

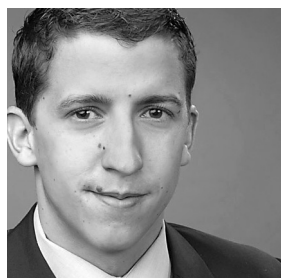
Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung

Die steuerliche Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard vor dem Hintergrund des neuen Rechnungslegungsrechts

Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek/Peter Hongler, MLaw



*Prof. Dr. iur. Madeleine Simonek, Fürsprecherin, dipl. Steuerexpertin, Professorin für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht an der Universität Zürich, Konsulentin bei Schellenberg Wittmer, Zürich
madeleine.simonek@rwi.uzh.ch*



*Peter Hongler, MLaw, Doktorand an der Universität Zürich, z. Zt. Wirtschaftsuniversität Wien
peterhongler@hotmail.com*

Inhalt

1	Einleitung	263	4.3	Ausgewählte Gewinnermittlungsprinzipien.	271
1.1	Problemstellung und Übersicht	263	4.3.1	Realisationsprinzip.	271
1.2	Massgeblichkeitsprinzip.	264	4.3.2	Imparitätsprinzip.	273
			4.3.3	Aktivierungsgrundsätze	274
2	Neues Rechnungslegungsrecht	265	5	Eignung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard für Steuerzwecke	275
2.1	Entwicklungsschritte	265	5.1	Vorbemerkungen	275
2.2	Parlamentarische Beratungen	265	5.2	Ausgewählte Bilanzierungsgrundsätze	275
2.3	Zielsetzung des neuen Rechnungslegungsrechts	266	5.2.1	Realisationsprinzip.	275
2.4	Art. 962 Abs. 1 E-OR	266	5.2.2	Imparitätsprinzip.	276
			5.2.3	Aktivierungsgrundsätze	276
3	Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard, insbesondere nach den IFRS	267	5.3	Fazit	276
3.1	Vorgehensweise	267	6	Schlusswort	277
3.2	Zielsetzung.	267		Literatur	277
3.3	Grundprämissen	267		Berichte, Dokumente	279
3.4	Qualitative Anforderungen	268		Rechtsquellen	279
3.5	Bewertungsgrundsätze	269		Materialien	279
3.6	Aktivierungsgrundsätze	269			
4	Ziel und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung	269			
4.1	Vorbemerkungen	269			
4.2	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens	270			

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Übersicht

Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher und steuerlicher Gewinnermittlung ist seit Jahren ein viel diskutiertes Thema. Trotz des in der Schweiz fest verankerten Massgeblichkeitsprinzips ist dabei weitgehend unbestritten, dass die handelsrechtliche und steuerliche Gewinnermittlung nicht identische Ziele verfolgen und der handelsrechtliche Gewinnausweis für Steuerzwecke korrigiert werden muss. Verschiedentlich ist dabei in der Literatur zu lesen, dass die Zweckdifferenz zwischen Handels- und Steuerbilanz bei einer Einschränkung oder einem Verbot der Bildung stiller Reserven reduziert, wenn nicht aufgehoben würde¹ und eine Rechnungslegung nach true and fair view den steuerrechtlichen Bedürfnissen besser entspräche².

Das neue Rechnungslegungsrecht, das sich zur Zeit in der parlamentarischen Beratung befindet, sieht in Art. 962 Abs. 1 E-OR die Möglichkeit vor, dass ein Unternehmen seinen Abschluss nur nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen kann, der in diesem Fall auch für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns gelten soll. Dieser Vorschlag wirft eine Vielzahl von Fragen auf. So stellen sich durch die Wahlmöglichkeit, die den Unternehmen gewährt werden soll, Probleme hinsichtlich einer rechtsgleichen und gleichmässigen Besteuerung der Steuerpflichtigen. Weiter ist fraglich, ob eine steuerliche Gewinnermittlung, die sich nach Rechnungslegungsnormen richtet, die von einer privaten Organisation erstellt werden und ständigen Änderungen unterworfen sind, mit dem Legalitätsprinzip in Einklang gebracht werden kann. Vorweg entscheidend ist aber, ob und inwieweit sich die anerkannten Rechnungslegungsstandards überhaupt für die steuerliche Gewinnermittlung eignen. Oder mit anderen Worten: ob bei einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard am Massgeblichkeitsprinzip festgehalten werden kann. Diese Frage ist nicht neu. Sie wurde in den letzten Jahren in Deutschland und Österreich ausgiebig untersucht³ und vereinzelt auch bereits in der Schweiz auf-

gegriffen⁴. Sie soll in diesem Beitrag aus grundsätzlicher Sicht, hauptsächlich unter dem Blickwinkel des Realisations- und Imparitätsprinzips, beurteilt werden. Besondere Usanzen der geltenden Steuerpraxis, die entweder aus praktischen oder ausserfiskalischen Gründen bestehen, und ihre Vereinbarkeit mit einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard sollen deshalb vorläufig ausser Acht bleiben.⁵

Ausgangspunkt der folgenden Untersuchungen müssen Ziel- und Zwecksetzung der unterschiedlichen Gewinnermittlungsvorschriften sein. Die Massgeblichkeit einer Jahresrechnung nach einem anerkannten Standard für die steuerliche Gewinnermittlung macht nur Sinn, wenn eine genügend grosse Schnittmenge zwischen diesen beiden Ordnungen gefunden werden kann. Nachfolgend ist deshalb zuerst ein Blick auf den Gesetzesentwurf zu einem neuen Rechnungslegungsrecht sowie Ziel und Zweck der handelsrechtlichen Gewinnermittlung zu werfen (Abschn. 2). Anschliessend sind die wichtigsten Normen einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard zu analysieren, wobei dafür hauptsächlich das auch in der Schweiz weit verbreitete⁶ IFRS-Regelwerk⁷, mit Nebenblick auf die FER, herangezogen wird (Abschn. 3). Daraufhin ist zu untersuchen, wie der steuerbare Gewinn eines Unternehmens richtigerweise ermittelt werden müsste. Im Zentrum dieses Abschnittes stehen vor allem das Realisations- und das Imparitätsprinzip wie auch der Aktivierungsbegriff (Abschn. 4). Gestützt darauf ist die Eingangsfrage zu beantworten, ob und ggf. in welcher Form am Massgeblichkeitsprinzip auch bei einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard festgehalten werden kann (Abschn. 5).

1 So etwa BEHNISCH, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, 24 Fn 13.

2 GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 573 f.; LOCHER, Art. 58 DBG N 4; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 112 f.

3 Hinzuweisen ist namentlich auf das von Herzig im Auftrag des Bundesministeriums für Finanzen erstattete Gutachten (HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung). Im Weiteren ist auch auf die ausführlichen Untersuchungen von MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, oder SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, hinzuweisen. In Österreich hat sich EBER-

HARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, eingehend damit beschäftigt.

4 GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 566 ff.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 392 ff.; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 111 ff.

5 Zu denken ist bspw. an den Warendrittel oder besondere Abschreibungsmethoden. Vgl. dazu GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 386 f.; DERS., Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 852 f.

6 Hierzu BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 3 f. Die weite Verbreitung in der Praxis hängt u. a. damit zusammen, dass die EG-Verordnung 1606/2002 vom 19.7.2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (V/EG 1606/2002) vorschreibt, dass alle Unternehmen in der EU, die am Kapitalmarkt auftreten, ihren Abschluss nach IFRS zu erstellen haben.

7 Mit IFRS (International Financial Reporting Standards) werden alle nach 2001 vom IASB (International Accounting Standards Board) erlassenen oder überarbeiteten Bestimmungen bezeichnet. Früher verabschiedete, aber weiterhin geltende Vorschriften werden mit IAS (International Accounting Standards) bezeichnet.

1.2 Massgeblichkeitsprinzip

Die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns folgt in der Schweiz traditionell dem Massgeblichkeitsprinzip. Der steuerbare Gewinn entspricht dem handelsrechtskonformen, in der handelsrechtlichen Jahresrechnung ausgewiesenen Gewinn, sofern keine steuerrechtlichen Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis erlauben.⁸ Die Massgeblichkeit ist infolge der Korrekturvorschriften somit nur eine prinzipielle und keine absolute.⁹ Unterschieden wird dabei zwischen der materiellen und formellen Massgeblichkeit. *Materielle* Massgeblichkeit bedeutet, dass die Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung – vorbehaltlich steuerrechtlicher Korrekturvorschriften – auch für die Bemessung des steuerbaren Gewinns gelten. Die *formelle* Massgeblichkeit besagt, dass nicht nur die Grundsätze als solche verbindlich sind, sondern dass die von den Unternehmen konkret gewählten handelsrechtskonformen Bilanzierungs- und Bewertungsansätze massgebend sind. Aus der formellen Massgeblichkeit fliesst schliesslich die *umgekehrte* Massgeblichkeit, indem steuerlich vorteilhafte Bilanzierungs- oder Bewertungsansätze nur beachtlich sind, wenn sie in der handelsrechtlichen Jahresrechnung entsprechend angewendet werden.¹⁰

In der Lehre wird seit Jahren die Frage diskutiert, ob am Massgeblichkeitsprinzip festgehalten werden soll. In der Schweiz fand die Diskussion mit dem VE-RRG (1998)¹¹ einen ersten Höhepunkt und wird seither sporadisch immer wieder aufgenommen. Die Hauptalternativen zum heutigen System liegen auf der Hand. Die steuerliche Gewinnermittlung könnte vollständig von der handelsrechtlichen Gewinnermittlung gelöst werden; es wäre demnach ein eigenständiges steuerliches Bilanzrecht zu

schaffen.^{12, 13} Als eine Art Mittelweg wird auch vorge schlagen, einzig an der materiellen Massgeblichkeit – kombiniert mit den notwendigen steuerrechtlichen Korrekturvorschriften – festzuhalten, die formelle Massgeblichkeit hingegen abzuschaffen.¹⁴ Bemerkenswert ist, dass Deutschland diesen Schritt im Rahmen des auf den 29.5.2009 in Kraft gesetzten Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG) bereits getan hat. Die umgekehrte (bzw. formelle) Massgeblichkeit wurde abgeschafft, so dass steuerliche Wahlrechte ausgeübt werden können, obwohl sie dem handelsrechtlichen Abschluss entgegenstehen.¹⁵ Gemäss dem neuen Wortlaut von § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG ist am Bilanzstichtag das Betriebsvermögen anzusetzen, «das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemässer Buchführung auszuweisen ist, es sei denn, im Rahmen der Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts wird oder wurde ein anderer Ansatz gewählt».

Unabhängig davon kann vorweg festgehalten werden, dass für die steuerliche Anknüpfung am handelsrechtlichen Ergebnis nach überwiegender schweizerischer¹⁶ wie deutscher¹⁷ Lehre vor allem Praktikabilitätsüberlegungen sprechen. Das Massgeblichkeitsprinzip erlaubt den Unternehmen, nur einen Abschluss zu erstellen, der

8 Statt vieler BRÜLSAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 11 f.; LOCHER, Art. 58 DBG N 2 ff.

9 GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, 324; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 76; DERS., Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 385 f.; LOCHER, Art. 58 DBG N 2.

10 Vgl. zum Ganzen u. v. BRÜLSAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 12; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 13 ff.; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, 324 f.; GLAUSER, Apports et impôts sur le bénéfice, 71 f.; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 386; LOCHER, Art. 58 DBG N 5 ff.

11 Vgl. dazu Abschn. 2.1, hinten.

12 In der Schweiz hat die Schaffung eines eigenständigen steuerrechtlichen Bilanzrechts bislang allerdings noch wenig Unterstützung gefunden; so GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 388.

13 Etliche Staaten kennen ein eigenständiges steuerrechtliches Gewinnermittlungsrecht, so namentlich die angelsächsischen Staaten, aber auch die Niederlande (vgl. dazu die Beiträge zu den Ordnungen in Grossbritannien, Frankreich, Österreich und den USA in SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 283 ff., 365 ff., 443 ff. und 571 ff.). Nach Schön, 6 ff., steht in verschiedenen dieser Staaten indes eine stärkere Bezugnahme der steuerrechtlichen Gewinnermittlung auf die handelsrechtliche Bilanzierung, namentlich die IFRS, in Diskussion.

14 So in der Schweiz GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 578 f.; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 96; DERS., Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 388. Ähnlich auch SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 115 f.

15 Vgl. hierzu WEHRHEIM/FROSS, Plädoyer für eine Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips, 1348 ff., oder auch WEBER-GRELLET, § 5 EStG N 26 ff.

16 Statt vieler BEHNISCH, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, 25; BRÜLSAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 14; LOCHER, Art. 58 DBG N 3; REICH, Steuerrecht, 348 f. N 62 ff.; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 11; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 109.

17 So u. a. BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2339; DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, 1335; TREISCH/MÜSSIG, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 109 f. Weitere Nachweise bei BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 123. Kritisch aber WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, 289.

sowohl für handelsrechtliche als auch steuerliche Zwecke verwendet werden kann. Eine zweifache Buchführung wird damit vermieden.¹⁸ Weiter wird das Massgeblichkeitsprinzip mit dem Postulat der Einheit der Rechtsordnung begründet.¹⁹ Das Steuerrecht soll nicht Wertansätze und Buchungen vorschreiben, die aus handelsrechtlicher Sicht unzulässig sind. Dem Massgeblichkeitsprinzip kommt demnach auch eine gewisse Schutzfunktion zu, einerseits zugunsten der Steuerpflichtigen, andererseits infolge der formellen Massgeblichkeit aber auch zugunsten der Steuerbehörden.²⁰

2 Neues Rechnungslegungsrecht

2.1 Entwicklungsschritte

Das schweizerische Rechnungslegungsrecht hat trotz zahlreicher Neuerungen und Entwicklungen auf internationaler Ebene in den letzten Jahren nur wenige Modifikationen erfahren.²¹ Zwar schickte der Bundesrat bereits 1998 einen ersten Vorentwurf zu einem neuen BG über die Rechnungslegung und Revision (VE-RRG [1998]) in die Vernehmlassung,²² das eine Rechnungslegung nach dem Prinzip der fair presentation vorschlug. Die Ergebnisse der Vernehmlassung waren indessen enttäuschend, und vor allem die Kritik an der ungenügenden Berücksichtigung der steuerlichen Konsequenzen einer fair presentation²³ führte dazu, dass der Revisionsprozess auf Eis gelegt wurde. Erst Ende 2005 kam wieder Bewegung

in die Angelegenheit, als das EJPD ein Vernehmlassungsverfahren zu einem neuen Aktien- und Rechnungslegungsrecht eröffnete.²⁴ Diesmal wurden die Revisionsbestimmungen ins OR integriert, und auf die Erarbeitung eines eigenen BG wurde verzichtet. Der Gesetzesentwurf²⁵ und die Botschaft²⁶ zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts wurden vom Bundesrat am 21.12.2007 veröffentlicht.²⁷

2.2 Parlamentarische Beratungen

Der Ständerat behandelte das neue Aktien- und Rechnungslegungsrecht in der Sommersession 2009 als Erstrat.²⁸ Um der «Abzocker-Initiative» rechtzeitig einen Gegenvorschlag entgegenstellen zu können, wurde das Rechnungslegungsrecht indes vom Aktienrecht getrennt²⁹ und kam erst in der Wintersession 2009 zur Beratung³⁰. Der Ständerat hat die Vorlage des Bundesrats nur in wenigen Punkten geändert. Zu nennen ist bspw. die Einführung des Postens «Steuern» in der Erfolgsrechnung.³¹ Keine Änderungen hat Art. 962 Abs. 1 E-OR erfahren. Von Interesse ist aber eine Bemerkung von SR Inderkum.³² Er machte in seinem Votum darauf aufmerksam, dass es problematisch sei, wenn ein Abschluss nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard als Grundlage für die Ausschüttungsbemessung diene. Die steuerliche Massgeblichkeit eines solchen Abschlusses könne zudem zu einer steuerwirksamen Erfassung von Erträgen führen, die noch nicht im Rahmen einer Veräusserung echt realisiert seien.³³ SR Inderkum stellte aber keine Anträge, sondern gab den Ball an den Nationalrat weiter.

Der Nationalrat nahm die Beratungen zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht in der Herbstsession 2010 auf, konnte sie aber nicht beenden und wird das Geschäft

18 Ausführlicher dazu BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 123 ff., wobei dieses Argument wegen der nicht nur von börsenkotierten Unternehmen zunehmend gewählten Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard, die zu einem fair presentation reporting zwingt, an Gewicht verloren hat.

19 BEHNISCH, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, 25; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 91 f.; LOCHER, Art. 58 DBG N 3; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 11; SPÖRI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 109. Kritisch in Deutschland allerdings SCHNEIDER, Abbau von Steuervergünstigungen durch Skalpierung der Massgeblichkeit und Verlustverrechnung als «Stärkung der Investitionskraft»?, 106; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, 290.

20 BEHNISCH, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, 25; BRÜLSAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 13 ff.; REICH, Steuerrecht, 350 f. N 66 f.; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 11; SPÖRI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 109. Für Deutschland u. v. HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 N 43 ff. mwN.

21 Vgl. Botschaft OR-Änderung, 1589 ff.

22 Vgl. auch Botschaft OR-Änderung, 1601 ff.

23 Vgl. dazu u. v. BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 27 ff.; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 63 ff.; NEUHAUS, Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, 11 ff.; SPÖRI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 105 ff.

24 BBl 2005, 7029.

25 BBl 2008, 1751 ff. Das gesamte Rechnungslegungsrecht ist als 32. Titel «Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung» in Art. 957 ff. in den Gesetzesentwurf aufgenommen worden.

26 BBl 2008, 1589 ff.

27 Zur Entstehung auch BUCHSER/DZAMKO, Von einem Etappenziel, sich scheidenden Geistern und einem blassen Stern am Steuerhimmel. Zwischenstand aus der Sicht des Steuerrechts bei der Revision der Rechnungslegungsvorschriften, 336 ff.

28 AB S 2009 - 9.6.2009 Nrn. 08.011/08.080, 601 ff.; 10.6.2009 Nr. 08.011, 643 ff.; 11.6.2009 Nr. 08.011, 699 ff.

29 Vgl. Medienmitteilung der RK-N – OR. Aktien- und Rechnungslegungsrecht (vom 26.6.2009), www.parlament.ch/d/mm/2009/Seiten/mm-rk-n-2009-06-26.aspx (besucht am 11.8.2010); Votum von SR Janiak, AB S 2009 - 9.6.2009 Nrn. 08.011/08.080, 602.

30 AB S 2009 - 3.12.2009 Nr. 08.011, 1187 ff.

31 AB S 2009 - 3.12.2009 Nr. 08.011, 1193 f. Zur neuen Vorlage auch bereits SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2009, 27 ff.

32 AB S 2009 - 3.12.2009 Nr. 08.011, 1200.

33 Vgl. dazu ausführlich Abschn. 3.4, hinten.

voraussichtlich in der Wintersession wieder aufnehmen.³⁴ Der in diesem Beitrag im Vordergrund stehende Art. 962 E-OR ist noch nicht behandelt worden. Bekannt ist aber bereits, dass NR Kaufmann beantragt hat, Art. 962 Abs. 1 E-OR zu streichen. Er macht hauptsächlich geltend, dass die handelsrechtliche Rechnungslegung nach OR und eine solche nach einem anerkannten Standard zu stark voneinander abweichen und die Probleme, die sich aus einem Nebeneinander der beiden Ordnungen ergäben, weder in der Praxis noch in der Lehre auch nur ansatzweise gelöst seien.³⁵

2.3 Zielsetzung des neuen Rechnungslegungsrechts

Gemäss Botschaft OR-Änderung sollen die neuen handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen gewährleisten, dass den an einem Unternehmen beteiligten und interessierten Personen zuverlässige Informationen über die wirtschaftliche Situation des Unternehmens³⁶ zur Verfügung stehen.³⁷ Die Revision soll unter Wahrung des Massgeblichkeitsprinzips aber auch steuerneutral sein.³⁸ Demzufolge beinhalten die neuen Bestimmungen – im Gegensatz zum VE-RRG (1998) – keine true and fair view-Bilanzierung.³⁹ Die Bildung stiller Reserven ist weiterhin zulässig.⁴⁰ Der Bundesrat rechtfertigt diese Ausrichtung mit dem Umstand, dass das Ausland für kleine und mittlere Unternehmen häufig auch keine fair presentation kenne und eine solche mit Blick auf das Ver-

hältnis zwischen Kosten und Nutzen sowie der individuellen Steuerplanung der Unternehmen auch nicht notwendig sei.⁴¹ Für Publikumsgesellschaften, wenn die Börse dies verlangt, Genossenschaften mit mindestens 2000 Genossenschaftern sowie für Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, verlangt der Gesetzesentwurf aber einen zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard.⁴² Einen solchen können nach dem Gesetzesentwurf auch Gesellschafter, die mindestens 10 % bzw. nach der Fassung des Ständerats mindestens 20 % des Grundkapitals halten, verlangen.⁴³

2.4 Art. 962 Abs. 1 E-OR

Unabhängig davon, dass gewisse Unternehmen zusätzlich zur handelsrechtlichen Rechnungslegung einen Abschluss nach einem anerkannten Standard erstellen müssen, steht allen Unternehmen offen, ihre Rechnungslegung nur nach einem anerkannten Standard zu erstellen. Art. 962 Abs. 1 E-OR hat folgenden Wortlaut:

Art. 962 Abs. 1 E-OR Erstellt das Unternehmen einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung, so kann es auf die Erstellung der Jahresrechnung nach diesem Titel verzichten.

Den Unternehmen soll nach der Botschaft OR-Änderung damit die Möglichkeit gegeben werden, auf das bisherige dual reporting zu verzichten.⁴⁴ Welche Regelwerke als anerkannter Standard gelten, ist vom Bundesrat in einer Verordnung zu bestimmen.⁴⁵ Es ist davon auszugehen, dass dies die in der Schweiz am häufigsten verwendeten 3 Standards IFRS, US GAAP und FER sein werden.⁴⁶

Die Wahl eines anerkannten Standards nach Art. 962 Abs. 1 E-OR soll nach dem Gesetzesentwurf nicht nur für die handelsrechtliche, sondern auch für die steuerliche Gewinnermittlung gelten. Der Bundesrat will somit auch bei der ausschliesslichen Wahl der Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard am Massgeblichkeitsprinzip festhalten. Weil eine Umstellung der Rechnungslegung auf einen anerkannten Standard in aller Regel zu einer steuerlichen Mehrbelastung und zu einer Auflö-

34 Der NR hat die Vorlage in seiner Sitzung vom 20.9.2010 bis und mit Art. 961d E-OR behandelt; AB N - 20.9.2010 Nr. 08.011, 1362 ff.

35 Der Antrag ist verfügbar auf: www.parlament.ch/d/suche/seiten/ratsunterlagen.aspx?gesch_nr=20080011, N2-2-04 (besucht am 22.9.2010).

36 Das neue Rechnungslegungsrecht gilt grundsätzlich rechtsformunabhängig für Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristische Personen: Art. 957 E-OR.

37 Art. 958 Abs. 1 E-OR. Vgl. auch Botschaft OR-Änderung, 1623.

38 Vgl. Botschaft OR-Änderung, insb. 1626.

39 Böckli, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 73; DERS., Das neue OR-Rechtslegungsrecht. Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe, 162. Interessant sind hierzu auch die Ausführungen in der Botschaft OR-Änderung, 1625 f. Zu den Änderungen im Allgemeinen Böckli, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 68 ff.; DERS., Das neue OR-Rechtslegungsrecht. Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe, 160 ff.

40 Vgl. Art. 960a Abs. 4 bzw. Art. 960e Abs. 4 E-OR. Ausführlich zur Problematik der «stillen Bildung stiller Reserven» nach neuem Rechnungslegungsrecht Böckli, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 926 ff. Aus steuerrechtlicher Sicht ist vor allem auf Art. 960f E-OR hinzuweisen, wonach von den Steuerbehörden nicht anerkannte Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen im Anhang entweder offenzulegen (Abs. 1) oder direkt in der Bilanz aufzulösen sind (Abs. 2). Dadurch soll der handelsrechtlich fast unbeschränkt zulässige Möglichkeit der Bildung stiller Reserven entgegengetreten werden. Eingehend und kritisch dazu GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 390 ff.

41 Botschaft OR-Änderung, 1625 f.

42 Art. 962 Abs. 3 E-OR.

43 Art. 962 Abs. 4 E-OR. Zu den Beratungen des Ständerats, AB S 2009 - 3.12.2009 Nr. 08.011, 1198 ff.

44 Von einem dual reporting sind – wie bereits die heutigen Erfahrungen zeigen – nicht nur börsennotierte Unternehmen betroffen. Zunehmend erstellen auch nicht kotierte mittelgrosse Unternehmen zur Befriedigung der Bedürfnisse ihrer Investoren und der Banken einen zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard.

45 Art. 962a Abs. 5 E-OR.

46 Botschaft OR-Änderung, 1722.

sung stiller Reserven führt,⁴⁷ statuiert der Gesetzesentwurf steuerrechtliche Übergangsbestimmungen. Nach Art. 207b E-DBG bzw. Art. 78d E-StHG werden die im Zusammenhang mit dem Wechsel zur Rechnungslegung nach Art. 962 f. E-OR aufgedeckten stillen Reserven gestaffelt besteuert. Vorgesehen ist, dass Unternehmen, die in den ersten 3 Jahren nach Inkrafttreten der neuen Bestimmungen ihre Jahresrechnung nur noch nach einem anerkannten Standard führen, die aufgelösten stillen Reserven zu je einem Drittel in den nachfolgenden Perioden zu versteuern haben.⁴⁸

3 Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard, insbesondere nach den IFRS

3.1 Vorgehensweise

Es kann weder Ziel noch Zweck dieses (Kurz-)Beitrags sein, die Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard umfassend zu untersuchen. Nachfolgend kann nur auf die Grundkonzeption der IFRS und die aus steuerrechtlicher Sicht meist relevanten Bestimmungen eingegangen werden. Bezug genommen wird dabei auf die Bestimmungen im Rahmenkonzept der IFRS, das übergreifende, von den einzelnen Richtlinien unabhängige Konzeptionen der Rechnungslegung festhält. Im Rahmenkonzept finden sich jedoch keine Lösungen für konkrete Bilanzierungsfragen. Entsprechend ist zu beachten, dass die aufgezeigten konzeptionellen Unterschiede anhand der Rahmenkonzept-Bestimmungen nicht zwangsläufig zu unterschiedlichen Regeln in concreto führen.⁴⁹ Im Konfliktfall zwischen einem Standard und dem Rahmenkonzept gehen die konkreten Bilanzierungsvorschriften dem Rahmenkonzept vor.⁵⁰

3.2 Zielsetzung

Die Gewinnermittlung nach IFRS dient nicht primär dem Gläubigerschutz,⁵¹ sondern sie soll den Adressaten «ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unterneh-

mens»⁵² vermitteln. Im Vordergrund steht somit die Gewährleistung einer entscheidungsnützlichen Informationsbasis für die verschiedenen Adressaten,⁵³ namentlich die Eigenkapital- und Fremdkapitalgeber⁵⁴. Ferner soll der IFRS-Abschluss dazu dienen, die Qualität und Effizienz des Managements zu beurteilen.⁵⁵ Eine ähnliche Zielsetzung enthalten auch die FER.⁵⁶

Verglichen mit der handelsrechtlichen Jahresrechnung nach OR kommt einer IFRS-Bilanz kaum eine Kapitalschutzfunktion zu. Auch steht die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Gewinns nicht im Vordergrund. Dies zeigt sich u. a. darin, dass ein nach IFRS ausgewiesener Gewinn Erträge enthalten kann, die noch nicht durch einen Umsatzakt realisiert worden sind.⁵⁷ Dient ein IFRS-Abschluss als Ausschüttungsgrundlage, können demnach Mittel an die Beteiligten abfliessen, die der Gesellschaft noch gar nicht zugeflossen sind.⁵⁸ Namentlich aus diesem Grund, d. h. wegen fehlender Korrekturbestimmungen zur Bemessung der Ausschüttungsbasis, steht Art. 962 Abs. 1 E-OR auch aus handelsrechtlicher Sicht unter Kritik. Nach Böckli⁵⁹ wie auch Meyer T.⁶⁰ müsste Art. 962 Abs. 1 E-OR zwingend mit einer Neutralisierungsbestimmung verknüpft werden, die eine Ausschüttung noch nicht realisierter Gewinne an die Beteiligten verhindert.

3.3 Grundprämissen

Dem IFRS-Regelwerk sind 2 Grundprämissen zu entnehmen: Einerseits gilt das Konzept der Unternehmensfortführung (going concern)⁶¹, und andererseits hat sich die Rechnungslegung am Konzept der Periodenabgrenzung

47 Vgl. dazu RÖTHLISBERGER/PFLÜGER-NIGGLI, Steueraspekte gemäss Entwurf zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht, 476 ff.

48 Botschaft OR-Änderung, 1740 f. Dazu mit kritischer Betrachtung GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 396; DERS., Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 870.

49 Ausführlicher LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 8 ff.

50 Vgl. IFRS R/3. Die gleiche Regelung gilt für die FER: MEYER C., Swiss GAAP FER. Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, 29.

51 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 39.

52 Zit.: IFRS R/46.

53 LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 15. Vgl. IFRS R/12. Eine Auflistung verschiedener möglicher Adressatenkreise findet sich in IFRS R/9. Interessant ist, dass sowohl die Regierungen und ihre Institutionen (lit. f) als auch die Öffentlichkeit (lit. g) als Adressaten aufgeführt werden. Eine Rechnungslegung nach IFRS kann u. a. als Grundlage für die Ermittlung des Volkseinkommens u. ä. Statistiken dienen.

54 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 41 ff.; LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 5. Diese Zielsetzung ergibt sich auch direkt aus den Bestimmungen in IFRS R/9 f. Vgl. IFRS R/14.

56 FER R/5 f. Vgl. auch MEYER C., Swiss GAAP FER. Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, 30.

57 Dazu die Ausführungen zum Realisationsprinzip nach IFRS in Abschn. 3.4, hinten.

58 Zum Ganzen BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 1 N 282 ff.

59 BÖCKLI, Der bilanzbezogene Eigenkapitalschutz, 22 f.

60 MEYER T., Kapitalschutz als Selbstzweck? Die Kapitalverfassung gemäss dem Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Kontext internationaler Entwicklung, 225 und 233 f. Für Deutschland: MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 180 f., oder zur Ausschüttungsbemessung auch SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 46 ff.

61 IFRS R/23. So auch FER R/9.

(accrual basis)⁶² zu orientieren.⁶³ Das Konzept der Unternehmensfortführung besagt, dass dem Abschluss die Annahme zu Grunde liegt, dass in absehbarer Zeit nicht mit der Unternehmensaufgabe bzw. einer wesentlichen Einschränkung der Unternehmenstätigkeit gerechnet werden müsse. Zum Konzept der Periodenabgrenzung wird im Rahmenkonzept festgehalten, dass «die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen und anderen Ereignissen erfasst (werden), wenn sie auftreten (und nicht wenn ein Zahlungsmittel oder ein Zahlungsmitteläquivalent eingeht oder bezahlt wird)».⁶⁴ Aus diesen beiden Grundsätzen sowie aus der Zielsetzung der fair presentation fliesen verschiedene qualitative Anforderungen an den IFRS-Abschluss.

3.4 Qualitative Anforderungen

Als wichtigste qualitative Merkmale nennt das Rahmenkonzept die Grundsätze der Verständlichkeit, Relevanz, Verlässlichkeit und Vergleichbarkeit.⁶⁵ Aus dem Kriterium der Verlässlichkeit⁶⁶ fliesst auch der Grundsatz der Vorsicht (prudence). Dieser nimmt im Rahmenkonzept – trotz ausdrücklicher Erwähnung⁶⁷ – aber keine vorherrschende Stellung ein und hat nicht denselben Charakter wie das Vorsichtsprinzip von Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 OR. Es wird in den IFRS als «Methode der Schätzung»⁶⁸ verstanden, indem die Ermessensausübung im Rahmen der erforderlichen Bewertungen, sei es von Aktiven, Schulden, Erträgen oder Aufwendungen, vorsichtig erfolgen muss. Bewusste Unterbewertungen sind nicht zulässig,⁶⁹ und die bewusste Bildung stiller Reserven ist explizit untersagt.⁷⁰

Ein Realisationsprinzip im Sinn des geltenden Handelsrechts gibt es nach IFRS nicht. Eine ähnliche Funktion haben zwar die Grundsätze der Erfassung (recognition),⁷¹ die aber nicht aus dem Vorsichtsprinzip, sondern in erster Linie aus dem Bedürfnis nach einer periodengerechten Gewinnermittlung (accrual basis) fliessen.⁷² Erträge sind zu erfassen, «wenn es zu einer Zunahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens in Verbindung mit einer Zunah-

me bei einem Vermögenswert oder einer Abnahme bei einer Schuld gekommen ist, die verlässlich bewertet werden kann».⁷³ Diesem Grundsatz folgend werden unter gewissen Voraussetzungen auch erst realisierbare Erträge berücksichtigt.⁷⁴ Ferner werden Erlöse bei langfristigen Auftragsfertigungen unter bestimmten Bedingungen entsprechend dem Leistungsfortschritt erfasst (percentage-of-completion-Methode).⁷⁵ Sinngemäss ist nach IFRS auch bei der Umsatzrealisation bei Dienstleistungen vorzugehen: Erlöse aus Dienstleistungen sind nach Massgabe des Leistungsfortschritts zu bilanzieren, sofern der Erlös und der Fertigstellungsgrad verlässlich geschätzt werden können, ein wirtschaftlicher Nutzen wahrscheinlich ist und die angefallenen bzw. noch zu erwartenden Kosten des Geschäfts bestimmt werden können.⁷⁶ Es kann infolgedessen – entgegen den geltenden handelsrechtlichen Prinzipien – zu einer Ertragserfassung kommen, noch bevor ein durchsetzbarer Rechtsanspruch besteht.

Auch eine Art Imparitätsprinzip ist im Rahmenkonzept nicht enthalten. Für die Erfassung von Aufwendungen gelten – mit umgekehrten Vorzeichen – grundsätzlich dieselben Voraussetzungen wie für die Erfassung von Erträgen: Es liegt eine Abnahme des künftigen wirtschaftlichen Nutzens oder eine Verminderung eines Vermögenswerts vor, die verlässlich bemessen werden kann.⁷⁷ In den einzelnen Standards sind aber durchaus Bestimmungen enthalten, denen ein imparitätischer Gedanke entnommen werden kann.⁷⁸ Wegen des Kriteriums der verlässlichen Schätzung ist der Rückstellungsbegriff der IFRS eher enger definiert als derjenige des geltenden OR.⁷⁹

62 IFRS R/22. Fast wortgleich FER R/11.

63 Vgl. zu den Grundprämissen BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 45 ff.; LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 16; PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 113 f.

64 Zit. IFRS R/22.

65 Vgl. IFRS R/24 ff.

66 Vgl. IFRS R/31 ff.

67 IFRS R/37.

68 LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 18.

69 Vgl. IFRS R/37. Ähnlich auch FER R/13.

70 IFRS R/37.

71 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 76 ff. und 138.

72 Vgl. HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 46; PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 169.

73 Zit. IFRS R/92.

74 Vgl. PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 169. Zu den fair value-Bewertungen Abschn. 3.5, hinten.

75 Vgl. IAS 11/22 ff. Ausführlich zur Erfassung von Fertigungsaufträgen nach IFRS und zu den Voraussetzungen einer Bilanzierung anhand des Leistungsfortschritts LÜDENBACH, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 18 N 1 ff. Ähnlich scheint auch das Vorgehen nach FER 22/2 ff.

76 IAS 18/20. Vgl. hierzu PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 247.

77 IFRS R/94. Vgl. zum Ganzen auch BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 81 ff.

78 Herzig nennt als Beispiele unterschiedliche Wahrscheinlichkeitsschwellen für die Aktivierung bzw. die Passivierung gemäss IAS 37 oder unterschiedliche Anforderungen an die Verbuchung von Erträgen bzw. Verlusten aus Fertigungsaufträgen (HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 51). Vgl. auch die Beispiele von LÜDENBACH/HOFFMANN, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 1 N 19 ff.

79 Vgl. zum Rückstellungsbegriff nach IFRS u. a. BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 74.

3.5 Bewertungsgrundsätze

Wie nach OR bilden in der IFRS-Praxis die Anschaffungs- und Herstellungskosten die am häufigsten verwendete Bewertungsgrundlage.⁸⁰ Als andere Wertarten, die ggf. herangezogen werden können, nennt das Rahmenkonzept Tageswert, Veräusserungswert und Barwert.⁸¹ Zudem sind den einzelnen IFRS-Standards weitere Wertarten zu entnehmen.⁸² Anders als gelegentlich unterstellt wird, ist eine Bewertung nach dem Verkehrswert (fair value) aber nicht immer möglich.⁸³ Fair value-Bewertungen sind vor allem dort anzutreffen, wo die Vermögenswerte an funktionsfähigen Märkten gehandelt werden können und eine ermessensfreie Bewertung möglich ist.⁸⁴ Gegebenenfalls steht dem Bilanzierenden auch ein Wahlrecht zu. Zwingend sind aber gewisse Finanzinstrumente⁸⁵ zum fair value zu bewerten. Dies wurde im geltenden Recht im Rahmen der Bewertung von Wertschriften mit Kurswert bereits nachvollzogen.⁸⁶ Zu beachten ist, dass bei der Neuermittlung des fair value die Wertsteigerungen u. U. erfolgsneutral erfasst werden.⁸⁷ Namentlich sind nach IAS 39/55 lit. b Wertsteigerungen auf «einem zur Veräusserung verfügbaren finanziellen Vermögenswert»⁸⁸ erfolgsneutral im Eigenkapital zu verbuchen. Kommt es zur Veräusserung, werden die kumulierten Gewinne jedoch im Periodenergebnis berücksichtigt. Mit diesem Vorgehen soll verhindert werden, dass es durch Volatilitäten am Markt zu erfolgsrelevanten Verzerrungen kommt.⁸⁹

3.6 Aktivierungsgrundsätze

Im Gegensatz zum geltenden Handelsrecht finden sich in den IFRS ausführliche Bestimmungen zur Aktivierungspflicht bzw. Aktivierungsfähigkeit. Die Aktivierung hat

gemäss Rahmenkonzept zu erfolgen, wenn ein zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen wahrscheinlich ist und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder ein anderer Wert zuverlässig bewertet werden können.⁹⁰ In den einzelnen Standards finden sich ähnliche Formulierungen: Immaterielle Vermögenswerte können aktiviert werden, «wenn: (a) es wahrscheinlich ist, dass dem Unternehmen der erwartete künftige wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert zufließen wird; und (b) die Anschaffungs- und Herstellungskosten des Vermögenswerts verlässlich bewertet werden können».⁹¹ Demgegenüber sind einzelnen Standards auch beschränkende Umschreibungen zu entnehmen.⁹² Namentlich dürfen selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte nur unter restriktiveren Bedingungen aktiviert werden.⁹³

4 Ziel und Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung

4.1 Vorbemerkungen

Ob am Massgeblichkeitsprinzip auch bei einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard festgehalten werden kann, hängt im Wesentlichen vom Ausmass der Zweckkongruenz bzw. -disparität der beiden Ordnungen ab. Eine Massgeblichkeit wäre namentlich dann in Frage zu stellen, wenn mit einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard zwingende steuerrechtliche Gewinnermittlungsgrundsätze verletzt würden. Diejenigen Stimmen, die eine Vereinbarkeit ablehnen, machen denn auch unlösbare Widersprüche einer true and fair view-Bilanzierung zum Realisations- und Imparitätsprinzip wie auch zum Totalgewinnprinzip geltend.⁹⁴ In den folgenden Abschnitten sind diese Prinzipien deshalb vertieft auf ihre steuerrechtlichen Inhalte zu untersuchen. Vorweg ist aber ein Blick auf den Begriff

80 Vgl. IFRS R/101. Hierzu auch BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 87.

81 IFRS R/99 f.

82 Vgl. hierzu BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 10 N 86 ff.

83 Der Einfachheit halber wird in diesem Beitrag nur vom fair value gesprochen und der davon leicht abweichende market value beiseite gelassen.

84 PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 954.

85 Nach IAS 39/46 sind alle ausser die in dieser Rz – z. B. in lit. c: Finanzinstrumente, die keinen verlässlich bestimmbar Markt看rt haben – aufgeführten finanziellen Vermögenswerte zum beizulegenden Zeitwert (fair value) zu bewerten. Dazu ausführlich: LÜDENBACH, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 28 N 1 ff. Nach FER 2/7 sind Wertschriften des Umlaufvermögens grundsätzlich ebenfalls zum fair value zu bewerten.

86 Art. 667 Abs. 1 OR.

87 Nachweise finden sich bei GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 569. Nach den FER sind Wertsteigerungen grundsätzlich erfolgswirksam zu erfassen. Ausnahmen sind in den einzelnen Empfehlungen erwähnt (vgl. FER 2/4), namentlich für die Bewertung von betrieblichen Sachanlagen in FER 18/13.

88 Der Begriff wird in IAS 39/9 näher umschrieben.

89 Vgl. LÜDENBACH, in: Haufe IFRS-Kommentar, § 28 N 39.

90 IFRS R/89, ähnlich auch FER R/15.

91 Zit. IAS 38/21. Vgl. auch die davon teilweise abweichende Formulierung in FER 10/4.

92 Ausführlicher mit Beispielen PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 121.

93 Vgl. IAS 38/51 ff., insb. 57. Hierzu auch BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 734. U. a. dürfen selbst geschaffene Marken trotz Vorliegens der genannten allgemeinen Bedingungen nicht als immaterielle Vermögenswerte aktiviert werden (vgl. IAS 38/63). Ähnlich auch FER 2/31 ff. bzw. FER 10/4.

94 So GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 395 f.; DERS. Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, 868 ff. Für HERZIG (IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 26 ff.) sprechen vor allem die Zweckdivergenz sowie verfassungsrechtliche Aspekte gegen eine steuerliche Massgeblichkeit der IFRS-Rechnungslegung. Einzelne IFRS-Regelungen könnten aber durchaus Referenzpunkt für die Erörterung steuerrechtlicher Bilanzierungsprobleme sein.

der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Unternehmens zu werfen.

4.2 Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens

In der Lehre besteht grundsätzlich Einigkeit darüber, dass aus steuerrechtlicher Sicht ein möglichst periodengerechter, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Unternehmens entsprechender Gewinn zu ermitteln ist.⁹⁵ Mit den Worten von Herzig⁹⁶ ist eine Bemessungsgrundlage zu erarbeiten, «die den Zuwachs an Leistungsfähigkeit in der abgelaufenen Periode zutreffend zum Ausdruck bringt». Richtschnur bildet in der Schweiz dabei das in Art. 127 Abs. 2 BV verankerte Leistungsfähigkeitsprinzip.

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip fliesst auch die Vorgabe einer möglichst gleichmässigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen.⁹⁷ Es müssen demnach objektive Kriterien zur Bemessung der Leistungsfähigkeit führen.⁹⁸ Eine Gewinnermittlung, die auf (zu vielen) Schätzungen und Ermessensentscheiden der Steuerpflichtigen beruht, erfüllt diese Vorgabe nicht.⁹⁹ Wie bemisst sich nun aber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens?

In der Lehre wird häufig geltend gemacht, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit meine Ausschüttungsfähigkeit. Nach dieser Lehrmeinung besteht (weitgehende) Zweck-

identität von Handels- und Steuerbilanz.¹⁰⁰ So geht der von Döllerer¹⁰¹ entwickelte Ansatz des Fiskus als «stiller Teilhaber» davon aus, dass der in der Handelsbilanz ermittelte Gewinn bereits Ausdruck der Leistungsfähigkeit sei. Der steuerbare Gewinn wird folglich dem ausschüttungsfähigen Gewinn gleichgesetzt¹⁰² und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als «Entnahmefähigkeit» definiert¹⁰³. Für Spori¹⁰⁴ ist der Teilhabergedanke auch in der Schweiz tief verwurzelt.¹⁰⁵ Die Stiller-Teilhaber-Theorie ist für die Frage, wie sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens bemisst, aber nicht weiterführend. Sie beantwortet nicht, wie die (nahezu unbestrittene) Zweckdifferenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung korrigiert werden muss.¹⁰⁶ Auch trägt sie den verfassungsrechtlichen Vorgaben der Besteuerung in keiner Art und Weise Rechnung. Sie ist deshalb nicht weiterzuverfolgen.

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit kommt im Vermögensstandsgeinn zum Ausdruck.¹⁰⁷ Dabei steht der

- 95 Vgl. u. v. GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 536 f.; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 77; DERS., Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, 359; LOCHER, Art. 57 DBG N 85; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 10. Für Deutschland u. v. BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2340; SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 32; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, 289.
- 96 Zit. HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 32.
- 97 Vgl. GURTNER, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, 359; LOCHER, Art. 57 DBG N 85.
- 98 Vgl. in der deutschen Lehre BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2341; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 16; Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, 2379; SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 32; WEBER-GRELLET, Der Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, 2660 f.
- 99 Zu den Ermessensentscheiden zählen auch bilanzielle Wahlrechte. So HAUSER, Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuer Entwicklungen, 272; SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 19 f.; SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 33; WEBER-GRELLET, Der Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, 2661.

- 100 Vgl. BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 191; BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2340; DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, 1333 ff. Zahlreiche weitere Nachweise zur deutschen Literatur bei HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 N 46. Ausführlich zum Zielkonflikt zwischen Steuer- und Handelsbilanz auch EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 220 ff.
- 101 DÖLLERER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, 1333 ff. Vgl. dazu auch HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 6 f.; MOXTER, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 195; SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 51 f.
- 102 In diesem Sinn auch GASSNER/LANG, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 81; HAUSER, Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuer Entwicklungen, 269 f.
- 103 Vgl. TREISCH/MÜSSIG, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 109.
- 104 SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 109.
- 105 So auch BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 190 ff.; DERS., Paradigmenwechsel im schweizerischen Bilanzrecht?, 548; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 105 f.
- 106 Auf die grosse Zweckdifferenz zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung weist ebenfalls MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 171, hin. Kritisch gegenüber der Stiller-Teilhaber-Theorie u. a. DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, 1357; HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 N 46; PEZZER, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, 29; WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, 288 f.; DERS., Der Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, 2661.
- 107 Da andere Modelle wie die Cashflow-Steuer, die bei der Steuerberechnung an die unternehmerische Überschussrechnung anknüpft, noch zu wenig ausgereift sind, wird für nachfolgende Überlegungen weiterhin von einer Vermögensstandsgeinnberechnung ausgegangen. Vgl. zur Cashflow-Steuer ausführlich HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinn-

«richtige» steuerbare Gewinn eines Unternehmens im Grunde erst im Zeitpunkt seiner Liquidation fest,¹⁰⁸ nämlich als Differenz zwischen dem Anfangs- und dem Schlusskapital unter Hinzurechnung der Kapitalentnahmen¹⁰⁹ und Abzug der Kapitaleinlagen¹¹⁰. Dieser Totalgewinn zeigt den gesamten von einem Unternehmen während seines Bestehens erarbeiteten Gewinn und verkörpert seine Leistungsfähigkeit.¹¹¹ Selbstredend kann mit der Besteuerung von Unternehmen nicht bis zu deren (steuerlicher) Liquidation zugewartet werden. Das Totalgewinnprinzip hat für die steuerliche Gewinnermittlung aber als Leitlinie zu gelten.¹¹²

4.3 Ausgewählte Gewinnermittlungsprinzipien

4.3.1 Realisationsprinzip

Das Realisationsprinzip bestimmt den Zeitpunkt der Ertragsverwirklichung und -verbuchung.¹¹³ Ein Ertrag gilt danach als realisiert, wenn ein fester, durchsetzbarer Rechtsanspruch entstanden ist.¹¹⁴ Das Realisationsprinzip ist nicht nur für die Erfassung der laufenden Erträge aus Lieferungen oder Leistungen, sondern auch für die Aktivierung und Passivierung sowie die Bewertung von Aktiven und Passiven bestimmend.¹¹⁵

Das Realisationsprinzip fliesst aus dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip.¹¹⁶ Für die vorliegende Untersuchung ist indes von besonderem Interesse, ob den verfassungsrechtlichen Vorgaben oder zwingenden steuerrechtlichen Bestimmungen ein vom Handelsrecht losgelöstes, eigenständiges und somit steuerrechtliches Realisationsprinzip entnommen werden kann. Die schweizerische Lehre äussert sich meist nicht ausdrücklich dazu oder geht davon aus, dass das handelsrechtliche Realisationsprinzip wegen des Massgeblichkeitsprinzips im Steuerrecht wirkt.¹¹⁷ Teilweise wird auch von einem steuerrechtlichen Realisationsprinzip gesprochen, das aber – als Folge des Massgeblichkeitsprinzips – dem handelsrechtlichen gleichgesetzt wird.¹¹⁸ Für ein eigenständiges, über das Massgeblichkeitsprinzip hinausgehendes steuerrechtliches Realisationsprinzip hat sich indes Weidmann¹¹⁹ ausgesprochen.¹²⁰

Um den Inhalt eines steuerrechtlichen Realisationsprinzips ermitteln zu können, ist es hilfreich, sich 2 zentrale Sachverhalte, in denen die IFRS vom geltenden Handels- und damit auch Steuerrecht abweichen, in Erinnerung zu rufen: 1. die Folgebewertung von gewissen Aktiven zum Verkehrswert, und 2. die mögliche Ertragserfassung bei langfristigen Auftragsfertigungen oder Dienstleistungsverträgen nach dem Stand der Erbringung.¹²¹

Aus finanzwissenschaftlicher Sicht vergrössert ein Wertzuwachs, auch wenn er erst realisierbar ist, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens.¹²² Auch aus betriebswirtschaftlicher Sicht sind noch nicht realisierte Wertvermehrungen beachtlich und beeinflus-

ermittlung, 334 ff.; HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 N 55; SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 61 ff.

108 So auch GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 533; LOCHER, Art. 57 DBG N 3; REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 45; SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 10.

109 Wozu selbstredend auch verdeckte Gewinnausschüttungen gehören.

110 Richtigerweise unter Einbezug auch der verdeckten Kapitaleinlagen.

111 So auch REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 45 f. und 59.

112 Ebenso DANON, Art. 57 - 58 LIFD N 57 ff.; GLAUSER, Apports et impôts sur le bénéfice, 19. Die Leitlinienfunktion des Totalgewinnprinzips wird vom Bundesgericht fälschlicherweise immer wieder verkannt: so wiederum in BGer 2C_33/2009 (vom 27.11.2009), StR 2010, 318 = RDAF 2010 II, 205, besprochen von SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2009, 105 ff.

113 LOCHER, Art. 57 DBG N 31; REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 23 f.; DERS., Steuerrecht, 354 f. N 77 ff. Vgl. im Weiteren BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 91; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 49. Auf die aufwandseitige Bedeutung des Realisationsprinzips wird im Zusammenhang mit dem Imparitätsprinzip eingegangen, s. Abschn. 4.3.2, hinten.

114 Vgl. zu den Ausnahmen BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 91 ff.; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 117 ff.

115 So auch GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 394; REICH, Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, 23 f.; DERS., Steuerrecht, 354 N 77.

116 Dazu ausführlich BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 122; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, § 50 N 231.

117 So namentlich LOCHER, Art. 57 DBG N 31; REICH, Steuerrecht, 350 N 65.

118 So etwa GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, 325; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 395; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 119.

119 WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 80 f.

120 Ebenso sind nach BENZ (Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 217) das Vorsichts- und das Realisationsprinzip rein steuerlich anzuerkennen. Ein steuerrechtliches Realisationsprinzip wird herrschend auch in Deutschland befürwortet: vgl. u. a. HAUSER, Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuer Entwicklungen, 269 f.; HEY, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 17 N 202; MOXTER, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 197; SPENGEL, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 33; TREISCH/MÜSSIG, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 115; ZEITLER, Rechnungslegung und Rechtsstaat, 1531.

121 Vgl. Abschn. 3.4 und 3.5, vorne.

122 REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 49 ff.; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 12 ff., je mwN.

sen bspw. die Kreditfähigkeit eines Unternehmens.¹²³ Ferner wird davon ausgegangen, dass ein Ausweis erst realisierbarer Wertvermehrungen zu keinen oder zumindest geringeren Verzerrungen von Finanzierungs- und Investitionsentscheiden führt.¹²⁴ Nach Reich¹²⁵ entspräche es auch einem sachlich richtigen Einkommensbegriff, bereits realisierbare Wertsteigerungen zu besteuern, wobei er als realisierbar zu Recht nur Wertmehrungen auf nicht betriebsnotwendigen und damit liquidierbaren Vermögenswerten erachtet. Infolge der Rechtsunsicherheiten bei der Mehrwert-Ermittlung (Praktikabilität), der fehlenden Liquidität im Zeitpunkt des Wertzuwachses und der Gefährdung der Substanzerhaltung lehnt er eine entsprechende Konzeption aber dennoch ab.

Ein wesentliches Kriterium, das gegen die steuerliche Erfassung erst realisierbarer Wertvermehrungen spricht, ist denn auch der fehlende Liquiditätszugang. Steuern führen zu einem Liquiditätsabgang. Aus Sicht einer verhältnismässigen und die unternehmerische Tätigkeit nicht übermässig behindernden Steuererhebung hat der steuerliche Zugriff korrespondierend am Liquiditätszugang bzw. am rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf die Gegenleistung anzuknüpfen. Anderenfalls müssten die geschuldeten Steuern entweder durch den Verkauf anderer Aktiven oder durch zusätzliches Fremdkapital finanziert werden.¹²⁶ Eine steuerliche Erfassung erst realisierbarer Gewinne wäre nach Schön¹²⁷ zwar dann ein denkbare Modell, wenn sich die Unternehmen die für die geschuldeten Steuern notwendigen Fremdmittel auf einem vollkommenen Kapitalmarkt jederzeit transaktionskostenfrei beschaffen könnten. Wie Schön¹²⁸ selber zugesteht, entspricht dieses theoretische Konzept aber nicht der wirtschaftlichen Realität. Ein vollkommener Kapitalmarkt ist – zumindest für einen grossen Teil der Unternehmen – nicht vorhanden.

Die steuerliche Erfassung erst realisierbarer Wertvermehrungen setzte ferner einen unbefristeten Verlustvortrag sowie (verzinsten) Verlustrücktrag voraus.¹²⁹ Auch wenn Wertvermehrungen nach den anerkannten Rechnungslegungsstandards, namentlich nach den IFRS, erst ausgewiesen werden dürfen, wenn sie sich verlässlich schätzen lassen, können Fehlschätzungen zweifelsohne geschehen. Solche Fehlschätzungen müssten aus steuerlicher Sicht, namentlich mit Blick auf das Totalgewinnprinzip, zwingend korrigiert werden können. Folge einer solchen Konzeption wären einerseits erheblich grössere Schwankungen in der Höhe der von den Unternehmen geschuldeten Steuern und andererseits in den Steuereinnahmen des Fiskus.¹³⁰

Gegen eine steuerliche Erfassung erst realisierbarer Wertvermehrungen wird schliesslich vorgebracht, dass die Steigerung der Leistungsfähigkeit zu wenig gesichert und damit für die Steuerbemessung ungeeignet sei.¹³¹ Zudem könne die Vorgabe der gleichmässigen Besteuerung besser eingehalten werden, wenn erst Zahlungszugänge erfasst und die Besteuerung nicht durch Ermessensspielräume bei der Bewertung beeinflusst werde.¹³² Letzterem kann freilich entgegengehalten werden, dass das geltende handelsrechtliche Realisationsprinzip den Unternehmen ebenfalls etlichen Handlungsspielraum eröffnet und die gewährten Wahlmöglichkeiten einer gleichmässigen Besteuerung nicht sehr förderlich sind. Entsprechend müssen sie (teilweise) durch steuerrechtliche Korrekturvorschriften eingeschränkt werden.

Diese Überlegungen zeigen, dass eine Besteuerung erst realisierbarer Wertvermehrungen theoretisch zwar denkbar ist, dass die dafür notwendigen Voraussetzungen in der Realität aber nicht vorliegen. Eine steuerliche Erfassung erst realisierbarer Wertvermehrungen führte deshalb zu einer unverhältnismässigen Veranlagung, die die Unternehmen in ihrem wirtschaftlichen Fortkommen ungebührlich behinderte. Die Gefahr, dass der Staat mit einer solchen Konzeption in die Substanz des Unternehmens eingriffe, wäre zu gross.¹³³

123 So namentlich SCHÖN, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 38, der aus diesem Umstand auch steuerrechtliche Ableitungen für denkbar hält.

124 Eingehend KAHLE, *Massgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?*, 182 ff.; SCHÖN, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 36 ff.

125 REICH, *Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht*, 49 ff. Vgl. auch NEUHAUS, *Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte*, 22.

126 So auch GLAUSER, *IFRS et droit fiscal*, 569; REICH, *Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht*, 55 f. In Deutschland wird darin eine Verletzung des Grundsatzes der eigentumschonenden Besteuerung gesehen. So vor allem HERZIG, *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, 49; HELIOS/SCHLOTTER, *Steuerbilanzielle Behandlung von Finanzinstrumenten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b) EStG i. d. F. des BilMoG*, 552; ebenso, wenn auch etwas relativierend, SCHÖN, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 22 f.

127 SCHÖN, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 36 ff.

128 SCHÖN, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 38 f.

129 In diesem Sinn SCHÖN, *Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa*, 20 ff.

130 Ähnlich GURTNER, *Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht*, 394.

131 So GLAUSER, *IFRS et droit fiscal*, 569; GURTNER, *Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?*, 85. Für Deutschland u. a. HELIOS/SCHLOTTER, *Steuerbilanzielle Behandlung von Finanzinstrumenten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b) EStG i. d. F. des BilMoG*, 552; HERZIG, *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, 49; ZEITLER, *Rechnungslegung und Rechtsstaat*, 1531.

132 HERZIG, *IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung*, 49; KAHLE, *Massgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?*, 185 f.

133 Dazu REICH, *Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht*, 54 ff., mit weiteren Argumenten. Vgl. auch die Diskussion in Deutschland, wo eine möglichst eigentumschonende

Die gleiche Beurteilung gilt, wenn nicht sogar verstärkt, für die Vorverlagerung der Ertragserfassung bei langfristigen Auftragsfertigungen oder Dienstleistungsverträgen.¹³⁴ Zwar kann künftigen Leistungsansprüchen bereits ein wirtschaftlicher Wert zukommen; vor der Erbringung sämtlicher für die Entstehung eines rechtlich durchsetzbaren Anspruchs notwendigen Leistungen ist die Ertragsverwirklichung aber noch mit (zu) vielen Unsicherheiten behaftet. Auch in diesem Fall müsste eine Ertragserfassung somit mit einem unbefristeten Verlustrück- wie (verzinsten) -vortrag verbunden werden.¹³⁵ Zudem stellt sich in gleicher Weise wie bei erst realisierbaren Wertvermehrungen ein Liquiditätsproblem.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aus den verfassungsmässigen Vorgaben der Besteuerung auch ein eigenständiges steuerrechtliches Realisationsprinzip abgeleitet werden kann und sich dieses nicht einzig auf das geltende Handelsrecht stützt.

4.3.2 Imparitätsprinzip

Dem Realisationsprinzip steht das Imparitätsprinzip gegenüber. Im Gegensatz zur Ertragserfassung sind Verluste nach dem Imparitätsprinzip bereits zu berücksichtigen, wenn sie drohen.¹³⁶ Sie sind über Abschreibungen oder Rückstellungen grundsätzlich in derjenigen Rechnungsperiode zu verbuchen, in der sie verursacht werden.¹³⁷ Ob das Imparitätsprinzip auch eine eigenständige steuerrechtliche Rechtfertigung hat, ist umstritten.

Für Herzig¹³⁸ ist eine asymmetrische Behandlung von Erträgen und Aufwendungen auch steuerlich systemgerecht, und das Imparitätsprinzip trägt nach ihm dazu bei, dass steuerlich möglichst sichere Grössen erfasst wer-

den. In ähnlicher Weise wird vorgebracht, dass bei einer Besteuerung, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt, nur der sichere Vermögenszuwachs erfasst werden dürfe und darum Verluste möglichst früh zu berücksichtigen seien.¹³⁹ Für Weidmann¹⁴⁰ sind in diesem Sinn nach dem Verhältnismässigkeitsprinzip nur sichere Einkünfte zu besteuern. Auch Gurtner¹⁴¹ ist der Ansicht, dass infolge des Leistungsfähigkeitsprinzips dem Imparitätsprinzip auch steuerlich eine grundlegende Bedeutung zukomme.

Andere Autoren verneinen, dass sich eine imparitatische Behandlung von Einkünften und Verlusten rein steuerrechtlich begründen lasse. Für Neuhaus¹⁴² steht der Imparitätsgrundsatz dem steuerlichen Bedürfnis einer periodengerechten Gewinnermittlung entgegen. Nach Doralt¹⁴³ entspricht es gegenteilig eher dem Leistungsfähigkeitsprinzip und demnach dem Bedürfnis einer periodengerechten Gewinnermittlung, wenn auch Verluste erst in jener Periode berücksichtigt werden, in der sie realisiert werden, und nicht bereits im Zeitpunkt, in dem sie drohen. Jacobs¹⁴⁴ verneint eine steuerliche Geltung des Imparitätsprinzips, da dadurch eine gleichmässige Besteuerung verhindert werde – der Fiskus sei nach diesem Prinzip nicht gleichermassen am Gewinn und am Verlust beteiligt. Auch Weber-Grellet¹⁴⁵ steht einem steuerlichen Imparitätsprinzip kritisch gegenüber, da aufgrund der Zwecksetzung der periodengerechten Gewinnermittlung nur Erträge und Aufwände des relevanten Zeitabschnitts steuerlich zu berücksichtigen seien. Teilweise wird im Imparitätsprinzip eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips gesehen, die zwingend im Sinn eines Vorrangs des Leistungsfähigkeitsprinzips vor dem Massgeblichkeitsprinzip zu beheben sei.¹⁴⁶

Eine asymmetrische Behandlung von positiven und negativen Faktoren ist steuerlich zwar zu rechtfertigen, das Imparitätsprinzip ist jedoch nicht die einzig richtige, den steuerrechtlichen Verfassungsprinzipien entspre-

Besteuerung verlangt wird (BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2339).

- 134 Vgl. Abschn. 3.6, vorne. Ausführlich zum Ganzen HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 43 ff.; MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 186. Für KAHLE, Massgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, 182, ist aus Gründen der Nachprüfbarkeit die percentage-of-completion-Methode steuerlich nicht sachgerecht. Et was unklar GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 98, der das Realisationsprinzip durch die percentage-of-completion-Methode nicht zwingend verletzt sieht, wobei er aber wohl Teilzahlungen unterstellt.
- 135 So auch SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 99 f.
- 136 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 29; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, § 50 N 231; LOCHER, Art. 57 DBG N 32; NEUHAUS, Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, 22; REICH, Steuerrecht, 355 N 82. Zum Imparitätsprinzip auch BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 98 f.
- 137 Vgl. zum handelsrechtlichen Abschreibungs- und Rückstellungsbegriff Art. 669 OR.
- 138 HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 52 ff.

- 139 Vgl. PEZZER, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, 32; WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 104 f.
- 140 WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 105.
- 141 GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 395.
- 142 NEUHAUS, Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, 22.
- 143 DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, 1357 f.
- 144 Zum Ganzen JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 284, oder auch SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 33.
- 145 WEBER-GRELLET, Massgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, 291.
- 146 DORALT, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, 1357 f. Weitere Nachweise bei GASSNER/LANG, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 100 Fn 242.

chende Lösung. Es ist sogar fraglich, ob eine rechtssichere, den Objektivierungserfordernissen entsprechende steuerliche Gewinnermittlung nach dem geltenden Imparitätsprinzip eher erreicht werden kann als mittels paritätischer Handhabung von Erträgen und Aufwendungen. Die aus handelsrechtlicher Sicht, und damit aus der Sicht der Ausschüttungsbilanz, für das Imparitätsprinzip sprechenden Gründe sind im Steuerrecht nicht in gleicher Weise vorhanden. An die Aktionäre erbrachte Ausschüttungen können auch in späteren Verlustphasen des Unternehmens nicht mehr zurückgefordert werden; das Imparitätsprinzip hat für die handelsrechtliche Ausschüttungsbilanz demnach eine zentrale Funktion. Aus der Sicht einer sachgerechten Besteuerung ist dieser Aspekt weniger zentral. Eine paritätische Handhabung von Erträgen und Aufwendungen bedingte aber wiederum einen unbefristeten Verlustrück- und (verzinsten) -vortrag.¹⁴⁷ Anderenfalls könnten negative Ergebnisse steuerlich vermehrt unberücksichtigt bleiben, und es würde folglich das als Leitlinie geltende Totalgewinnprinzip verletzt.

4.3.3 Aktivierungsgrundsätze

Aufgrund fehlender Gesetzesbestimmungen zum Aktivierungsbegriff im geltenden Handelsrecht¹⁴⁸ ist unklar und umstritten, welche Vermögenswerte wann und wie zu erfassen sind. Die Aktivierungskriterien sind in der Literatur entsprechend vage gehalten, und es gibt unterschiedliche Definitionen.¹⁴⁹ Als herrschend kann wohl erachtet werden, dass Aktivierungsfähigkeit aus handelsrechtlicher Sicht gegeben ist, sofern aus Aufwendungen des Unternehmens ein Wirtschaftsgut hervorgeht, das in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, dem Unternehmen einen künftigen Nutzen oder einen künftigen Ertrag einbringt und bewertbar ist.¹⁵⁰ Ist Aktivierbarkeit ge-

geben, besteht aus handelsrechtlicher Sicht, gestützt auf die Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung, namentlich aufgrund des Vollständigkeitsprinzips, Aktivierungspflicht.¹⁵¹

Im geltenden Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass nach dem Handelsrecht aktivierungsfähige Vermögenswerte aktiviert werden müssen. Vorbehalten bleiben ausdrückliche handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte.¹⁵² Wie bereits zum Realisations- und Imparitätsprinzip untersucht, stellt sich vorliegend indes die Frage, wie die Aktivierungsfähigkeit und -pflicht aus eigenständiger steuerrechtlicher Sicht zu definieren wäre.

Die Aktivierung von Vermögenswerten dient der periodengerechten Gewinnermittlung. Aufwendungen werden dadurch derjenigen Rechnungsperiode zugewiesen, in der sich der damit zusammenhängende Nutzen oder Ertrag verwirklicht. Die Aktivierungspflicht ist demnach in erster Linie vor dem Ziel einer periodengerechten Gewinnermittlung zu sehen.¹⁵³ Vor dem Hintergrund des Realisationsprinzips wird dazu vorgebracht, dass ein erst künftiger Nutzenzufluss – namentlich in Bezug auf selbst geschaffene immaterielle Vermögenswerte – aufgrund der bestehenden Unsicherheiten steuerlich nicht berücksichtigt werden sollte.¹⁵⁴ Im Weiteren seien im Hinblick auf das Gebot einer gleichmässigen Besteuerung möglichst objektive Aktivierungskriterien wünschenswert. Gurtner¹⁵⁵ ist in diesem Zusammenhang der Ansicht, dass die Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte dem Prinzip der Objektivierbarkeit der Besteuerung widerspreche.

Diesen Beurteilungen ist grundsätzlich zuzustimmen. Eine steuerliche Berücksichtigung erst unsicherer Vermögenswerte wäre ferner wiederum mit einem unbefristeten Verlustrück- und (verzinsten) -vortrag zu verbinden. Die steuerrechtliche Aktivierungspflicht ist demnach auf Vermögenswerte zu beschränken, die dem Unternehmen bereits einen sicheren künftigen Nutzen oder Ertrag vermitteln. Ein sicherer künftiger Nutzen oder Ertrag liegt idR vor, wenn der Vermögenswert objektiv bewertbar ist und aus wirtschaftlicher Sicht grundsätzlich veräusserbar wäre.¹⁵⁶

147 So auch HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 52 ff.

148 Art. 959 Abs. 2 E-OR hält nun fest, dass Vermögenswerte aktiviert werden müssen, «wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden». Diese Umschreibung findet sich fast wörtlich im Rahmenkonzept der IFRS (IFRS R/49 lit. a iVm IFRS R/83). Noch unklar ist jedoch, wie stark sich der Bundesrat tatsächlich an den IFRS orientieren wollte. Es ist davon auszugehen, dass vor allem die Frage nach der Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten auch unter dem neuen handelsrechtlichen Rechnungslegungsrecht zu Diskussionen führen wird.

149 LOCHER, Art. 57 DBG N 22, teilt die Autoren in Statiker (massgebendes Kriterium ist Einzelveräusserbarkeit) und Dynamiker (massgebendes Kriterium ist der künftige Nutzen bzw. sind die künftigen Erträge) ein.

150 In diesem Sinn etwa BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 730 mwN; BRÜLSAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 59; DANON, Art. 57 - 58 LIFD N 11.

151 Dazu BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 8 N 166 ff.

152 BRÜLSAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 61.

153 Vgl. auch Abschn. 4.2, vorne.

154 Vgl. MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 182 ff. Ausführlich HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 60 ff.

155 GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 101. Auch HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 106 f., spricht sich gegen eine steuerliche Berücksichtigung der Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten aus.

156 Offen bleiben muss an dieser Stelle, inwieweit Einzelveräusserbarkeit verlangt werden muss. Vgl. zu dieser Diskussion

5 Eignung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard für Steuerzwecke

5.1 Vorbemerkungen

Die bisherige schweizerische Lehre äussert sich eher kritisch zur Massgeblichkeit eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard für Steuerzwecke. Nach Gurtner¹⁵⁷ unterscheiden sich die Zielsetzungen der handelsrechtlichen Ordnung und der IFRS grundlegend¹⁵⁸, und entsprechend ist für ihn Art. 962 Abs. 1 E-OR ersatzlos zu streichen. Für Benz¹⁵⁹ hat eine Umstellung auf einen anerkannten Standard für die steuerliche Gewinnermittlung eine Steuerverschärfung zur Folge, die mit dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit unvereinbar ist. Weiter wird vorgebracht, dass der IFRS-Abschluss keine sinnvolle Ausschüttungsbemessungsgrundlage darstelle¹⁶⁰ und demnach aufgrund der Stiller-Teilhaber-Theorie¹⁶¹ auch nicht für Steuerzwecke taue.

Etwas offener äussert sich in der Schweiz hingegen Glauser.¹⁶² Eine materielle Massgeblichkeit ist für ihn auch bei einem IFRS-Abschluss denkbar, sofern in den Steuergesetzen die notwendigen Korrekturvorschriften verankert werden. In der deutschen Lehre wird vorgebracht, dass die IFRS und die steuerliche Gewinnermittlung keine vollständig unterschiedliche Zwecksetzung hätten und eine Massgeblichkeit deshalb nicht ausgeschlossen sei.¹⁶³ Die Gewinnberechnung nach IFRS basiere auf einem umsatzbasierten Betriebsvermögensvergleich und könne somit für Steuerzwecke verwendet werden.¹⁶⁴ Zudem könne das Leistungsfähigkeitsprinzip auch gestützt auf die durchaus objektiven Regeln der IFRS eingehalten werden.¹⁶⁵

Nachfolgend sollen die genannten Argumente anhand ausgewählter Bilanzierungsgrundsätze auf ihre Tragfähigkeit geprüft werden.¹⁶⁶ Vorweg ist dabei festzuhalten, dass das Totalgewinnprinzip der Massgeblichkeit eines anerkannten Standards für Steuerzwecke nicht grundsätzlich entgegensteht.¹⁶⁷

5.2 Ausgewählte Bilanzierungsgrundsätze

5.2.1 Realisationsprinzip

Wie bereits dargelegt,¹⁶⁸ widerspräche eine Besteuerung erst realisierbarer Wertvermehrungen oder eine vorzeitige Ertragserfassung aus langfristigen Verträgen den verfassungsmässigen steuerrechtlichen Vorgaben. Im fehlenden Realisationsprinzip nach IFRS liegt denn auch das überzeugendste Argument, das einer pauschalen Orientierung der steuerlichen Gewinnermittlung an den IFRS entgegensteht. Es ist indessen in Frage zu stellen, ob die Unterschiede in der Ertragserfassung bereits genügen, um die IFRS als Ausgangsbasis für die steuerliche Gewinnermittlung vollständig abzulehnen. Einerseits wird das Realisationsprinzip bereits nach heutigem Recht im Zusammenhang mit der Bewertung von kotierten Wertpapieren¹⁶⁹ oder mit der möglichen Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen im Falle einer Unterbilanz durchbrochen, andererseits lässt das geltende Handelsrecht den Unternehmen sozusagen in umgekehrter Richtung einen erheblichen Ermessensspielraum.

Wie schon von Glauser¹⁷⁰ festgehalten, müsste das Realisationsprinzip bei einer Verwendung eines IFRS- oder

u. a. SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 74 f.

157 GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 395 f. Relativierend aber DERS., Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 97.

158 So auch MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 175 ff.

159 Vgl. BENZ, Paradigmenwechsel im schweizerischen Bilanzrecht?, 548 (in Bezug auf den VE-RRG [1998]).

160 Dazu Abschn. 3.2, vorne.

161 Zur Stiller-Teilhaber-Theorie Abschn. 4.2, vorne.

162 GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 577 f. Ähnlich auch SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 111 ff. (in Bezug auf den VE-RRG [1998]).

163 BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2341 ff.

164 JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 285. Ähnlich auch BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2341, und SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 47.

165 SPENGLER, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, 34.

166 Für eine weitergehende Analyse aus österreichischer bzw. deutscher Sicht ist vor allem auf Eberhartinger, Herzig und Schön hinzuweisen: EBERHARTINGER, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, 237 ff.; HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 14 ff.; SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 1 ff.

167 Anders GURTNER (Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 396), der geltend macht, dass die IFRS direkte Buchungen von Erträgen und Aufwänden ins Eigenkapital zulassen und demnach bei einer Massgeblichkeit der IFRS für Steuerzwecke nicht der Totalgewinn besteuert würde. Der Hinweis auf die erfolgsneutralen Verbuchungen nach IFRS ist zwar richtig, in Art. 58 DBG bestehen aber bereits nach geltendem Recht Korrektornormen für in der Erfolgsrechnung nicht erfasste Erträge und Aufwendungen, die auch bei einer IFRS-Massgeblichkeit zur Anwendung kommen könnten (vgl. auch GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 569).

168 Ausföhrlich Abschn. 4.3.1, vorne.

169 Hinzuzuweisen ist darauf, dass der Bundesrat in Art. 960b E-OR eine Folgebewertung zum Kurswert neu für alle Aktiven mit Börsenkurs statuieren will. Nach dem Gesetzesentwurf wird eine fair value-Bewertung somit auch für weitere an Börsen gehandelte Vermögenswerte, bspw. für Rohstoffe, möglich sein.

170 GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 579; DERS., Apports et impôts sur le bénéfice, 176 ff., insb. 179.

auch eines FER-Abschlusses für Steuerzwecke aber als steuerrechtliche Korrekturvorschrift verankert und mit eigenem steuergesetzlichen Inhalt versehen werden.

5.2.2 Imparitätsprinzip

Aus steuerrechtlicher Sicht ist eine imparitätische Behandlung von Erträgen und Aufwänden, wie dargelegt,¹⁷¹ nicht zwingend. Die Verwendung eines IFRS- oder auch eines FER-Abschlusses für Steuerzwecke wäre aus dieser Sicht nicht völlig auszuschliessen. Allerdings müsste in diesem Fall ein unbefristeter Verlustrück- und (verzinsten) -vortrag eingeführt werden. Die Entscheidung für die Massgeblichkeit einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard für Steuerzwecke müsste somit mit einer Entscheidung für eine grössere Volatilität der Steuereinnahmen von Unternehmen einhergehen. Gegebenenfalls müssten aufgrund einer Detailprüfung der einzelnen Standards zusätzliche gesetzliche Korrekturvorschriften verankert werden.

5.2.3 Aktivierungsgrundsätze

In der deutschen Lehre wird vorgebracht, dass die nach IFRS praktizierte Aktivierung aufgrund fehlender Objektivierung steuerrechtlich abzulehnen sei¹⁷² und ein erst künftiger Nutzenzufluss steuerlich noch keinen genügend sicheren Vermögenswert darstelle.¹⁷³ Richtig ist, dass vor allem bei der Erfassung und Bewertung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerten viel subjektives Ermessen mitspielt, was einer gleichmässigen Besteuerung nach Art. 127 Abs. 2 BV entgegensteht. Nach IFRS ist die Aktivierung von selbst erstellten Vermögenswerten allerdings nur unter restriktiven Bedingungen zulässig. Ferner kennt die geltende Bilanzierungspraxis auch keine objektiveren Kriterien.¹⁷⁴ Weder die IFRS noch das geltende Rechnungslegungsrecht gewährleisten hinsichtlich der Aktivierungsvorgaben eine mit dem Realisationsprinzip und den steuerlichen Objektivierungsanforderungen vollständig

zu vereinbarende Steuerbemessungsgrundlage. Gleiches gilt für die im E-OR vorgesehene, an die IFRS angelehnte Aktivierungsbestimmung.¹⁷⁵ Der Gesetzgeber käme bei der Massgeblichkeit eines IFRS- oder auch eines FER-Abschlusses wohl aber nicht darum herum, auch in Bezug auf die Aktivierungsgrundsätze steuerlich notwendige Korrekturvorschriften zu erlassen.

5.3 Fazit

Aus der vorstehenden Untersuchung wird ersichtlich, dass sich eine Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard nicht unverändert für eine steuerliche Gewinnermittlung eignet. Namentlich das auch steuerrechtlich begründbare Realisationsprinzip würde einer uneingeschränkten Massgeblichkeit der IFRS oder auch der FER für Steuerzwecke entgegenstehen. Steuerrechtliche Korrekturvorschriften, einerseits in Bezug auf fair value-Bewertungen von Vermögenswerten wie andererseits in Bezug auf vorzeitige Ertragserfassungen, wären zwingend. Ferner müsste auch die Verlustverrechnung neu geordnet werden. Weitere notwendige Korrekturvorschriften wären gestützt auf eine umfassende Detailstudie zu ermitteln.

Die Unterschiede zwischen einer Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard und dem steuerrechtlichen Bedürfnis nach der Ermittlung eines periodengerechten, der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechenden Gewinns sind gewichtig. Mit den notwendigen steuerrechtlichen Korrekturvorschriften ist eine materielle Bezugnahme auf einen IFRS- oder FER-Abschluss für Steuerzwecke aber nicht völlig ausgeschlossen.¹⁷⁶ Die steuergesetzlichen Bestimmungen müssten aber von Grund auf überdacht und der neuen Ausgangsbasis angepasst werden. Selbstredend käme dabei nur eine materielle Massgeblichkeit in Frage.

Es bleiben schliesslich die rechtsstaatlichen Bedenken. Die steuerliche Gewinnermittlung nach den Regeln eines privaten Standardsetters widerspricht dem Legalitätsprinzip. Zu prüfen bleibt, ob eine Art parlamentarisches Genehmigungsverfahren oder ein steuergesetzlicher Verweis auf die Standards Abhilfe schaffen könnte. Weiter bleibt zu untersuchen, inwieweit eine Besteuerung der Unternehmen, gestützt auf unterschiedliche Rechnungslegungsordnungen, mit dem Grundsatz der gleich-

171 Dazu Abschn. 4.3.2, vorne.

172 Zum Ganzen HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 70 ff. und 89 ff. Differenzierend aber SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 48 ff. Für GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 101, widerspricht eine Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten der aus dem Markteinkommensprinzip abgeleiteten Objektivierbarkeit der Besteuerung.

173 Vgl. MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 183.

174 Nach geltendem Recht bestehen bei der Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten zahlreiche Unklarheiten, Wahlrechte und Ermessensentscheide. Vgl. hierzu die Bilanzierungspraxis gemäss HWP, 207 ff., oder auch BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 86 ff. Dazu bereits Abschn. 4.3.3, vorne.

175 Vgl. Fn 148, vorne.

176 So auch SCHÖN, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, 118 ff. Selbst HERZIG, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 31 ff., der das Massgeblichkeitsprinzip bei der Rechnungslegung nach einem anerkannten Standard ablehnt, will einzelne IFRS-Regelungen durchaus für die steuerliche Gewinnermittlung beiziehen.

mässigen Besteuerung in Einklang gebracht werden kann.¹⁷⁷

6 Schlusswort

Der in der Lehre bereits geforderten sowie von NR Kaufmann beantragten Streichung von Art. 962 Abs. 1 E-OR ist zweifelsohne zuzustimmen. Der Grund liegt aber nicht darin, dass die Massgeblichkeit eines anerkannten Rechnungslegungsstandards für die steuerliche Gewinnermittlung – begrenzt auf eine materielle Massgeblichkeit – völlig auszuschliessen ist. Eine Art. 962 Abs. 1 E-OR entsprechende Regelung setzte aus steuerrechtlicher Sicht aber eine Neukonzeption der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften voraus. Auch die Verlustverrechnung müsste umfassend überdacht und neu strukturiert werden. Eine Art. 962 Abs. 1 E-OR entsprechende Regelung könnte somit nur mit einer detaillierten vorgängigen Untersuchung der steuerrechtlichen Implikationen und einer parallelen Revision der Steuergesetze in Betracht gezogen werden. Dies ist indessen nicht geschehen. NR Kaufmann ist aber darin Recht zu geben, dass die Lehre aufgefordert ist, für die Politik in diesem komplexen Bereich konzise und auch praktikable Lösungen zu erarbeiten. Angesichts der nicht nur auf internationaler Ebene, sondern auch im innerstaatlichen Bereich stark zunehmenden Verbreitung der anerkannten Rechnungslegungsstandards ist die Frage nach ihrem Verhältnis zur steuerrechtlichen Gewinnermittlung nämlich nicht vom Tisch und bleibt weiterhin aktuell.

Literatur

- BEHNISCH URS R., Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Roland von Büren (Hrsg.), Aktienrecht 1992 - 1997: Versuch einer Bilanz, FS Rolf Bär, Bern 1998, 21
- BENZ ROLF, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Diss. Zürich 2000
- Paradigmenwechsel im schweizerischen Bilanzrecht? Kritische Anmerkungen zum Vorentwurf zu einem «Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision» aus handels- und steuerrechtlicher Sicht, SJZ 1999, 541
- BÖCKING HANS-JOACHIM/GROS MARIUS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, DStR 2007, 2339
- BÖCKLI PETER, Das neue OR-Rechtslegungsrecht. Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe, ST 2010, 160
- Der bilanzbezogene Eigenkapitalschutz, SZW 2009, 1
- Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich u. a. 2009
- BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel u. a. 2008
- 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
- BURKHALTER ROLAND, Massgeblichkeitsgrundsatz. Der steuerrechtliche Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Diss. St. Gallen 2003
- DANON ROBERT, in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008
- DÖLLERER GEORG, Massgeblichkeit der Handelsbilanz in Gefahr, BB 1971, 1333
- DORALT WERNER, Sind Rückstellungen steuerpolitisch gerechtfertigt?, DB 1998, 1357
- EBERHARTINGER EVA, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung, Habil., Wien 2000
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996
- GASSNER WOLFGANG/LANG MICHAEL, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Bd. 1, Wien 2000
- GIGER ERNST, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis

177 Vgl. zu diesen rechtsstaatlichen Bedenken bereits BENZ, Paradigmenwechsel im schweizerischen Bilanzrecht?, 546 ff.; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, 36 f.; GLAUSER, Apports et impôts sur le bénéfice, 177 f.; DERS., IFRS et droit fiscal, 574; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, 395; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 114 f. Für Deutschland statt vieler: BÖCKING/GROS, IFRS und die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung, 2343; Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, 2378 f.; KAHLE, Massgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, 186 ff.; MÖSSNER, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, 177; TREISCH/MÜSSIG, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, 116.

von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, ST 2009, 324

GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôts sur le bénéfice. Le principe de détermination dans les contextes des apports et autres contributions de tiers, Diss. Genf, Zürich 2005

- IFRS et droit fiscal. Les normes true and fair et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel, ASA 74 (2005/2006), 529

GURTNER PETER, Das Steuerobjekt der Gewinnsteuer, ASA 61 (1992/1993), 355

- Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, ASA 69 (2000/2001), 63
- Neues Rechnungslegungsrecht nach OR. Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, ST 2010, 385
- Neues Rechnungslegungsrecht und steuerliche Massgeblichkeit, in: Peter V. Kunz/Dorothea Herren/Thomas Cottier/René Matteotti (Hrsg.), Wirtschaftsrecht in Theorie und Praxis, FS Roland von Büren, Basel 2009, 847

HAUSER HANSGEORG, Die Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Lichte neuer Entwicklungen, Wpg 1998, 269

HELIOS MARCUS/SCHLOTTER CARSTEN, Steuerbilanzziel Behandlung von Finanzinstrumenten nach § 6 Abs. 1 Nr. 2b) EStG i. d. F. des BilMoG, DStR 2009, 547

HERZIG NORBERT, IAS/IFRS und steuerliche Gewinnermittlung: Eigenständige Steuerbilanz und modifizierte Überschussrechnung. Gutachten für das Bundesfinanzministerium, Düsseldorf 2004

HEY JOHANNA, in: Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 20. A., Köln 2010

JACOBS OTTO H., Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. A., München 2007

KAHLE HOLGER, Massgeblichkeitsgrundsatz auf Basis der IAS?, Wpg 2002, 178

LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 - 101, Therwil-Basel 2004

LÜDENBACH NORBERT, in: Norbert Lüdenbach/Wolf-Dieter Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 8. A., Freiburg 2010

LÜDENBACH NORBERT/HOFFMANN WOLF DIETER, in: Norbert Lüdenbach/Wolf-Dieter Hoffmann (Hrsg.), Haufe IFRS-Kommentar, 8. A., Freiburg 2010

MEYER CONRAD (Hrsg.), Swiss GAAP FER. Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, Zürich 2009

MEYER TOBIAS, Kapitalschutz als Selbstzweck? Die Kapitalverfassung gemäss dem Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Kontext internationaler Entwicklung, GesKR 2008, 220

MÖSSNER JÖRG MANFRED, Internationale Rechnungslegung und steuerliche Gewinnermittlung, in: Werner F. Ebke/Claus Luttermann/Stefan Siegel (Hrsg.), Internationale Rechnungslegungsstandards für börsenunabhängige Unternehmen?, Baden-Baden 2007, 165

MOXTER ADOLF, Zum Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, BB 1997, 195

NEUHAUS MARKUS R., Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz: Steuerrechtliche Berührungspunkte, ASA 69 (2000/2001), 11

PELLENS BERNHARD/FÜLBIER ROLF UWE/GASSEN JOACHIM/SELLHORN THORSTEN, Internationale Rechnungslegung, 7. A., Stuttgart 2008

PEZZER HEINZ-JÜRGEN, Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Konkretisierung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen, in: Norbert Herzig (Hrsg.), Bilanzierung von Umweltlasten und Umweltschutzverpflichtungen, Köln 1994, 21

REICH MARKUS, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Habil., Zürich 1983

- Steuerrecht, Zürich 2009
- Unternehmensumstrukturierungen im internen Steuerrecht von Bund und Kantonen, in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, 1. Teil

RÖTHLISBERGER RENÉ/PFLÜGER-NIGGLI SARAH, Steueraspekte gemäss Entwurf zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht. Diskussionspunkte zu den steuerlich wesentlichen Neuerungen gemäss Botschaft zum Obligationenrecht, ST 2008, 475

SCHNEIDER DIETER, Abbau von Steuervergünstigungen durch Skalpierung der Massgeblichkeit und Verlustverrechnung als «Stärkung der Investitionskraft»? , DB 1999, 105

SCHÖN WOLFGANG, Steuerliche Massgeblichkeit in Deutschland und Europa, Köln 2005

SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, FStR 2002, 3

- Unternehmenssteuerrecht. Entwicklungen 2009, Bern 2010

SPENGLER CHRISTOPH, International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union, IStR 2003, 29 (Teil 1) und 67 (Teil 2)

SPORI PETER, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», ASA 69 (2000/2001), 105

TREISCH CORINNA/MÜSSIG ANKE, IFRS und steuerliche Gewinnermittlung, in: Wilfried Funk/Jonas Rossmanith (Hrsg.), Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling, Wiesbaden 2008, 103

WEBER-GRELLET HEINRICH, Der Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte aktueller Entwicklungen, BB 1999, 2659

- in: Walter Drenseck (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, 29. A., München 2010
- Massgeblichkeitsschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz, DB 1994, 288

WEHRHEIM MICHAEL/FROSS INGO, Plädoyer für eine Stärkung des Massgeblichkeitsprinzips, DStR 2010, 1348

WEIDMANN MARKUS, Einkommensbegriff und Realisation. Zum Zeitpunkt der Realisation von Ertrag und Einkommen im Handels- und Steuerrecht, Diss., Zürich 1996

ZEITLER FRANZ-CHRISTOPH, Rechnungslegung und Rechtsstaat, DB 2003, 1529

Berichte, Dokumente

FER, Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER), Stand 1.1.2009, www.fer.ch/inhalt/fachempfehlungen/allgemeines.html

Hochschullehrer Rechtswissenschaft, Zur Fortentwicklung des deutschen Bilanzrechts, Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2002, 2372

HWP, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1 – Buchführung und Rechnungslegung, Treuhand-Kammer (Hrsg.), Zürich 2009

IAS/IFRS, International Financial Reporting Standards, deutsche Textausgabe: Wolf-Dieter Hoffmann/Norbert Lüdenbach (Hrsg.), IAS/IFRS-Texte 2009/2010, 2. A., Herne 2010

Rechtsquellen

BilMoG, G zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz) (vom 26.5.2009), BGBl 2009 I, 1102

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

EG-V 1606/2002, V 1606/2002/EG des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (vom 19.7.2002), ABl L 243 vom 11.9.2002, 1

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

Materialien

Botschaft OR-Änderung, 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 27.12.2007), BBl 2008, 1589

E-DBG, Anhang zum Entwurf Obligationenrecht (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) – Änderungen bisherigen Rechts, BBl 2008, 1812

E-OR, Entwurf Obligationenrecht (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht), BBl 2008, 1751

E-StHG, Anhang zum Entwurf Obligationenrecht (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) – Änderungen bisherigen Rechts, BBl 2008, 1812

VE-RRG (1998), Expertenbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) (vom 29.6.1998), Bern 1998