert werden können und namentlich im Falle einer Börsenkotierung einen negoziablen Wert aufweisen. Einschränkend gilt es aber zu beachten, dass für die steuerliche Gewinnermittlung keine eigenständigen Ansatzkriterien für die Bilanzierungsfähigkeit von Vermögenswerten existieren, sodass sich diese an den handelsrechtlichen Voraussetzungen messen lassen müssen.²⁰¹⁹ Da die handelsrechtlichen Bedingungen einerseits einen Ansatz von eigenen Anteilen ablehnen und andererseits mit den Zielsetzungen der steuerlichen Gewinnermittlung weitestgehend übereinstimmen²⁰²⁰, kann eine gewinnsteuerliche Aktivierungsfähigkeit nicht bejaht werden. Insbesondere scheint nicht erkennbar, weshalb gewinnsteuerlich der Rückkauf eigener Kapitalanteile im Vergleich zur Handelsbilanz und zum Verrechnungssteuerrecht wirtschaftlich einen Vermögenswert und keinen Mittelrückfluss an die Gesellschafter darstellen soll, obschon diese Methodik besser zum Konzept der steuerlichen Teilliquidation passt.²⁰²¹ Während der Haltedauer hat das Unternehmen aus den Beteiligungsrechten keine wirtschaftlichen Vorteile, sondern reduziert seine Substanz durch Rückzahlung eines Teils des Vermögens an die Gesellschafter, weshalb im Zeitpunkt der Entreicherung die entsprechenden Verrechnungs- und Einkommensteuerfolgen resultieren. Es ist deshalb folgerichtig, dass bis zu diesem Eintritt oder der Wiederveräußerung für das Unternehmen innerhalb der Haltefrist weder Mehr- noch Minderwerte entstehen können. Werden die Anteile im Rahmen der Haltefristen nach Art. 4a Abs. 2 und 3 VStG wiederverkauft, muss es sich spiegelbildlich zum Erwerb um eine Einlage der Gesellschafter in das Eigenkapital handeln. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft, ausgedrückt im Vermögensstandgewinn, wird dadurch nicht beeinflusst, da kein Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang, sondern wirtschaftlich betrachtet ein Kapitalherabsetzungs- und Kapitalerhöhungsvorgang im Verhältnis Gesellschafter und Gesellschaft erfolgt. Eine erfolgsneutrale Bilanzierung ist deshalb eine systemimmanente Konsequenz für die Ermittlung des Vermögensstandgewinns. Aus diesem Grund kann grundsätzlich kein steuerrechtliches Wahlrecht gelten, sondern allfällige Differenzbeträge sollten stets direkt im Eigenkapital als Kapitalein-

539

²⁰¹⁹ Vgl. Rz. 295 ff.

²⁰²⁰ Vgl. hierzu Rz. 300 ff.

²⁰²¹ Vgl. Rz. 535 ff.

lage gemäss Art. 60 Bst. a DBG bzw. Art. 24 Abs. 2 Bst. a StHG behandelt werden.²⁰²²

2.4.3.3. *Erfassung von Wertsteigerungen und Veräusserungserlösen über die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne*

540 Lehnt man die Aktivierungsfähigkeit eigener Anteile für die Steuerbilanz ab, stellt sich die Frage, ob steuergesetzlich die Möglichkeit bestehen würde, Werterhöhungen der eigenen Beteiligungsrechte im Rahmen der gesetzlichen Haltefrist einerseits und positive Differenzen zwischen Veräusserungserlös und Anschaffungswert andererseits als Kapital- und Aufwertungsgewinne abweichend vom Massgeblichkeitsprinzip gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG; Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG zu erfassen. Dabei gilt es zu beachten, dass das steuerliche Realisationsprinzip i.d.R. nur vom handelsrechtlichen abweicht, um allfällige Besteuerungslücken zu schliessen, die entstehen, wenn die Verschiebung eines Wirtschaftsguts aus der Sphäre der Besteuerung der stillen Reserven in einen steuerfreien Raum droht.²⁰²³ Sodann beruhen steuerliche Abweichungen vom handelsrechtlichen Realisationsprinzip i.d.R. auf einer expliziten steuergesetzlichen Grundlage.²⁰²⁴ Ein solcher Sachverhalt scheint hierin nicht vorzuliegen, weil zum einen über die eigenen Anteile bei faktischer Stilllegung nach Erreichung der gesetzlich maximal zulässigen Haltefrist infolge Vermögensverschiebung zu den Anteilseignern abgerechnet wird. Zum anderen wird bei Wiederverkauf der eigenen Anteile das Vermögen der Gesellschaft im entsprechenden Umfang erhöht, sodass sich eine Abweichung vom handelsrechtlichen Realisationsprinzip nicht anbietet. Durch die erfolgsneutrale Behandlung der eigenen Aktien in der Handelsbilanz geht dem Fiskus kein Besteuerungssubstrat verloren, das zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr besteuert werden kann.

541 Die Erfassung von Werterhöhungen während der Haltefrist beruhte auf der Konsequenz der handelsrechtlichen Folgebewertung von Vermögenswerten. Sie entbehrt bei fehlendem Bilanzansatz der eigenen Anteile für die Ermittlung des Vermögensstandgewinns jeglicher Grundlage, weil es an einem Besteuerungsgrund fehlt. Für das erwerbende Unternehmen verändert sich die Leistungsfähigkeit durch allfällige Wertschwankungen der eigenen Anteile im Rahmen der Haltedauer nicht. Als Folge ihrer Sperrung sind sie mit keinem wirtschaftlichen Nutzen verbunden. Es wäre zudem in der Konzeption des bilanziellen Vermögensstandgewinns ein Systemverstoss, einerseits

²⁰²² Gl.M. ALTORFER/DUSS/FELBER, Steuerliche Gewinnermittlung, Fn. 148.

²⁰²³ Vgl. Rz. 221.

²⁰²⁴ Vgl. Rz. 223 f.

Wertsteigerungen zu berücksichtigen und andererseits Wertverluste steuerlich nicht abzuziehen. Im Ergebnis kann folglich für Werterhöhungen während der steuerrechtlich zulässigen Haltefrist keine Besteuerung gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG; Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG erfolgen.²⁰²⁵ Für die Besteuerung eines allfälligen positiven Veräusserungserlöses gilt es des Weiteren zu bedenken, dass es grundsätzlich folgerichtig ist, einen Vorgang, der wirtschaftlich einer Kapitalerhöhung gleichkommt, erfolgsneutral zu behandeln. Die erfolgswirksame Erfassung war der unter dem alten Recht vorgenommenen Behandlung als Veräusserungsvorgang eines Vermögenswerts geschuldet, die nach revidiertem Rechnungslegungsrecht und dem geänderten Verständnis als Kapitalerhöhungsvorgang nicht mehr sachgerecht erscheint. Da sich für die steuerliche Gewinnermittlung keine abweichende Handhabung erschliessen lässt, sollte deshalb diese Auffassung auch steuerrechtlich angewendet werden. Mit Art. 60 Bst. a DBG; Art. 24 Abs. 2 Bst. a StHG existiert zudem eine steuergesetzliche Grundlage, die eine Erfassung als erfolgsneutrale Kapitaleinlage für die steuerliche Gewinnermittlung ausdrücklich zulässt.

2.4.4. Steuerbares Eigenkapital im Besonderen

Da sich aus den gewinnsteuerlichen Vorschriften keine Bilanzkorrektur herleiten lässt und die Berechnung des steuerlichen Eigenkapitals diesbezüglich keine Regelung vorsieht, reduziert sich bei fehlender Teilliquidation im Umfang des Anschaffungswerts der eigenen Kapitalanteile das steuerbare Eigenkapital. Für eine Nichtberücksichtigung der eigenen Anteile als Minusposten wäre grundsätzlich eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für die Kapitalsteuer oder eine steuerliche Korrektornorm für die Gewinnermittlung notwendig gewesen, weil dann aus versteuertem Gewinn gebildete stille Reserven gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. a StHG vorliegen würden. Erachtet man die Sichtweise, dass der Erwerb eigener Anteile wirtschaftlich mit einem Kapitalherabsetzungsvorgang korrespondiert, als sachgerecht, bieten die eigenen Beteiligungsrechte im Rahmen ihrer Haltefrist für das Unternehmen keinen ökonomischen Vorteil, sondern reduzieren das Eigenkapital in der Höhe des Anschaffungspreises, sodass es systemgerecht ist, wenn die eigenen Anteile nicht der Kapitalsteuer unterliegen.

542

2.4.5. Zwischenergebnis

Zusammenfassend zeigt sich folglich, dass weder eine gesetzliche Grundlage noch das Erfordernis einer Besteuerung eigener Anteile für die steuerliche Gewinnermittlung zu bestehen scheint. Die erfolgswirksame Erfassung der

543

²⁰²⁵ Gl.M. RÖTHLISBERGER, 87.

Folgebewertung sowie der Wiederveräußerung eigener Kapitalanteile war ein Ergebnis der Betrachtung als Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang in der Handelsbilanz nach altem Rechnungslegungsrecht und lässt sich nicht aus den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ableiten. Die Methodik des revidierten Rechnungslegungsrechts, den Rückkauf und die Veräußerung der eigenen Beteiligungsrechte nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise künftig als Kapitalherabsetzungs- und Kapitalerhöhungsvorgang zu erfassen, muss wegen des Massgeblichkeitsprinzips auch für die steuerliche Gewinnermittlung zutreffen. Grund dafür ist, dass diese Bilanzierung und Darstellung in Übereinstimmung mit der steuerlichen Konzeption der direkten Teilliquidation steht, weil wirtschaftlich der Rückfluss von Vermögen aus dem Unternehmen an die Gesellschafter im Vordergrund steht. Zudem wird der Eintritt einer steuerlichen Teilliquidation bei Vorliegen der Voraussetzungen von Art. 4a VStG dadurch nicht beeinträchtigt, sodass sich aus Art. 4a VStG auch keine anderweitige Bilanzierung ableiten lässt. Dasselbe Ergebnis zeigt die Untersuchung der steuerlichen Gewinnermittlungsregeln. Es lässt sich aus den steuergesetzlichen Grundsätzen keine andere Behandlung der eigenen Anteile rechtfertigen, die das Massgeblichkeitsprinzip zurückzudrängen vermag.²⁰²⁶ Die wirtschaftliche Behandlung als Kapitalherabsetzungs- und Kapitalerhöhungsvorgang überzeugt für die steuerliche Gewinnermittlung, sodass kein Bedarf für gesetzgeberische Anpassungen besteht.²⁰²⁷

D. Erkenntnisse und Fortsetzung

544 Durch das revidierte Rechnungslegungsrecht wird auf der Passivseite eine systematische Ordnung des Fremdkapitals im Sinne eines Vierstufenmodells ermöglicht.²⁰²⁸ Demnach liegt eine Verbindlichkeit bzw. Schuld vor, wenn

²⁰²⁶ Gl.M. RÖTHLISBERGER, 87.

²⁰²⁷ Diese Auffassung wird auch im deutschen Steuerrecht vertreten. Durch das BilMoG im Jahr 2009 wurde der Erwerb und die Wiederveräußerung von eigenen Kapitalanteilen handelsrechtlich ebenfalls erfolgsneutral als Korrektur- bzw. Minusposten des Eigenkapitals geregelt, da es sich wirtschaftlich um einen um eine Kapitalherabsetzungs- bzw. Kapitalerhöhungsvorgang und keinen Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang handelt, sodass eigene Anteile bei gleichzeitiger Bildung einer gesonderten Rücklage für eigene Anteile nicht mehr aktiviert werden dürfen (vgl. § 272 Abs. 1a) und 1b) HGB). Nachdem in der Lehre anschliessend ein Diskurs herrschte, ob diese Betrachtungsweise mit den entsprechenden Folgen auch für das Steuerrecht massgeblich ist (vgl. KÖHLER, 15 ff.; SCHMIDTMANN, 286 ff. beide m.w.H.), stellte das BMF durch ein Schreiben im Jahr 2013 klar, dass für die Steuerbehörden die steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs eigener Anteile künftig der wirtschaftlichen Sichtweise des Handelsrechts folgt, sodass sich ebenfalls weder eine Folgebewertung noch ein allfälliger Wiederveräußerungsgewinn ergibt (BMF-Schreiben, Rz. 9 ff.; vgl. MÜLLER/REINKE, 711 ff.).

²⁰²⁸ Vgl. Rz. 410 ff. zum Nachfolgenden.

eine gegenwärtige Verpflichtung zu einem künftigen Mittelabfluss führt, die betreffend Eintrittswahrscheinlichkeit und Höhe, d.h. verlässliche Schätzung (beinahe) sicher feststeht, währenddessen für eine Rückstellung der künftige Mittelabfluss aus dem vergangenen Ereignis lediglich wahrscheinlich und verlässlich schätzbar sein muss und sich damit durch eine höhere Unsicherheit auszeichnet. Eine Eventualverbindlichkeit wird hingegen nur im Anhang ausgewiesen, sofern der erwartete Mittelabfluss aus der gegenwärtigen Verpflichtung unwahrscheinlich oder nicht verlässlich schätzbar ist, derweil noch weniger sichere Werte gar nicht abgebildet werden. Es lässt sich damit erkennen, dass durch eine der Abkoppelungsthese folgende Auslegung der Ansatzkriterien sich grundsätzlich jeder bilanzielle Sachverhalt für Positionen des Fremdkapitals systematisieren lässt. Da das Steuerrecht lediglich für Rückstellungen eine eigenständige gesetzliche Grundlage kennt, wirkt sich dieses Konzept aufgrund der formellen Massgeblichkeit direkt auf die steuerliche Gewinnermittlung aus.²⁰²⁹ Dieses Vorgehen ist sachgerecht, weil zum einen bei Verbindlichkeiten die Höhe, der Bestand und die Fälligkeit der Verpflichtung bekannt sind, sodass für den Bilanzansatz zwischen Handels- und Steuerbilanz keine Unterschiede zu erkennen sind und die handelsrechtliche Ansatzkriterien helfen, die steuerlichen Schulden zu objektivieren, sowie zum anderen Eventualverbindlichkeiten für das Steuerrecht unbeachtlich sind. Divergenzen zwischen den beiden rechtlichen Teilordnungen können deshalb insbesondere für Rückstellungen, die betreffend Eintrittswahrscheinlichkeit und Höhe eine gewisse Ungewissheit aufweisen, infrage kommen.

Der steuerliche Rückstellungsbegriff sieht einerseits die Bildung von tatsächlichen Rückstellungen als Fremdkapitalposition für die Zuordnung von Aufwendungen wegen unmittelbar drohender Verlustgefahren in die Periode ihrer wirtschaftlichen Verursachung vor.²⁰³⁰ Für diese Rückstellungen lässt sich erkennen, dass die handelsrechtlichen Ansatzkriterien helfen, die steuerlich zulässigen Rückstellungen zu konkretisieren, da diesbezüglich grundsätzlich weitgehende Konformität zwischen Handels- und Steuerbilanz vorzuliegen scheint.²⁰³¹ Andererseits werden steuerrechtlich durch die Bildung von Rückstellungen regelmässig ausserfiskalische, wirtschaftspolitische Zielsetzungen verfolgt, wie die Beispiele der Rücklagen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge, teilweise die Ersatzbeschaffungsrückstellung und die Rückstellungen für Grossreparaturen bzw. Restrukturierungen verdeutlichen.²⁰³² Diese Rückstellungen sind handelsrechtswidrig, weil sie entweder zur Bildung von Aufwandsrückstellungen oder Willkürreserven führen, die gegen die Rechnungslegungszwecke und -normen verstossen und sich nicht

545

²⁰²⁹ Vgl. Rz. 432 f.

²⁰³⁰ Vgl. Rz. 434 ff.

²⁰³¹ Vgl. Rz. 444 ff.

²⁰³² Vgl. Rz. 451 ff.

in die Rückstellungsdefinition des Vierstufenmodells eingliedern lassen.²⁰³³ Um durch das revidierte Rechnungslegungsrecht eine einheitliche Bilanzierung zwischen Handels- und Steuerbilanz zwecks Steuerneutralität nicht zu gefährden, wurde der handelsrechtliche Rückstellungsbegriff deshalb so ausgeweitet, dass gemäss Art. 960e Abs. 3 OR sog. Rückstellungen im weiteren Sinn zugelassen werden, die dafür sorgen, dass trotz Widerspruch zum Rechnungslegungsrecht alle steuerlich zulässigen Steuervergünstigungen weiterhin handelsrechtlich verbucht werden können.²⁰³⁴ Es kommt damit zu einer Deformierung der Handelsbilanz, die sich durch die faktische umgekehrte Massgeblichkeit grundsätzlich nicht rechtfertigen lässt. Eine solche Umsetzung wäre darüber hinaus nicht notwendig, weil steuergesetzlich für die entsprechenden Steuervergünstigungen i.d.R. eine ausdrückliche Norm vorliegt, sodass zugunsten der Steuerrechtskonformität eine steuerliche Anerkennung ohne handelsrechtliche Verbuchung möglich scheint.²⁰³⁵ Infolgedessen muss nach hier vertretener Ansicht de lege ferenda Art. 960e Abs. 3 OR für Rückstellungen im weiteren Sinne gestrichen werden.²⁰³⁶

- 546 Während für die Erstbewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen zwischen Handels- und Steuerbilanz grundsätzlich Konformität herrscht, resultiert für die Folgebewertung ein zentraler Unterschied.²⁰³⁷ Steuerrechtlich besteht gemäss Art. 29 Abs. 2 bzw. Art. 63 Abs. 2 DBG für Rückstellungen eine Wertaufholungspflicht, sofern ihre geschäftsmässige Begründetheit entfällt. Handelsrechtlich wird hingegen aufgrund von Art. 960e Abs. 4 OR keine zwingende Auflösung von nicht mehr begründeten Rückstellungen verlangt. Wenn die bilanzierte Rückstellung keinem Erfordernis mehr entspricht, wäre aus Sicht der Abkoppelungsthese eine Auflösung bzw. Reduktion der entsprechenden Position sachgerecht, weil ansonsten handelsrechtswidrige Willkürreserven in Form von fiktiven Verbindlichkeiten gebildet werden. Verzichtet der Bilanzierende auf dieses Vorgehen, kann eine Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz entstehen, die der Bilanzierende durch freiwillige Auflösung von nicht mehr begründeten Rückstellungen im Rahmen der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit verhindern kann. Handelsrechtlich muss de lege ferenda Art. 960e Abs. 4 OR ersatzlos gestrichen und eine Wertaufholungspflicht für nicht mehr betrieblich begründete Rückstellungen verankert werden.²⁰³⁸

²⁰³³ Vgl. zu den Rückstellungen im Einzelnen Rz. 453 ff.

²⁰³⁴ Vgl. Rz. 423 ff.

²⁰³⁵ Vgl. zusammenfassend Rz. 469 f.

²⁰³⁶ Vgl. Rz. 429.

²⁰³⁷ Vgl. zur Folgebewertung Rz. 479 ff.

²⁰³⁸ Vgl. Rz. 486.

Eine weitere wesentliche Änderung, die sich auf die steuerliche Gewinnermittlung auswirkt, erfährt das revidierte Rechnungslegungsrecht auf der Passivseite im Bereich des Rückkaufs von eigenen Kapitalanteilen. Nach neuem Recht werden die eigenen Anteile handelsrechtlich nicht mehr aktiviert und in einer gesonderten Reserve ausgewiesen, sondern nur noch als Minus- bzw. Korrekturposten des Eigenkapitals abgezogen.²⁰³⁹ Hintergrund dafür ist, dass das Rechnungslegungsrecht in Anlehnung an die anerkannten Rechnungslegungsstandards den Rückkauf bzw. die Wiederveräusserung eigener Anteile nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Kapitalherabsetzungs- bzw. Kapitalerhöhungsvorgang und nicht als einen Anschaffungs- bzw. Veräusserungsvorgang erachtet. Als Folge des handelsrechtlichen Aktivierungsverbots erfolgt im Vergleich zum alten Recht während der Haltedauer keine Folgebewertung und eine allfällige Wiederveräusserung wirkt sich ökonomisch wie eine Kapitalerhöhung grundsätzlich erfolgsneutral aus.²⁰⁴⁰ Der Rückkauf eigener Kapitalanteile wird auch steuerrechtlich geregelt. Gemäss Art. 4a VStG liegt eine steuerliche Teilliquidation mit Verrechnungs- und Einkommensteuerfolgen für die Anteilseigner vor, sofern der Erwerb eigener Anteile einerseits für bzw. im Hinblick auf eine formelle Kapitalherabsetzung, in Überschreitung der nach Art. 659 OR zulässigen aktienrechtlichen Prozentlimiten erfolgte oder andererseits die eigenen Anteile über gewisse Haltefristen hinaus nicht wieder veräussert werden.²⁰⁴¹ Trotz dieser expliziten steuergesetzlichen Grundlage wirkt sich wegen des Massgeblichkeitsgrundsatzes die veränderte handelsrechtliche Bilanzierung auf die steuerliche Gewinnermittlung aus. Grund dafür ist, dass Art. 4a VStG nur die Tatbestände einer direkten Teilliquidation regelt, währenddessen in den anderen Fällen bereits unter dem alten Recht die handelsrechtliche Bilanzierung zur Anwendung gelangte. Durch die veränderte Methodik im revidierten Rechnungslegungsrecht lässt sich erkennen, dass durch den Ausweis als Minusposten steuerrechtlich keine Folgebewertung der eigenen Anteile mehr möglich ist, die Veräusserung grundsätzlich erfolgsneutral erfolgen sollte und das steuerbare Kapital im Umfang des Minuspostens sinkt.²⁰⁴² Es handelt sich deshalb um konkrete Auswirkungen für die steuerliche Gewinnermittlung und nicht um eine reine Darstellungsänderung. Die Untersuchung zeigt, dass die Konzeption des revidierten Rechnungslegungsrechts mit dem Sinn und Zweck der steuerlichen Teilliquidation, wirtschaftlich den Rückfluss von Gesellschaftsvermögen an die Gesellschafter aufzuzeigen, übereinstimmt.²⁰⁴³ Da zudem weder Art. 4a VStG noch die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften

²⁰³⁹ Vgl. Rz. 500 ff. zum Nachfolgenden.

²⁰⁴⁰ Vgl. Rz. 491 ff. zur Bilanzierung nach altem Recht.

²⁰⁴¹ Vgl. Rz. 508 ff.

²⁰⁴² Vgl. Rz. 525 ff.

²⁰⁴³ Vgl. Rz. 535 ff.

einer solchen Bilanzierung entgegenstehen, besteht im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung für den Rückkauf eigener Kapitalanteile kein gesetzlicher Handlungsbedarf.

- 548 Nachdem die Konformität der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung unter der Geltung des Massgeblichkeitsprinzips für das revidierte Rechnungslegungsrecht umfassend untersucht wurde, gilt es im Rahmen einer Schlussbetrachtung die gewonnenen Erkenntnisse zu würdigen. Zu diesem Zweck wird in § 9 die Zukunft des Massgeblichkeitsprinzips unter Beachtung alternativer Gewinnermittlungsmethoden adressiert.²⁰⁴⁴ Anschliessend wird der Gang der Arbeit nochmals in einer zusammenfassenden Übersicht vorgestellt.²⁰⁴⁵

²⁰⁴⁴ Vgl. Rz. 549 ff.

²⁰⁴⁵ Vgl. Rz. 567 ff.

4. Teil: Schlussbetrachtung

§ 9 Ausblick

A. Die Zukunft des Massgeblichkeitsprinzips

1. Fortführung der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit

Die Anwendung des steuerlichen Massgeblichkeitsprinzips auf die Normen des revidierten Rechnungslegungsrechts zeigt, dass eine hohe Übereinstimmung zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung vorliegt. Sowohl bezüglich der Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen als auch des Ansatzes von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten vermag die Abkoppelungsthese einer gesetzesmässigen, periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht zu werden. Lediglich in Bezug auf Rückstellungen sowie die Bewertung finden sich stellenweise Unterschiede, die sich insbesondere mit einer unvollständigen Umsetzung der Abkoppelungsthese einerseits sowie der Berücksichtigung von ausserfiskalischen Nebenzwecken andererseits begründen lassen. Diese Differenzen vermögen an der hohen Konformität im Grundsatz aber nichts zu ändern und lassen sich insbesondere auch bei Anwendung des Massgeblichkeitsgrundsatzes lösen. Die vorsichtige, objektivierte Bilanzierung des Rechnungslegungsrechts unterstützt eine gesetzesmässige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Infolgedessen scheint die Anwendung der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit auch für die Zukunft sachgerecht und zweckmässig, weil die Gemeinsamkeiten zwischen den beiden Teilordnungen auf Ebene der konkreten Bilanzierung gegenüber den bestehenden Unterschieden überwiegen. 549

Voraussetzung dabei scheint, dass die formelle und umgekehrte Massgeblichkeit nur zur Anwendung gelangt, wenn eine tatsächliche Konformität vorliegt und gleichzeitig die existierenden Differenzen berücksichtigt werden. Zum einen bedeutet dies, dass die handelsrechtlichen Wertansätze nur in die Steuerbilanz übernommen werden, wenn tatsächlich eine Übereinstimmung mit den steuerlichen Zwecken, d.h. einer Besteuerung nach den verfassungsmässigen Prinzipien oder wirtschafts- oder standortpolitischen Bestrebungen, besteht, was durch eine Überprüfung der konkreten handelsrechtlichen Bilanzierung im Einzelfall gewährleistet werden kann.²⁰⁴⁶ Lassen sich Unterschiede erkennen, muss im Anschluss geprüft werden, ob entweder die bestehenden 550

²⁰⁴⁶ Vgl. Rz. 238 ff.

steuerlichen Korrekturvorschriften eine divergierende Bilanzierung erlauben oder gesetzlicher Handlungsbedarf besteht. Zum anderen kann die umgekehrte Massgeblichkeit nur faktisch bestehen, sodass darauf verzichtet wird, handelsrechtswidrige Wertansätze in der Handelsbilanz zu verbuchen, weil die Handelsbilanz ansonsten ihre Rolle als sicherste Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung nicht erfüllen kann und der Sinn und Zweck des Massgeblichkeitsgrundsatzes ins Gegenteil verkehrt wird.²⁰⁴⁷ Voraussetzung hierfür ist, dass de lege ferenda die Normen zur Bildung von Willkürreserven gemäss Art. 960a Abs. 4 bzw. Art. 960e Abs. 3 und 4 OR aus dem Rechnungslegungsrecht gestrichen werden und damit das Vorsichtsprinzip nicht als Begründung für eine grenzenlose Unterbewertung benutzt werden kann. Sodann muss erlaubt sein, dass steuerliche Wertansätze, die i.d.R. ausserfiskalische Zwecke betreffen und deren Handelsrechtskonformität fraglich scheint, lediglich in der Steuerbilanz nachvollzogen werden dürfen, sofern sie über eine ausdrückliche steuergesetzliche Grundlage verfügen. Nach der vorgestellten Untersuchung sollte diese Bedingung bereits in den geltenden Steuergesetzen erfüllt sein, weil die betroffenen, spezifischen Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen grundsätzlich in einer steuergesetzlichen Vorschrift geregelt sind²⁰⁴⁸, damit zur Realisierung der Steuerrechtskonformität unter dem Massgeblichkeitsprinzip von der Handelsbilanz abgewichen werden darf, sofern eine handelsrechtskonforme Verbuchung ausgeschlossen ist. Die steuerlichen Korrektornormen zur geschäftsmässigen Begründetheit von Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen werden auf diese Weise nach ihrem Sinn und Zweck zugunsten des Steuerpflichtigen ausgelegt. Die Buchmässigkeit bzw. Verbuchung kann dabei durch einen Nachvollzug in der Steuerbilanz garantiert werden. Zugunsten der Richtigkeit der einzelnen rechtlichen Teilordnung wird die formelle und umgekehrte Massgeblichkeit damit leicht eingeschränkt, was sich allerdings auf wenige Ausnahmen beschränkt und am Kern der hohen Übereinstimmung zwischen handels- und steuerlicher Gewinnermittlung nichts zu ändern vermag.

- 551 Einschränkend zu beachten ist, dass die Fortführung der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit an die für das revidierte Rechnungslegungsrecht vorgestellte Abkoppelungsthese geknüpft ist, indem die Bildung von willkürlichen stillen Reserven abgelehnt wird und kein Übergang zu einer Informationsbilanz nach *true and fair view* bzw. *fair presentation* stattfindet. Grund dafür ist, dass Willkürreserven weder mit den Zwecken der Rechnungslegung und den einzelnen Vorschriften des revidierten Rechnungslegungsrechts noch einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar sind. Eine Modernisierung der Rechnungslegung in Richtung Informations-

²⁰⁴⁷ Vgl. Rz. 165 ff.

²⁰⁴⁸ Vgl. Rz. zur Sofortabschreibung 360 f., Rz. 390 zum Warendrittel sowie Rz. 455 ff. zu den spezifischen Rückstellungen.

funktion demgegenüber würde dazu führen, dass vermehrt unsichere Vermögenswerte, wie bspw. selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte, angesetzt²⁰⁴⁹, Vermögenswerte häufiger zum Verkehrswert bewertet²⁰⁵⁰ und Erträge frühzeitig realisiert werden.²⁰⁵¹ Abgesehen davon, dass damit der Kapitalerhaltungszweck des Rechnungslegungsrechts gefährdet wird, scheint es fraglich, ob eine Vereinbarkeit mit der steuerlichen Gewinnermittlung vorliegt.²⁰⁵² So würde in diesem Fall bspw. die Besteuerung von unsicherer und zweifelhafter wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit drohen und das für die Steuerbilanz ebenfalls massgebende handelsrechtliche Realisationsprinzip eingeschränkt. Bei einer Modernisierung des Rechnungslegungsrechts in Richtung *true and fair view* bzw. *fair presentation* wäre deshalb, wie im Falle des Erwerbs eigener Kapitalanteile²⁰⁵³, im Einzelfall zu prüfen, ob die steuerliche Gewinnermittlung damit weiterhin sachgerecht abgebildet werden kann. Zusätzliche eigenständige steuerliche Gewinnermittlungsregeln scheinen notwendig, weil die steuerliche Gewinnermittlung durch eine Modernisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften keine Änderungen erfährt und im Zuge der vorgenommenen Untersuchung aufgezeigt werden konnte, dass das System der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit primär zur steuerlichen Gewinnermittlung bei Anwendung der Abkoppelungsthese passt.

Des Weiteren gilt es zu beachten, dass mit jedem zusätzlichen Instrument des Steuerrechts zur Verfolgung von sozial-, wirtschafts- und standortpolitischen Zwecken das Massgeblichkeitsprinzip in den Hintergrund rückt, weil diese i.d.R. entweder zu einer Kürzung der Steuerbemessungsgrundlage oder einer steuerprivilegierten Gewinnverwendung führen, die der handelsrechtlichen Rechnungslegung grundsätzlich fremd und mit ihr regelmässig nicht vereinbar sind.²⁰⁵⁴ So konnte belegt werden, dass sowohl die geplante steuerliche Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Bussen und monetären Verwaltungsanktionen mit pönalem Charakter als auch ein erhöhter Abzug von Aufwendungen für Forschungs- und Entwicklungskosten mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung nicht im Einklang stehen und dementsprechend solche Normen in der Handelsbilanz nicht nachvollzogen werden können.²⁰⁵⁵ Die

552

²⁰⁴⁹ Vgl. Rz. 290 ff.

²⁰⁵⁰ Vgl. Rz. 259 ff.

²⁰⁵¹ Vgl. Rz. 253 ff.

²⁰⁵² Vgl. GLAUSER, IFRS, 578; NEUHAUS, 41; SIMONEK/HONGLER, 275; für Deutschland: ESTERER, 637; HENNRICHS, § 9 Rz. 117 ff.; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 162 ff.

²⁰⁵³ Vgl. Rz. 525 ff.

²⁰⁵⁴ Vgl. Rz. 206 ff. und insbesondere die Beispiele der Sofortabschreibungen (Rz. 356 ff.), des Warendrittels (Rz. 388 f.) sowie der spezifischen steuergesetzlichen Rückstellungen (vgl. Rz. 453 ff.).

²⁰⁵⁵ Vgl. Rz. 206 ff.

formelle und umgekehrte Massgeblichkeit wird durch solche Ausnahmen durchlöchert und verliert an ihrer Legitimität.

2. Anpassungsbedarf der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung de lege ferenda zur Fortführung der formellen und umgekehrten Massgeblichkeit

553 Damit das revidierte Rechnungslegungsrecht einer konsequenten Umsetzung der Abkoppelungsthese entspricht und durch die formelle und umgekehrte Massgeblichkeit eine periodengerechte Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorgenommen werden kann, hat die Untersuchung verdeutlicht, dass teilweise gesetzlicher Handlungsbedarf besteht. Diese Erkenntnisse sollen deshalb an dieser Stelle nochmals zusammenfassend wiederholt werden.

554 1. Ersatzlose Streichung von Art. 960a Abs. 4 und Art. 960e Abs. 3 und 4 OR

Diese Normen des revidierten Rechnungslegungsrechts führen durch die Bildung von zusätzlichen Abschreibungen und Wertberichtigungen für Wiederbeschaffungszwecke und zur Sicherung des dauernden Gedeihens sowie durch die Bildung von zusätzlichen nicht begründeten Rückstellungen, die zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr aufgelöst werden müssen, zu willentlich gebildeten, willkürlichen Reserven. Diese sind nicht mit der Abkoppelungsthese vereinbar, weil sie sowohl gegen die Rechnungslegungszwecke als auch gegen einzelne Normen des revidierten Rechnungslegungsrechts verstossen. Es zeigt sich, dass es diesen Normen an einer sachlichen Begründung fehlt und sie handelsrechtlich grundsätzlich keine Bildung von zusätzlichen Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen zu rechtfertigen vermögen.²⁰⁵⁶ Da gleichzeitig eine rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit als Legitimation für die Willkürreserven abgelehnt wird, müssen diese Normen zur konsequenten Verwirklichung der Abkoppelungsthese und der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit ersatzlos aus dem revidierten Rechnungslegungsrecht gestrichen werden.²⁰⁵⁷ Da diese Artikel auch einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widersprechen, wird bei deren Eliminierung die Übereinstimmung mit der steuerlichen Gewinnermittlung grundsätzlich erhöht.²⁰⁵⁸ Sie dienen steuerrechtlich lediglich der Erfüllung von ausserfiskalischen Zielsetzungen.

²⁰⁵⁶ Vgl. ausführlich Rz. 70 ff.

²⁰⁵⁷ Vgl. ausführlich Rz. 155.

²⁰⁵⁸ Vgl. Rz. 204.

2. Konkretisierung des handelsrechtlichen Einzelbewertungsprinzips

555

Die Untersuchung verdeutlicht, dass eine konsequente Umsetzung des Einzelbewertungsprinzips grundsätzlich der handels- und steuerrechtlichen Gewinnermittlung entspricht.²⁰⁵⁹ Infolgedessen muss handelsrechtlich eine enge Auslegung der Kriterien Gleichartigkeit und Branchenüblichkeit für die Gruppenbewertung erfolgen und kann faktisch nur für das Umlaufvermögen infrage kommen, währenddessen Sachanlagen, Beteiligungen und immaterielle Vermögenswerte als Vermögenswerte des Anlagevermögens stets einzeln bewertet werden müssen.²⁰⁶⁰ Für eine entsprechende Umsetzung in der Praxis ist deshalb Art. 960a Abs. 1 OR in Anlehnung an den Wortlaut von Art. 27 Abs. 2 BankV wie folgt anzupassen (Ergänzung kursiv): «Aktiven und Verbindlichkeiten werden in der Regel einzeln bewertet, sofern sie wesentlich und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden. *Beteiligungen, Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte werden in jedem Fall einzeln bewertet.*»

3. Wertaufholungsgebot für Wertberichtigungen und Rückstellungen

556

Handelsrechtlich fehlt es für Wertberichtigungen an einer Wertaufholungspflicht, sofern der ursprüngliche Grund für eine Wertberichtigung weggefallen ist und sich der Wert des Vermögenswerts dadurch wieder auf Höhe oder über den historisch fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten bewegt.²⁰⁶¹ Aus Perspektive der Abkoppelungsthese wäre eine Auflösung der entsprechenden Wertkorrektur sachgerecht, weil anderenfalls Willkürreserven entstehen, die sich nicht mit dem Niederstwertprinzip rechtfertigen lassen. Als Ersatz für die zu streichende Norm zu den Willkürreserven könnte Art. 960a Abs. 4 OR deshalb wie folgt konzipiert werden: «*Fällt der konkrete Grund für eine Wertberichtigung in der Folgebewertung weg, ist die Wertaufholung höchstens bis zu den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten rückgängig zu machen.*» Die Wertaufholungspflicht ist handelsrechtlich auch für Rückstellungen, deren betriebliches Erfordernis entfallen ist, nicht verankert.²⁰⁶² Da somit Willkürreserven in Form von fiktiven Verbindlichkeiten entstehen, entspricht es den handelsrechtlichen Bilanzierungszwecken, die nicht mehr betrieblich begründeten Rückstellungen wieder aufzulösen. Eine mögliche Variante zur Umsetzung dieses Wertaufholungsgebots könnte als Ersatz des zu streichenden Art. 960e Abs. 3 OR folgendermassen ausgedrückt werden: «*Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen aufgelöst werden, sofern der Grund ihrer Bildung entfallen ist.*»

²⁰⁵⁹ Vgl. Rz. 307 ff.

²⁰⁶⁰ Vgl. Rz. 324 f.

²⁰⁶¹ Vgl. Rz. 366 ff. zum Nachfolgenden.

²⁰⁶² Vgl. Rz. 479 ff. zum Nachfolgenden.

557 Für die steuerliche Gewinnermittlung existiert ein Wertaufholungsgebot für Rückstellungen und Wertberichtigungen.²⁰⁶³ Zu beachten ist dabei, dass aufgrund der terminologischen Unterscheidung zwischen Handels- und Steuerrecht das steuerliche Wertaufholungsgebot sich i.d.R. lediglich auf das Umlaufvermögen beschränkt, weil Wertverluste auf dem Anlagevermögen i.d.R. unter ausserordentliche Abschreibungen fallen, für die steuerrechtlich ein definitiver Wertverzehr ohne Pflicht zur Wertaufholung vorliegt.²⁰⁶⁴ Diese Differenzierung scheint sachlich nicht gerechtfertigt, weil es sich aus Perspektive der Leistungsfähigkeitsbesteuerung bei einer Werterholung unabhängig von der Gliederung in Umlauf- und Anlagevermögen um geschäftsmässig nicht mehr begründeten Aufwand handelt. Infolgedessen wäre es zweckmässig, das Wertaufholungsgebot auch für ausserordentliche Abschreibungen zu kodifizieren. Art. 28 Abs. 4 DBG könnte dementsprechend wie folgt lauten: «*Abschreibungen werden dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.*» Dieselbe Formulierung könnte für Art. 62 Abs. 4 DBG übernommen werden, da sich das Wertaufholungsgebot nicht mehr nur auf Beteiligungen beschränken würde. Ordentliche Abschreibungen, die planmässig und systematisch den alterungs- und nutzungsbedingten Wertverzehr beschreiben, werden davon nicht erfasst, was handels- und steuerrechtlich unbestritten scheint.

558 4. Streichung der handelsrechtlichen Schwankungsreserve

Die gemäss Art. 960b Abs. 2 OR zulässige Schwankungsreserve muss ersatzlos gestrichen werden. Sie widerspricht der Abkoppelungsthese, weil sie sich weder mit dem Vorsichtsprinzip als Ausfluss des Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungszwecks noch einer konsequenten Umsetzung des Informationszwecks der Rechnungslegung vereinbaren lässt.²⁰⁶⁵ Es werden damit zur Einschränkung von Kursschwankungen und der Volatilität einer Bewertung zum Börsenkurs bzw. eines beobachtbaren Marktpreises in einem aktiven Markt willkürliche Reserven gebildet. Diese Auffassung überzeugt ebenfalls aus Perspektive der steuerlichen Gewinnermittlung, weil es sich um keine geschäftsmässig begründeten Aufwendungen handelt und deren steuerliche Zulässigkeit lediglich aus wirtschaftspolitischen Überlegungen zur Kürzung der steuerlichen Bemessungsgrundlage zulässig wäre.²⁰⁶⁶ Da diese Schwankungsreserve ein Fremdkörper im revidierten Rechnungslegungsrecht darstellt, sollte sie wie wieder aus dem Gesetzestext entfernt werden.

²⁰⁶³ Vgl. Rz. 371 für Wertberichtigungen und Rz. 483 f. für Rückstellungen.

²⁰⁶⁴ Vgl. Rz. 332 ff. und 372 ff.

²⁰⁶⁵ Vgl. Rz. 396 ff.

²⁰⁶⁶ Vgl. Rz. 401 ff.

B. Alternative Modelle der steuerlichen Gewinnermittlung

1. Vorbemerkung

Die vorgeschlagene Fortführung der formellen Massgeblichkeit auf Basis des handelsrechtlichen Rechnungslegungsrechts hängt damit zusammen, dass alternative Methoden zur steuerlichen Gewinnermittlung zwar existieren und in der Lehre diskutiert werden, aber diese entweder im Ergebnis zu sehr ähnlichen Resultaten wie die formelle Massgeblichkeit führen würden oder ihre praktische Umsetzung bisher fehlt. Sie sollen nachstehend im Vergleich zur formellen Massgeblichkeit kurz vorgestellt werden. 559

2. Materielle Massgeblichkeit

Alternativ zur Fortführung der formellen Massgeblichkeit käme grundsätzlich die materielle Massgeblichkeit infrage.²⁰⁶⁷ Als weniger strenge Form für die Anbindung der steuerlichen Gewinnermittlung an die Handelsbilanz wären in diesem Fall bilanzielle Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung weniger problematisch, weil die (nicht) kodifizierten GoB und GoR nur in ihrer Abstraktheit ohne Übernahme der konkreten Werte für die Steuerbilanz massgebend werden, sodass umgekehrt steuerliche angestrebte Wertansätze nicht bereits in der Handelsbilanz angesetzt werden müssen.²⁰⁶⁸ Voraussetzung für die Umsetzung wäre allerdings, dass steuerliche Differenzen durch steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften explizit festgehalten werden. Da in der Untersuchung verdeutlicht werden konnte, dass zwischen handels- und steuerlicher Gewinnermittlung unter der Abkopplungsthese eine hohe Übereinstimmung auf Ebene der konkreten Bilanzierung im Einzelfall besteht, würde eine materielle Massgeblichkeit im Ergebnis zu ähnlichen Ergebnissen wie die formelle Massgeblichkeit führen. Mit anderen Worten bleibt unklar, in welchen Bereichen tatsächlich eine unterschiedliche Bilanzierung zwischen Handels- und Steuerbilanz erfolgen würde. Des Weiteren gilt es zu beachten, dass die Schutzwirkung und damit die Rechtssicherheit durch die formelle Massgeblichkeit höher als im Rahmen der materiellen Massgeblichkeit einzuschätzen sind.²⁰⁶⁹ Zugleich führt die formelle Massgeblichkeit im Vergleich zu einer erhöhten Praktikabilität. Einschränkend gilt es 560

²⁰⁶⁷ Vgl. BURKHALTER, Rz. 484 ff.; GLAUSER, Apports, 173 f.; GLAUSER, Steueraspekte, 344; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 389; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 854 ff.; SIMONEK/HONGLER, 264; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit, 115 ff.

²⁰⁶⁸ Vgl. Rz. 134 ff. und 146 f.

²⁰⁶⁹ Vgl. Rz. 169 ff.

zu berücksichtigen, dass bei einer verstärkten Modernisierung der handelsrechtlichen Rechnungslegung in Richtung Informationsfunktion die Anzahl eigenständiger steuerlicher Korrekturvorschriften, die sich nicht mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung verbinden lassen, zunehmen würde, sodass die formelle Zulasten der materiellen Massgeblichkeit an Bedeutung verlieren würde.²⁰⁷⁰

3. Aufgabe des Massgeblichkeitsprinzips

3.1. Eigenständiges Steuerbilanzrecht

561 Mit der Konstituierung eines eigenen, umfassenden steuerrechtlichen Rechnungslegungsrechts könnte das Massgeblichkeitsprinzip und damit die Anbindung an die handelsrechtlichen Bilanzierungsvorschriften komplett aufgegeben werden. Dieses System müsste folglich alle Regelungen wie bspw. die Periodisierung von Aufwendungen und Erträgen sowie eine Vermögenswert- und Verbindlichkeitsdefinition enthalten, die für eine autonome Ermittlung des steuerlich massgebenden Gewinns im bilanziellen Vermögensstandvergleich notwendig sind.²⁰⁷¹ Als Vorteil erlaubt dieses Modell die Erarbeitung von den verfassungsmässigen Grundsätzen gerechter werdenden Rechnungslegungsvorschriften.²⁰⁷² Damit käme auf der einen Seite eine Modernisierung des handelsrechtlichen Rechnungslegungsrechts ohne Beeinträchtigung der steuerlichen Gewinnermittlung in Betracht, während auf der anderen Seite sich die steuerliche Gewinnermittlung unabhängig von allfälligen Reflexwirkungen der umgekehrten Massgeblichkeit gemäss einer Besteuerung nach den verfassungsmässigen Prinzipien ausrichten kann, die gegebenenfalls durch die Verfolgung von sozial-, wirtschafts- und standortpolitischen Nebenzwecken durchsetzt wird. Es bleibt allerdings unklar, in welchen Bereichen in diesem Szenario tatsächlich Unterschiede zwischen den steuerlichen Vorschriften und dem Rechnungslegungsrecht auftauchen würden, weil einerseits die Konformität zwischen handels- und steuerlicher Gewinnermittlung als hoch einzuschätzen ist.²⁰⁷³ Andererseits würden die handelsrechtlichen Probleme der Bilanzierung, wie bspw. der Ansatz selbst erstellter immaterieller

²⁰⁷⁰ Vgl. Rz. 551; GLAUSER, IFRS, 578; SIMONEK/HONGLER, 264.

²⁰⁷¹ BURKHALTER, Rz. 454 ff.; HENNRICHS, § 9 Rz. 118; HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 152; HERZIG/BÄR, 7; LAUTH, 1371; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 164; Denkbar wäre zudem die Kombination mit einer Einnahmen- und Ausgabenüberschussrechnung für kleinere Unternehmen, wie sie bereits im geltenden Steuerrecht aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips existiert (vgl. Rz. 122 f.).

²⁰⁷² HENNRICHS, § 9 Rz. 118; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 164 ff.; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, 10 f.

²⁰⁷³ Vgl. Rz. 549.

Vermögenswerte oder die Rückstellungen, nur auf das Steuerrecht verschoben, ohne dass eine konkrete Lösung für diese Schwierigkeiten geschaffen wird.²⁰⁷⁴ Aus den verfassungsrechtlichen Vorgaben lässt sich deduktiv kein bestimmter Gewinnbegriff herleiten, sondern dieser resultiert aus einem gesetzgeberischen Entscheid.²⁰⁷⁵ Sodann gilt es zu beachten, dass aus Perspektive der Praktikabilität ein eigenständiges Steuerbilanzrecht sowohl für die Steuerbehörden als auch -pflichtigen mit einem erheblichen Mehraufwand verbunden wäre.²⁰⁷⁶ Erachtet man den bilanziellen Vermögensstandvergleich weiterhin als sachgerechte Lösung für eine verfassungsmässige Besteuerung wäre es zweckmässiger, die formelle zugunsten der materiellen Massgeblichkeit aufzugeben und die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften nur in denjenigen Bereichen anzupassen, in denen die handelsrechtliche Bilanzierung den steuerlichen Überlegungen effektiv nicht gerecht wird.²⁰⁷⁷ Es vermag deshalb nicht zu verwundern, dass in der Schweizer Lehre ein solches Alternativmodell bisher noch nie vorgeschlagen wurde.²⁰⁷⁸

3.2. Konzernbesteuerung

Eine weitere Alternative zur eigenständigen steuerlichen Gewinnermittlung bildet die Einführung eines Systems der Konzernbesteuerung. Dieses Modell wird zurzeit insbesondere innerhalb der EU im Zusammenhang mit einem Richtlinienentwurf für eine gemeinsame Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (GKB)²⁰⁷⁹ sowie einem Richtlinienentwurf für eine gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)²⁰⁸⁰ aus dem Jahr 2016 als Weiterentwicklung eines ersten Vorschlags aus dem Jahr 2011²⁰⁸¹ diskutiert.²⁰⁸² Demgemäss soll in einem ersten Schritt versucht werden, die Ermittlung der Bemessungsgrundlage innerhalb der EU für alle Konzerngesellschaften eines in den Anwendungsbereich fallenden multinationalen Unternehmens²⁰⁸³ nicht nach den nationalen Steuergesetzen, sondern nach

562

²⁰⁷⁴ Vgl. BURKHALTER, Rz. 456; HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 152; SCHULZE-OSTERLOH, Handels- und Steuerbilanz, 602.

²⁰⁷⁵ Vgl. Rz. 111.

²⁰⁷⁶ BURKHALTER, Rz. 473.

²⁰⁷⁷ Vgl. hierzu Rz. 560.

²⁰⁷⁸ SIMONEK/HONGLER, 264 Fn. 12.

²⁰⁷⁹ Richtlinie GKB, 20 ff.

²⁰⁸⁰ Richtlinie GKKB, 19 ff.

²⁰⁸¹ Richtlinie GKKB 2011, 4 ff.; vgl. GLASER, 2317 ff.

²⁰⁸² Vgl. ausführlich zu den neuen Entwürfen KRAUSS, 479 ff.; SCHREIBER/BOURQUIN, 116 ff.; STÄHLIN/SCHURTER, 270 ff.

²⁰⁸³ Vgl. zu den Voraussetzungen Art. 2 Abs. 1 Richtlinie GKB, 21.

der GKB, die einem eigenständigen Steuerbilanzrecht entspricht²⁰⁸⁴, zu harmonisieren.²⁰⁸⁵ In einem zweiten Schritt sollen die auf Grundlage der GKB ermittelten Steuerbemessungsgrundlagen der einzelnen Mitglieder der Unternehmensgruppe zusammengerechnet²⁰⁸⁶, adjustiert²⁰⁸⁷ und diese GKKB im Rahmen einer formelbasierten Gewinnaufteilungsmethode (*profit split*) nach den Faktoren Vermögenswerte, Umsatz und Arbeit auf die einzelnen Gesellschaften des Konzerns verteilt werden.²⁰⁸⁸ Damit wird die Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung in einem einheitlichen System harmonisiert und vom Massgeblichkeitsprinzip losgelöst, indem nicht die einzelnen den Konzern konstituierenden Gesellschaften, sondern der Konzern selbst als Steuersubjekt betrachtet wird.²⁰⁸⁹ Zumindest für Konzerne wäre damit die Massgeblichkeit des handelsrechtlichen Einzelabschlusses aufgegeben und das Steuersystem fundamental verändert.

563 Einschränkung gilt es zu bedenken, dass die Umsetzung einer solchen Konzernbesteuerung in der EU kurz- bis mittelfristig kaum zu erwarten ist, weil eine EU-weite Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern aus politischen und praktischen Gründen mit Skepsis betrachtet wird und zusätzlich technisch ungelöste Fragen bestehen.²⁰⁹⁰ Denkbar scheint höchstens die Einführung von gemeinsamen Gewinnermittlungsregeln, die anschliessend durch die nationalen Steuergesetzgeber auch für das gesamte Unternehmenssteuerrecht umgesetzt werden könnten. Da es für die Schweiz bisher sowohl an einem eigenständigen Steuerbilanzrecht als auch einem Konzernbesteuerungsmodell²⁰⁹¹ fehlt und eine diesbezügliche Entwicklung in naher Zukunft nicht zu erwarten ist²⁰⁹², lässt sich erkennen, dass diese Variante die formelle Massgeblichkeit nicht ersetzen kann.

²⁰⁸⁴ Vgl. zu den konkreten Gewinnermittlungsvorschriften, Art. 6 ff. Richtlinie GKB, 29 ff.

²⁰⁸⁵ Vgl. KRAUSS, 480 ff.; SCHREIBER/BOURQUIN, 120 ff.

²⁰⁸⁶ Vgl. Art. 5 ff. Richtlinie GKKB, 22 ff.

²⁰⁸⁷ Hierzu gehört bspw. die Eliminierung von gruppeninternen Transaktionen (Art. 9 Richtlinie GKKB, 24).

²⁰⁸⁸ Art. 28 Abs. 1 Richtlinie GKKB, 31.

²⁰⁸⁹ HERZIG, Zukunft der Gewinnermittlung, 620, 622 f.; REGLI, Tendenzen der Konzernbesteuerung, 30.

²⁰⁹⁰ Vgl. HERZIG, Zukunft der Gewinnermittlung, 620 m.w.H.; SPENGLER/STUTZENBERGER, 43 f.

²⁰⁹¹ REGLI, Tendenzen der Konzernbesteuerung, 23 f.

²⁰⁹² REGLI, Tendenzen der Konzernbesteuerung, 32.

3.3. Cashflow-Steuer

Eine vollständige Loslösung vom bilanziellen Vermögensstandgewinn wäre durch die Einführung einer Cashflow-Steuer möglich.²⁰⁹³ Demnach werden nicht mehr die Gewinne als Resultat der Erträge und Aufwendungen, sondern die Cashflows als Differenz zwischen betrieblichen Einzahlungen und Auszahlungen besteuert.²⁰⁹⁴ Es würde damit ein Wandel von der Besteuerung des Einkommens bzw. Gewinns zum Konsum erfolgen, sodass ein solcher Systemwechsel mit einer tiefgreifenden Umgestaltung der Steuerrechtsordnung verbunden wäre.²⁰⁹⁵ Bei einer Cashflow-Steuer bildet der Zahlungsüberschuss die Bemessungsgrundlage, indem sämtliche mit der betrieblichen Investition zusammenhängende Zahlungen im Sinne einer Sofortabschreibung vollständig von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.²⁰⁹⁶ Für die zu berücksichtigenden, zufließenden Zahlungsströme existieren dabei verschiedene Modelle, bei denen als Grundform entweder nur auf die realwirtschaftlichen bzw. betrieblichen oder zusätzlich auch auf die finanzwirtschaftlichen Zahlungsflüsse, wie bspw. Kreditaufnahme bzw. -vergabe, erhaltene und getätigte Zinszahlungen, abgestellt wird²⁰⁹⁷, sodass grundsätzlich nicht wie bei der Einkommensteuer der gesamte Reinvermögenszugang, sondern nur die unternehmerische Sphäre Teil der steuerlichen Bemessungsgrundlage bildet. Der Verlustausgleich in einem Cashflow-Steuersystem sollte grundsätzlich sofort und unbeschränkt, d.h. mittels einer Steuerrückerstattung durch den Fiskus, oder alternativ durch einen zeitlich unbegrenzten, verzinslichen Verlustvortrag erfolgen.²⁰⁹⁸

564

Als Vorteil der Cashflow-Steuer wird ihre Vereinfachung sowie Objektivierung der Besteuerung erachtet, weil sie sich weitgehend verlässlich ermitteln lässt.²⁰⁹⁹ Darüber hinaus werden Zahlungsströme als geeignetes Mass für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gesehen.²¹⁰⁰ Insbesondere ergeben sich im Vergleich zum bilanziellen Vermögensstandgewinn weder Fragen zur Periodisierung von Erträgen und Aufwendungen, der Bewertung von Vermögenswerten oder der Bildung von Rückstellungen, weil Investitionen

565

²⁰⁹³ BACH, 85 ff.; BURKHALTER, Rz. 463 ff.; DAEPP/SCHALTEGGER, 22 ff.; HENNRICHS, § 9 Rz. 124; HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 152; HERZIG/BÄR, 6.

²⁰⁹⁴ BACH, 86.

²⁰⁹⁵ HERZIG/BÄR, 6.

²⁰⁹⁶ BACH, 105; DAEPP/SCHALTEGGER, 22 f.

²⁰⁹⁷ Vgl. DAEPP/SCHALTEGGER, 22 ff.

²⁰⁹⁸ BACH, 87.

²⁰⁹⁹ FRITZ-SCHMIED, 299; HENNRICHS, § 9 Rz. 124 m.w.H.; HERZIG/BÄR, 6; kritisch hierzu BACH, 105 ff.

²¹⁰⁰ FRITZ-SCHMIED, 295 ff.; SCHREIBER, Gewinnermittlung, 105.

nicht mehr aktiviert werden müssen und lediglich Zahlungsströme beachtet werden.²¹⁰¹ Nachteilig stellt sich demgegenüber heraus, dass der Glättungseffekt der Periodisierung bei starken Einnahmen- und Ausgabenschwankungen wegfällt²¹⁰², ein Systemwechsel mit nationalen und internationalen Übergangsproblemen verbunden wäre²¹⁰³ und ein umfassendes Verlustausgleichssystem oder eine Steuerrückerstattung aufgrund des fiskalischen Interesses an einer Verstetigung von periodischen Steuereinnahmen fraglich erscheint.²¹⁰⁴ Sodann gilt es zu beachten, dass ein Übergang zu einer Cashflow-Steuer mit einer umfassenden Reform hinsichtlich eines konsumorientierten Steuersystems verbunden wäre, die bisher lediglich auf Papierform existiert. Da für die Schweiz keine Tendenzen in Richtung einer solchen Entwicklung erkennbar scheinen, zeigt sich, dass ein Modell der Cashflow-Steuer erst in einem längerfristigen Zeithorizont die formelle Massgeblichkeit ersetzen könnte.

4. Zwischenergebnis

566 Im Ergebnis zeigen die alternativen Modelle, dass mittelfristig nicht damit zu rechnen ist, dass das formelle Massgeblichkeitsprinzip als zentrales Subsystem für die steuerliche Gewinnermittlung ersetzt wird. Sowohl bei einem Wechsel zur materiellen Massgeblichkeit als auch bei einem eigenständigen Steuerbilanzrecht bleibt wegen der bestehenden Konformität zwischen Handels- und Steuerbilanz auf Ebene der konkreten Bilanzierung ungewiss, in welchen Bereichen und wie konkret anders autonome steuergesetzliche Vorschriften auszugestalten wären. Solange das handelsrechtliche Rechnungslegungsrecht den Kapitalerhaltungs- und Ausschüttungsbemessungszweck erfüllt und damit die Informationsfunktion lediglich im Rahmen der Abkopplungsthese zur Anwendung gelangt, scheint dieses Modell zukunftssträftig und die Abweichungen resultieren lediglich einzelfallbezogen, wenn sich einerseits aus den verfassungsmässigen Prinzipien und andererseits aus ausserfiskalischen Zielsetzungen eine unterschiedliche Bilanzierung im konkreten Sachverhalt ableiten lässt. Erst wenn die Informationsfunktion der Rechnungslegung auch für die konkrete Bilanzierung an Bedeutung gewinnt, wäre ein Wechsel auf eines der beiden Systeme sachgerecht. Durch die Modelle der Konzernbesteuerung sowie insbesondere die Cashflow-Steuer würde sich die steuerliche Gewinnermittlung absolut von der Massgeblichkeit des handelsrechtlichen Einzelabschlusses abgrenzen. Einschränkend gilt es zu beachten, dass eine Konzernbesteuerung nur ein Ansatz für Grossunternehmen

²¹⁰¹ HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 153; HERZIG/BÄR, 6.

²¹⁰² HENNRICHS, Steuerrechtliche sog. Massgeblichkeitsgrundsatz, 153; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 181.

²¹⁰³ Vgl. BACH, 107 ff.; DAEPF/SCHALTEGGER, 23.

²¹⁰⁴ HERZIG/BÄR, 6; PRINZ, Betriebsvermögensvergleich, 181 f.

bieten kann, sodass eine Kombination mit dem Massgeblichkeitsprinzip für KMU weiter fortbestehen könnte. Zudem besteht auch in diesem Fall das Bedürfnis für ein eigenständiges Steuerbilanzrecht, sodass sich die Frage nach den konkreten Unterschieden zur handelsrechtlichen Rechnungslegung stellt. Die Cashflow-Steuer ihrerseits konnte in der Praxis bislang nicht umgesetzt werden, sodass sie ein zukunftssträchtiges Modell darstellt, das jedoch mit einer weitreichenden Umgestaltung der Steuerrechtsordnung verbunden wäre. Für die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung besteht deshalb weiterhin Forschungsbedarf.

§ 10 Zusammenfassende Übersicht

Nachfolgend sollen die wesentlichen Erkenntnisse der Untersuchung nach der chronologischen Struktur der Arbeit zusammengefasst werden. In der Einleitung (§ 1) wurde in die Entstehungsgeschichte des revidierten Rechnungslegungsrechts und die Verbindung mit der steuerlichen Gewinnermittlung eingeführt, der Untersuchungsgegenstand erfasst sowie der Aufbau der Untersuchung vorgestellt. 567

1. Teil

Im anschliessenden ersten Teil wurden die für den Fortgang der Untersuchung wesentlichen Grundlagen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung (§ 2) und steuerrechtlichen Gewinnermittlung (§ 3) dargestellt. Anhand der Untersuchung der Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung konnte aufgezeigt werden, dass der im revidierten Rechnungslegungsrecht existierende Zielkonflikt zwischen einer Stärkung der Informations- und Rechenschaftsfunktion durch eine Modernisierung der Rechnungslegung nach den Grundsätzen der *true and fair view* bzw. *fair presentation* und der historischen Anknüpfung des Obligationsrechts an der Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion nur durch die Abkoppelungsthese gelöst werden kann. Demnach richtet sich die konkrete Bilanzierung nach einer vorsichtigen, kapitalerhaltenden Rechnungslegung, die durch Transparenz in der Gliederung, umfassende Anhangangaben sowie einen allfälligen Lagebericht und Konzernabschluss im Sinne der Informationsfunktion ergänzt wird. Das Vorsichtsprinzip bleibt das Leitprinzip für die handelsrechtliche Gewinnermittlung und schafft mit seinen Unterprinzipien ein in sich geschlossenes und stimmiges Rechnungslegungssystem, das sämtliche bilanziell relevanten Sachverhalte zweckadäquat abbilden oder durch Angaben im Anhang ergänzen kann. In § 2 konnte zudem dargelegt werden, dass die handelsrechtlichen Normen nach Art. 960a Abs. 4 OR, 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR zur Bildung von Willkürreserven führen, die sich weder mit den Rechnungslegungszwecken noch -vorschriften vereinbaren lassen und deshalb handelsrechtswidrig sind. Diese Normen vermögen im Rahmen der Abkoppelungsthese keine Bildung von zusätzlichen Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen zu rechtfertigen. 568

§ 3 verdeutlichte durch eine Untersuchung der verfassungsrechtlichen Vorgaben, des steuergesetzlichen Gewinnbegriffs und der Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung, dass die steuerliche Gewinnermittlung sowohl für selbstständig erwerbstätige natürliche als auch juristische Personen primär eine gesetzesmässige, gleichmässige und periodengerechte Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 BV bezweckt, die sich gemäss Art. 18 Abs. 3 bzw. Art. 58 DBG anhand des bilanziellen Vermö- 569

gensstandgewinns berechnet. Mangels eines umfassenden, eigenständigen Steuerbilanzrechts wird damit das steuerrechtliche Massgeblichkeitsprinzip begründet. Sodann zeigte sich, dass die steuerbilanzielle Gewinnermittlung auf der Basis von expliziten gesetzlichen Grundlagen aus wirtschafts-, sozial- und standortpolitischen Zielsetzungen teilweise von einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abweicht.

2. Teil

570 Auf dieser Basis wurde im zweiten Teil die geltende Form des Massgeblichkeitsprinzips (§ 4) sowie die Handelsrechts- und Steuerrechtskonformität als deren Voraussetzungen (§ 5) analysiert. Es gilt nach geltendem Recht die formelle und umgekehrte Massgeblichkeit, sodass die konkreten Werte der Handelsbilanz für die Steuerbilanz massgebend werden, sofern sie mit den Rechnungslegungsnormen nach Art. 957 ff. OR vereinbar sind und keine abweichenden steuerrechtlichen Vorschriften vorliegen. Es konnte nachgewiesen werden, dass die umgekehrte Massgeblichkeit, die aufgrund des Verbuchungsprinzips verlangt, dass steuerliche Wertansätze für ihre Anerkennung in der Handelsbilanz nachvollzogen werden müssen, dabei nur im Rahmen des handelsrechtlichen Ermessensspielraums wirken kann (sog. faktische umgekehrte Massgeblichkeit). Eine rechtliche umgekehrte Massgeblichkeit mittels handelsrechtlichen Öffnungsklauseln, um steuerlich motivierte Wertansätze unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Zulässigkeit in der Handelsbilanz nachzuvollziehen und damit die Anwendung steuerlicher Wertansätze nicht an den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften scheitern zu lassen, kommt im revidierten Rechnungslegungsrecht nicht zur Anwendung. Die Untersuchung machte zwar deutlich, dass die handelsrechtlichen Normen zur Bildung von Willkürreserven in Art. 960a Abs. 4, Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR eine solche rechtliche Umkehrmassgeblichkeit anstreben. Da damit aber eine Deformierung der handelsrechtlichen Gewinnermittlung erfolgt, deren Modernisierung verhindert wird und dem gesetzgeberischen Willen widersprechen würde, sodass die Handelsbilanz nicht mehr die sicherste Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung wäre, vermögen die entsprechenden Artikel keine Bildung von handelsrechtlichen Willkürreserven im Rahmen der rechtlichen umgekehrten Massgeblichkeit zu rechtfertigen. Die entsprechenden Artikel sind de lege ferenda zu streichen. Steuerliche Wertansätze können in der Handelsbilanz lediglich innerhalb des handelsrechtlichen Ermessensspielraums anerkannt werden und bedürfen einer Prüfung ihrer Handelsrechtskonformität im Einzelfall, sofern keine ausdrückliche steuerrechtliche Grundlage eine Abweichung von der Handelsbilanz gestattet.

571 In § 5 konnte veranschaulicht werden, unter welchen Bedingungen Bilanzberichtigungen zwecks Handelskonformität und Bilanzkorrekturen zwecks Steuerrechtskonformität vorgenommen werden müssen. Für die Steuerrechtskonformität wurde anhand der steuergesetzlichen Korrekturvorschriften und

der Legitimierung des Massgeblichkeitsprinzips in der Lehre die Zweckkongruenz zwischen handels- und steuerlicher Gewinnermittlung untersucht, um damit das Erfordernis für Bilanzkorrekturen zu identifizieren. Der Diskurs verdeutlichte dabei einerseits, dass die als Generalklauseln ausgestalteten steuerlichen Korrektornormen der geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen und der nicht gutgeschriebenen Erträge (Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG) grundsätzlich eine enge Anlehnung an die Handelsbilanz vorsehen, die aufgrund einer Auslegung nach den verfassungsmässigen Besteuerungsprinzipien oder ausserfiskalischen Zielsetzungen in Einzelfällen durchbrochen werden. Andererseits liess die Legitimierung des Massgeblichkeitsprinzips erkennen, dass die Anknüpfung an die Handelsbilanz aus Überlegungen des Fiskus als stiller Teilhaber und der Einheit der Rechtsordnung über reine Praktikabilitätsaspekte hinausgeht, aber gleichzeitig bereits historisch steuerliche Korrekturvorschriften wegen einer periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit stets inhärenter Bestandteil der Anknüpfung an die handelsrechtliche Gewinnermittlung waren. Da sich damit weder aus der Auslegung der unmittelbaren Korrektornormen noch aus der Rechtfertigung des Massgeblichkeitsprinzips die Unterschiede zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung abschliessend ermitteln lassen, verlangt die Zulässigkeit der handelsrechtlichen Rechnungslegung für die Steuerbilanz grundsätzlich einer Überprüfung der handelsrechtlichen Bilanzierung mit den verfassungsmässigen Prinzipien der Besteuerung im Einzelnen auf Ebene der konkreten Bilanzierung (Objektebene).

3. Teil

Im dritten Teil wurde im Zuge der Anwendung der revidierten Rechnungslegungsnormen die Konformität der handelsrechtlichen Bilanzierung nach der Abkoppelungsthese mit einer gesetzesmässigen, gleichmässigen und periodengerechten Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geprüft. Dabei wurde in einem ersten Schritt die Periodisierung durch das Realisations- und Imparitätsprinzip aus Sicht der steuerlichen Gewinnermittlung gewürdigt (§ 6), bevor anschliessend die Auswirkungen für die Aktivseite (§ 7) und Passivseite (§ 8) abgehandelt wurden. 572

In Bezug auf das handelsrechtliche Realisations- und Imparitätsprinzip als Ausfluss des Vorsichtsprinzips konnte in § 6 dokumentiert werden, dass diese Regeln steuerrechtlich ebenfalls massgeblich sein müssen. Aus Gründen der Objektivierung, Liquidität und der Substanzerhaltung muss für das Steuerrecht der Realisationszeitpunkt von Erträgen an einen festen durchsetzbaren Rechtsanspruch geknüpft und das Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip massgebend werden, sodass nur in Ausnahmefällen auf Basis einer ausdrücklichen steuergesetzlichen Grundlage zur Schliessung von Besteuerungslücken abgewichen werden darf. Für das Imparitätsprinzip und seine Unterprinzipien des Niederstwert- und Rückstellungsprinzips konnte bewie- 573

sen werden, dass für eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unsicheres und zweifelhaftes Vermögen nicht Grundlage der Besteuerung darstellen kann, sodass Verluste und Risiken steuerrechtlich bereits bei ihrer Entstehung und nicht erst bei der Realisierung in Betracht gezogen werden müssen. Sodann fehlt es in der geltenden Steuerrechtsordnung an einem unbefristeten Verlustvortrag und einem Verlustrücktrag als zwingende Voraussetzung für eine Gleichbehandlung von Aufwendungen und Erträgen. Für den bilanziellen Vermögensstandgewinn stellen eingetretene Wertverluste und drohende Verpflichtungen wirtschaftliche Lasten dar, die für eine periodengerechte Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit systemimmanent sind. Folglich existiert wegen der umfassenden Geltung des Realisations- und Imparitätsprinzips für die steuerliche Gewinnermittlung kein eigenständiges steuerrechtliches Periodizitätsprinzip. Diese Regeln werden lediglich im Rahmen der steuergesetzlichen Beschränkung der Verlustverrechnung einerseits und im Grundsatz von Treu und Glauben andererseits begrenzt.

- 574 Im Rahmen von § 7 wurde die Konformität zwischen Handels- und Steuerbilanz für den Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten eingehend betrachtet. Die Untersuchung offenbarte, dass die neu geschaffenen, handelsrechtlichen Ansatzkriterien für Vermögenswerte im Wesentlichen mit den Anforderungen einer gesetzesmässigen, gleichmässigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit übereinstimmen. Folglich werden die handelsrechtliche Aktivierungspflicht und das Aktivierungsverbot auch für die steuerliche Gewinnermittlung massgebend. Für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte muss dabei handels- und steuerrechtlich ein Aktivierungsverbot gelten. Des Weiteren liess sich erkennen, dass die handelsrechtliche Verankerung des Einzelbewertungsprinzips mit der steuerlichen Gewinnermittlung übereinstimmt. Eine Gruppenbewertung kann nur für das Umlaufvermögen infrage kommen, währenddessen für das Anlagevermögen insbesondere für Beteiligungen und Liegenschaften stets eine Einzelbewertung gefordert werden muss. Für die Folgebewertung zeigte sich, dass infolge begrifflicher Uneinheitlichkeit die handelsrechtlichen Abschreibungen steuerrechtlich den ordentlichen Abschreibungen und die handelsrechtlichen Wertberichtigungen den steuerlichen Wertberichtigungen und ausserordentlichen Abschreibungen entsprechen, ohne dass sich hieraus konkrete Auswirkungen ergeben. Dabei besteht für ordentliche Abschreibungen zur Abbildung von alterungs- und nutzungsbedingten Wertverlusten zwischen Handels- und Steuerbilanz eine hohe Konformität. Ausnahmen bilden die steuerliche Nachholung von bewusst unterlassenen Abschreibungen sowie die steuerliche Sofortabschreibung. Die Untersuchung wies nach, dass diese steuervergünstigenden Massnahmen handelsrechtswidrig sind und deshalb im Rahmen der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit nicht in der Handelsbilanz nachvollzogen werden können. Für die steuerliche Zulässigkeit der kantonalen Sofor-

tabschreibungsverfahren bedarf es deshalb einer ausdrücklichen steuergesetzlichen Grundlage, weil die Anlehnung an die Handelsbilanz entfällt, sofern zur Steuerrechtskonformität auf Basis einer Gesetzesgrundlage abgewichen werden kann. In Bezug auf Wertberichtigungen als anderweitige ausserordentliche Wertverluste besteht infolge des Niederstwertprinzips für beide rechtlichen Teilordnungen die Notwendigkeit der Prüfung der Werthaltigkeit von Vermögenswerten. Als Unterschied zur handelsrechtlichen Rechnungslegung kennt das Unternehmenssteuerrecht gemäss Art. 29 Abs. 2 bzw. Art. 63 Abs. 2 DBG ein beschränktes Wertaufholungsgebot für steuerliche Wertberichtigungen als Teil der Rückstellungen. Diese Wertaufholungspflicht muss *de lege ferenda* zum einen steuergesetzlich auf ausserordentliche Abschreibungen ausgedehnt und zum anderen handelsrechtlich verankert werden, um eine konsequente Umsetzung einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der Abkoppelungsthese zu erlauben. Die Untersuchung verdeutlicht weiter, dass das Warendrittel nicht und das Pauschaldelkredere nur in begrenztem Umfang mit einer handelsrechtskonformen Rechnungslegung und damit der faktischen umgekehrten Massgeblichkeit vereinbar sind. Wegen der ausdrücklichen steuergesetzlichen Grundlage scheint ihre steuerliche Zulässigkeit in der Steuerbilanz allerdings weiterhin gegeben. Im Gegenzug kann die handelsrechtliche Schwankungsreserve gemäss Art. 960b Abs. 2 OR steuerrechtlich lediglich mit ausserfiskalischen Zielsetzungen und keiner Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerechtfertigt werden. Da sie gleichzeitig mit der Abkoppelungsthese nicht vereinbar ist, sollte sie *de lege ferenda* wieder gestrichen werden.

In § 8 wurde die Vereinbarkeit des revidierten Rechnungslegungsrechts mit der steuerlichen Gewinnermittlung für den Ansatz und die Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen sowie die Behandlung von eigenen Kapitalanteilen geprüft. Betreffend Ansatz von Verbindlichkeiten konnte eine weitgehende Konformität festgestellt werden, sodass handelsrechtliche Passivierungspflichten und Passivierungsverbote steuerrechtlich ebenfalls massgeblich sind. Für Rückstellungen gilt es zwischen steuerlichen Rückstellungen als tatsächliche Fremdkapitalpositionen und Rückstellungen aus ausserfiskalischen Nebenzwecken zu unterscheiden. Im ersten Fall helfen die handelsrechtlichen Ansatzkriterien, den steuerlichen Rückstellungsbegriff für unbestimmte Verpflichtungen gemäss Art. 29 Abs. 1 Bst. a bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. a DBG zu konkretisieren. Im zweiten Fall liess sich erkennen, dass steuerliche Rückstellungen teilweise keinen Fremdkapitalcharakter aufweisen, sondern zu wirtschaftspolitischen Steuervergünstigungen führen. Diese werden entweder unter Art. 29 Abs. 1 Bst. c bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c DBG subsumiert oder verfügen wie die Rückstellungen für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge oder die Ersatzbeschaffungsrückstellung über eine explizite steuergesetzliche Grundlage. Es konnte aufgezeigt werden, dass diese Formen von Rückstellungen i.d.R. handelsrechtswidrig sind, weil sie

575

der Bildung von Willkürreserven oder Aufwandsrückstellungen entsprechen und deshalb im Rahmen der faktischen Umkehrmassgeblichkeit nicht berücksichtigt werden können. Da diese Rückstellungen zur Erfüllung ausserfiskalischer Nebenzwecke auf einer steuergesetzlichen Grundlage beruhen, sollte ihre steuerliche Anerkennung grundsätzlich ohne handelsrechtliche Verbuchung zulässig sein. Für die Bewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen besteht weitgehend Konformität. Handelsrechtlich muss de lege ferenda zur konsequenten Umsetzung der Abkoppelungsthese eine Wertaufholungspflicht für Rückstellungen normiert werden. Abschliessend demonstrierte die Untersuchung, dass die durch das revidierte Rechnungslegungsrecht geänderte Bilanzierung des Erwerbs eigener Kapitalanteile sich auf die steuerliche Gewinnermittlung auswirkt. Eigene Kapitalanteile werden handelsrechtlich nicht mehr aktiviert und gleichzeitig in einer gesonderten (Eigenkapital-)Reserve ausgewiesen, sondern nur noch als Minus- bzw. Korrekturposten vom Eigenkapital abgezogen. Diese Methodik, die den Rückkauf und die Wiederveräusserung eigener Kapitalanteile nach einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Kapitalherabsetzungs- und Kapitalerhöhungsvorgang erfasst, ist steuerrechtskonform, weil sie einerseits mit der Konzeption der steuerrechtlichen Teilliquidation übereinstimmt und sich andererseits weder aus Art. 4a VstG noch durch die steuerlichen Gewinnermittlungsregeln eine unterschiedliche Bilanzierung rechtfertigen lässt. Als Resultat des handels- und steuerlichen Aktivierungsverbots für eigene Kapitalanteile erfolgt im Vergleich zum alten Recht keine Folgebewertung mehr, eine allfällige Wiederveräusserung wirkt sich grundsätzlich erfolgsneutral aus und das steuerbare Kapital wird im Umfang des Minuspostens reduziert. Die Steuerneutralität des revidierten Rechnungslegungsrechts wird in diesem Zusammenhang nicht gewahrt.

4. Teil

- 576 Im vierten und letzten Teil wurde im Rahmen einer Schlussbetrachtung die Zukunft des Massgeblichkeitsprinzips betrachtet (§ 9) und die Ergebnisse zusammengefasst (§ 10). Die Auseinandersetzung und ihre Ergebnisse veranschaulichten, dass die formelle und umgekehrte Massgeblichkeit zukünftig sachgerecht erscheint, weil auf Ebene der konkreten Bilanzierung eine hohe Konformität zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung herrscht. Voraussetzung ist eine Aufrechterhaltung der Abkoppelungsthese, eine Auslegung der steuerlichen Korrekturvorschriften nach Sinn und Zweck sowie gewisser gesetzlicher Handlungsbedarfe. Dieses Resultat überzeugt einerseits sachlich und ist andererseits dem Umstand geschuldet, dass bisher keine in der Praxis umgesetzte, alternative Gewinnermittlungsmethoden existieren, die die formelle und umgekehrte Massgeblichkeit zu ersetzen vermögen.

Sachregister

Die angegebenen Funstellen verweisen auf die Randziffern.

A

Abkoppelungsthese 34 ff., 48 ff., 60, 197, 247 ff., 549 ff.

Abschluss in Fremdwährung 24, 44, 210 ff.

Abschreibungen

– Begriff

– handelsrechtlich 327 f., 336 f.

– steuerrechtlich 332 f., 336 f.

– Nachholung 344 ff.

– Sofortabschreibungen *siehe dort*

– Verfahren 339 ff.

– zur Sicherung des dauernden Gedeihens 78, 155 ff.

Adressaten

– Handelsbilanz 12, 20

– Steuerbilanz 126

Aktiven mit beobachtbarem Marktwert *siehe Vermögenswert, mit beobachtbarem Marktwert*

Aktiven mit Börsenkurs *siehe Vermögenswert, mit beobachtbarem Marktwert*

Aktivierungs-

– pflicht

– handelsrechtlich 257, 294, 405, 427

– steuerrechtlich 300, 405, 443

– verbot

– handelsrechtlich 291, 293, 294, 501, 528

– steuerrechtlich 305, 405, 539

– wahlrecht

– handelsrechtlich 290, 294

– steuerrechtlich 301 f.

Allgemeinheit der Besteuerung 94

Anerkannte Rechnungslegungsstandards *siehe International anerkannte Rechnungslegungsstandards*

Anhang 12, 25, 35, 37 ff., 46 ff., 71, 169, 190, 247, 255 f., 259, 380, 394, 398, 413, 416, 420, 476, 503, 505

Anlagevermögen 78, 257, 295, 315 ff., 329, 331, 336, 339, 343, 349 f., 364, 371, 373, 492 f.

Anschaffungs- und Herstellungskostenprinzip 27, 53, 61, 251, 257 f., 259, 265, 318 f., 326, 327 ff., 348, 367, 378

Aufrechnung *siehe Bilanzkorrektur*

Aufwandsrückstellung 424, 427, 428, 443, 446, 460, 464, 468 f.

Aufwendungen

– Begriff 200 ff.,

– geschäftsmässig begründete Aufwendungen 203 ff.

Aufwertungsgewinne 115, 220, 223, 540, *siehe auch Realisation steuerrechtlich*

Ausserfiskalische Nebenzwecke

128 ff., 163, 206 ff., 217, 236, 246

ausserordentliche Abschreibungen *siehe Abschreibungen Begriff steuerrechtlich*

B

Bestechungsgelder 207

Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

– Begriff 96 f., 263 ff., 274, 298,

– objektives Nettoprinzip 101 f., 111, 120

– Periodizitätsprinzip *siehe dort*

– Totalgewinnprinzip *siehe dort*

Besteuerung von

– Kapitalunternehmen 100, 112, 115 ff.

– Personenunternehmen 100, 112, 120 ff.

Beteiligungen 258, 262, 315 ff., 321, 371 ff.

Bilanzänderung 191 ff.,

Bilanzanpassung *siehe Bilanzkorrektur*

Bilanzberichtigung 185 ff., 434, 534

Bilanzierungshilfen 283, 305

Bilanzkorrektur

- Begriff 178, 194 ff., 217
- geschäftsmässig begründete Aufwendungen *siehe dort*
- nicht gutgeschriebene Erträge, Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne
 - Begriff 115, 218 ff., 540
 - Handelsrechts- und Steuerrechtskonformität 222 ff.

BilMoG 34

Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht 121 ff.

Buchmässigkeit *siehe Verbuchungsprinzip*

Bussen und Verwaltungssanktionen mit pönalem Charakter 208, 552

C

Cashflow-Steuer 564 f.

D

Delkredere *siehe Pauschaldekredere*
drohende Verluste aus schwebenden
Geschäften 411, 417, 440

E

Eigene Kapitalanteile

- Erwerb
 - altes Rechnungslegungsrecht 491 ff.
 - revidiertes Rechnungslegungsrecht 500 ff.
 - steuerliche Gewinnermittlung 513 ff., 525 ff.
- Folgebewertung
 - altes Rechnungslegungsrecht 494 f.
 - revidiertes Rechnungslegungsrecht 504
 - steuerliche Gewinnermittlung 519 f., 528
- Höhe Eigenkapital 523 f., 532
- Kapitalherabsetzung 497, 507

– Veräusserung

- altes Rechnungslegungsrecht 496 f.
- revidiertes Rechnungslegungsrecht 505 f.
- steuerliche Gewinnermittlung 521 f., 529 ff.

Eigenkapital

- Begriff 16 f.
- Eigene Kapitalanteile *siehe Eigene Kapitalanteile, Höhe Eigenkapital*

Einheitlichkeit des Gewinnbegriffes 113 f.

Einheitsbilanz 114, 138, 141, 175

Einkommenssteuer 120 ff.

Einzelbewertungsprinzip

- Beteiligungen und Liegenschaften 315 ff., 321 ff.
- für Verbindlichkeiten 471 ff.
- Gleichartigkeit und Üblichkeit 310 ff., 325, 364, 394
- Handelsrechtskonformität 314 ff.
- Steuerrechtskonformität 320 ff.

Ersatzbeschaffungsrückstellung *siehe Rückstellung, für Ersatzbeschaffung*

Ertragsrealisation bei langfristigen Fertigungsaufträgen 253 ff., 264

EU 562 f.

Eventualverbindlichkeit 44, 413 f., 418, 420, 431, 544

F

fair presentation *siehe International anerkannte Rechnungslegungsstandards*

Fiskalzweck 124 ff., 163, 166, 452

Fremdkapital *siehe Verbindlichkeit*

Funktionale Währung *siehe Abschluss in Fremdwährung*

G

Genehmigung der Jahresrechnung 182 f., 192 f.

Generalversammlung 72, 479

Geschäftsmässig begründete Aufwendungen *siehe Aufwendungen*

GKKB 562 f.

Gläubigerschutz 16, 32, 35, 73, 249 f.,
252, 271, 317
Gleichmässigkeit der Besteuerung 95
GoB *siehe Grundsätze ordnungsmässiger
Buchführung*
Goodwill 283, 289, 291, 300, 305,
GoR *siehe Grundsätze ordnungsmässiger
Rechnungslegung*
Grundsätze ordnungsmässiger Buchfüh-
rung
– Begriff 123, 134, 137, 140, 289
– Nachprüfbarkeit 286
– wahrheitsgetreue Erfassung von
Vermögenswerten 286
Grundsätze ordnungsmässiger
Rechnungslegung
– Rechtsnatur 50 f.
– Systematik 52 ff.
Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und
Organisationskosten *siehe Bilan-
zierungshilfen*
Gruppenbewertung 308 ff., 388, 394,
472 f., *siehe auch Einzelbe-
wertungsprinzip*

H

HGB 34, 46

I

Immaterielle Vermögenswerte *siehe
Vermögenswert, immaterielle Ver-
mögenswerte*
Impairment *siehe Werthal-
tigkeitsprüfung*
Imparitätsprinzip
– Begriff 53, 210, 269 ff., 313, 330,
362, 368 f., 380 f., 399, 411, 430,
479 ff., 494
– Kritik 271 ff.
– Steuerrechtskonformität 274 ff.
Integrationslehre 98 f.
International anerkannte Rechnungsle-
gungsstandards
– Auslegungshilfe
– handelsrechtliche Gewinner-
mittlung 54 ff., 281

– steuerrechtliche Gewinnermittlung
243 ff.
– fair presentation 1 f., 6, 35, 40, 70,
161, 293, 313, 400, 551
– Standards
– IFRS 1, 24, 44 f., 54 ff., 211 f.,
243 ff., 291 f., 419 f.
– Swiss GAAP FER 24, 45, 54 ff.,
243 ff., 291, 397
– US GAAP 1
– true and fair view 1 f., 6, 34, 37, 161,
243, 293, 313, 400, 551

K

Kapitaleinlagereserven 511, 514, 527,
530 f.
Kapitalsteuer 523 f., 532, 542
Kapitalverlust 17, 86 f., 179, 223, 381
KMU 2, 73, 175, 455, 566
Konzernabschluss 54, 72, 90, 247
Konzernbesteuerung 562 f.
Kostenwertprinzip *siehe Anschaffungs-
und Herstellungskostenprinzip*

L

Lagebericht 35, 37, 52, 90, 247
Langfristige Fertigungsaufträge *siehe
Ertragsrealisation bei langfristigen
Fertigungsaufträgen*
Leasing 285
Legalitätsprinzip 92 f., 110, 121, 132,
185, 221, 374, 446
Liegenschaften 315 f., 321 f.

M

Massgeblichkeitsprinzip
– formelle
– Begriff 137 ff., 147, 173, 304,
403, 432, 533, 559 f.
– Verhältnis zum materiellen Mass-
geblichkeitsprinzip 140 f.
– Legitimation
– Einheit der Rechtsordnung 171,
235 ff., 238 f.
– Praktikabilität 226 ff., 561

- Teilhaberthese 229 ff., 235, 238
 - materielle 134 ff., 140 f., 146 f., 162, 171, 174, 560
 - Nachträgliche 178 f.
 - Schutzwirkung 169 ff.
 - umgekehrte
 - Begriff 142 ff., 165, 550
 - faktische 144, 154, 165 ff., 347, 359, 435, 450, 468, 486, 545
 - Kritik 159 ff.
 - rechtliche 145, 155 ff., 165 ff., 359, 470,
 - Verhältnis zum materiellen und formellen Massgeblichkeit 146 f.
- matching principle *siehe sachliche und zeitliche Abgrenzung*

N

- Nennwertprinzip 475 ff.
- Nicht gutgeschriebene Erträge, Kapitalaufwertungs- und Liquidationsgewinne *siehe Bilanzkorrektur*
- Niederstwertprinzip 79, 269, 272, 275, 330, 362 ff., 385 f., 389, 397, 399, 556
- Nominalwertprinzip 53, 59, 61, 67, 125, 267, 351, 356

O

- Objektivierungsprinzip 17, 40, 51, 252, 264, 298, 299
- Offensichtlichkeitsdoktrin 187 f.
- Opting-out *siehe Revisionsstelle / Revisionspflicht*

P

- Passivierungs-
- pflicht
 - handelsrechtlich 423, 426, 430 f., 459, 464, 467 f.
 - steuerrechtlich 434, 436, 446, 449, 488
 - verbot 430
 - wahlrecht
 - handelsrechtlich 431, 469 f.

- steuerrechtlich 436, 451 ff., 469
- Patentbox 129
- Pauschaldeckredere
- als ausserfiskalische Zielsetzung 392 f.
 - Begriff 335, 391, 402
 - Handelsrechtskonformität 394 f.
- Percentage of Completion *siehe Ertragsrealisation bei langfristigen Fertigungsaufträgen*
- periodenfremde Aufwendungen *siehe Nachholung von Wertberichtigungen*
- Periodenfremde Rückstellungen *siehe Nachholung von Rückstellungen*
- Periodizitätsprinzip 3, 101, 105 f., 126, 163, 200, 213 ff., 382 ff., 401, 488
- Praktikabilität 93, 107 f., 123 f., 141, 175, 323, 343, 361, 387, 401, 455, 473, 561

R

- Realisation
- handelsrechtliche *siehe Realisationsprinzip*
 - steuerrechtliche
 - buchmässige 220, 222
 - echte 218 f., 222
 - steuersystematische 126, 163, 221, 223, 225,
- Realisationsprinzip
- Begriff 19, 51, 223, 231, 251 ff., 279, 288, 293, 317, 321 ff., 348, 366, 399, 459, 475, 540, 552
 - Steuerrechtskonformität 263 ff., 369
- Realwertprinzip 267, 351
- Rechnungsabgrenzungsposten 24
- Rechnungslegung
- Gliederung 25, 35, 37 f., 49, 52, 75, 90, 203, 247, 308, 498 f.
 - Zwecke
 - Ausschüttungsbemessungsfunktion 16, *siehe auch Rechnungslegung Zwecke, Kapitalerhaltungsfunktion*
 - Dokumentationsfunktion 14, 80
 - Führungsinstrument 14, 21, 28

- Informationsfunktion 4, 13 f., 21 ff., 30 f., 46, 48 f., 70 ff., 247, 255, 292 f., 368, 400, 425, 477, 480 f., 503
 - Kapitalerhaltungsfunktion 6, 13, 16 ff., 31 f., 45 ff., 52 ff., 73, 190, 252, 282, 292, 311, 399, 425, 481, 503, 551, 558, 566
 - Rechenschaftsfunktion 13, 20 ff., *siehe auch Rechnungslegung, Zwecke, Informationsfunktion*
- Reinvermögenszugangstheorie 100, 120, 124, 274
- Revisionsstelle / Revisionspflicht
- Opting out 182, 189
 - Prüfung 2, 182, 189, 192 f.
- Rücklagen 68, 129, 334, 412, 452, 466, 467 f., 545
- Rückstellung
- Abgrenzung zur Verbindlichkeit 410 f., 414
 - Folgebewertung
 - Handelsrechtlich 479 ff.
 - Steuerrechtlich 483 ff.
 - für Ersatzbeschaffung
 - Begriff 219, 224, 439, 456 ff.,
 - Handelsrechtskonformität 459 f.
 - für Garantieverpflichtung 426, 473
 - für Grossreparaturen
 - Begriff 443, 462 f., 465
 - Handelsrechtskonformität 427, 464
 - für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge
 - Begriff 439, 452 f., 455, 467
 - Handelsrechtskonformität 453
 - für Restrukturierung 428, 443, 466 ff.
 - für Sanierung von Sachanlagen 427, 431, 460, 464,
 - handelsrechtliche 25, 44, 53, 411, 415 ff.,
 - Handelsrechts- und Steuerrechtskonformität 444 ff.
 - im engeren Sinne 414, 424, 428 f., 468
 - im weiteren Sinne 76, 411, 414 f., 423 ff., 469
- Nachholung 487 ff.
 - Steuerrechtlich 432 ff.
 - zur Sicherung des dauernden Gedeihens 76, 423 f.
- S**
- Sachliche und zeitliche Abgrenzung 24, 53, 74 f.
- Saldo der Erfolgsrechnung 115, 119, 127, 148, 150, 211
- Saliderungs- und Verrechnungsverbot 74 f., 307, 481,
- Schwankungsreserve
- Funktionsweise 396 ff.
 - Handelsrechtskonformität 399 ff.
 - Steuerrechtskonformität 401 ff.
- Selbständige Erwerbstätigkeit *siehe Besteuerung von Personenunternehmen*
- Separationstheorie 98 f.
- Sicherung des dauernden Gedeihens
- Abschreibungen *siehe* Abschreibungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens
 - Begriff 68 ff., *siehe auch stille Reserven Willkürreserven*
 - Kritik 84 ff., 155 ff.
 - Rückstellungen *siehe Rückstellung zur Sicherung des dauernden Gedeihens*
 - Wertberichtigungen *siehe Wertberichtigungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens*
- Sofortabschreibung
- Begriff 349 ff., 360 f., 564
 - Handelsrechtskonformität 356 ff.
- STAF 129
- Stetigkeitsprinzip 27, 74 f., 79, 179, 357, 397, 422,
- Steuerneutralität 2, 4 f., 15, 31, 37, 69, 119, 157, 161 f., 358, 360 f., 372, 389, 402 f., 533
- StGB 207, 381
- Stichtagsprinzip 192, 306
- Stille Reserven
- Anhang 39, 71, 73

– Arten

- Willkürreserven 31, 62 ff., 70 ff., 106, 156, 159 ff., 204, 243, 249, 270, 294, 359, 392, 398, 418, 423, 426, 428, 435, 453 f., 459, 468, 481, 468, 550 f., *siehe auch Sicherung des dauernden Gedeihens, Wiederbeschaffungsreserven*
- Zwangsreserven 59 ff., 258, 266, 495

– Begriff 58

T

Teilgewinnrealisierung *siehe Ertragsrealisation bei langfristigen Fertigungsaufträgen*

Teilhaberthese *siehe Massgeblichkeitsprinzip, Legitimation, Teilhaberthese*

Teilliquidation, steuerrechtlich 508 ff., 525 ff., 535

Totalgewinnprinzip 103 f., 126, 199, 215, 236, 268, 277 f., 352, 382, 386, 392, 401, 488

Treu und Glauben 109 f., 115, 152, 191, 384, 390, 455, 489

true and fair view *siehe International anerkannte Rechnungslegungsstandards*

Ü

Überschuldung 17, 86 f., 381

U

Umlaufvermögen 251, 260, 287, 309, 314, 324, 329, 331, 335, 336, 364, 371, 373, 377, 402, 404, 406 f., 442, 492, 495,

Umrechnungsdifferenzen *siehe Abschluss in Fremdwährung*

Umstrukturierungen 124, 219, 224 f., 428, 467

Unternehmensfortführung 27, 51, 284, 418

UStR I 371, 510

UStR II 458

V

Verbindlichkeit

– Ansatzkriterien

- Ereignis aus der Vergangenheit 415 f.
 - Mittelabfluss in künftigen Jahren 417
 - Verlässliche Schätzung 422
 - Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses 418 ff.
- Begriff 410, 414, 415 ff.

– fiktiv 62, 64, 76 f., 431, 454, 481

Vierstufensystem 414, 432

Verbuchungsprinzip 138 f., 142, 150 ff., 160, 168, 173, 194, 232, 390, 434, 436, 455, 461, 470

Verlässlichkeitsprinzip 24, 64, 74, 79, 250, 264, 289, 311, 313, 345, 357, 389, 394, 400, 422, 454, 476, 481

Verlustverrechnung 104, 224, 268, 273, 277 f., 280, 303, 344, 384, 489

Verlustvortrag und -rücktrag *siehe Verlustverrechnung*

Vermögensstandgewinn 100 ff., 113, 116 f., 120 ff., 125 ff., 148, 223, 275 f., 297 f., 433, 444, 452, 466, 538 f., 541, 564 f.

Vermögenswert

– Ansatzkriterien

- Ereignis aus der Vergangenheit 286, 297
- Verfügungsmacht 284 f., 298
- Verlässliche Schätzung 289, 298
- Wahrscheinlicher Nutzenzufluss 287 f., 297

– Begriff 281 ff., 295

– mit beobachtbarem Marktwert 26, 179, 258, 259 ff., 396

– selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte

- handelsrechtliche Gewinnermittlung 290 ff.

- steuerliche Gewinnermittlung 303 ff.

Verrechnungssteuer 508, 510 ff., 535 ff.

Verrechnungsverbot *siehe Saldierungs- und Verrechnungsverbot*

- VE-RRG 1 f., 155
 Verschmelzungsthese 40 ff., 47 ff.
 Verwaltungsrat 21, 72, 87, 190
 Vollständigkeitsprinzip 64, 74, 294,
 340, 357, 431, 479, 481
 Vorrangthese 29 ff., 47
 Vorräte 251, 262, 287, 308, 314, 320,
 335, 362, 385 ff., 406
 Vorsichtsprinzip
 – handelsrechtliche 18 f., 31, 37, 42,
 52 f., 60, 73, 179, 252, 262, 270, 313,
 318, 344, 358, 396, 420, 431, 454,
 461, 480 f., 503
 – steuerrechtliche 249 f., 369

W

- Warendrittel
 – als ausserfiskalische Zielsetzung
 386 f.
 – Begriff 385
 – Handelsrechtskonformität 388 f.
 Wertaufholungsgebot
 – Handelsrechtskonformität 368, 370,
 375 ff.
 Wertaufholungsgebot
 – Begriff 366 f.
 – im Steuerrecht 369, 371 ff.
 Wertberichtigungen
 – Begriff

- handelsrechtlich 329 ff., 336 f.
 – steuerrechtlich 334 f., 336 f.
 – Wertaufholungsgebot *siehe dort*
 – Werthaltigkeitsprüfung *siehe dort*
 – zur Sicherung des dauernden Gedei-
 hens 78, 155 ff.
 Werthaltigkeitsprüfung
 – Verbindlichkeiten und Rückstellun-
 gen 483 ff.
 – Vermögenswerte 362 ff.
 Wesentlichkeitsprinzip 71, 188, 310,
 320, 344, 406
 Wiederbeschaffungsreserven
 – Begriff 65 ff., 78, 329, 459
 – Kritik 82 f.
 Willkürreserven *siehe stille Reserven,*
Arten
 Wirtschaftliche Betrachtungsweise 22,
 51, 449

Z

- Zwangsreserven *siehe stille Reserven,*
Arten
 Zwecke der steuerlichen Gewinner-
 mittlung
 – periodengerechte Besteuerung
 128 ff., *siehe auch Fiskalzweck*
 – wirtschafts-, sozial- und standartpoli-
 tische 124 ff., 206 ff., 550, 552

