

---

# Inhaltsverzeichnis

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

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

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

## 2. Teil: Verhältnis zwischen handels- und steuerrechtlicher Gewinnermittlung – das steuerrechtliche Massgeblichkeitsprinzip..... 97

<b>§ 4</b>	<b>Begrifflichkeiten, Funktionsweise und Ausgestaltung des Massgeblichkeitsprinzips nach geltendem Recht.....</b>	<b>97</b>
A.	Begrifflichkeiten und Funktionsweise des Massgeblichkeitsprinzips.....	97
1.	Materielle Massgeblichkeit.....	97
2.	Formelle Massgeblichkeit.....	99
2.1.	Funktionsweise.....	99
2.2.	Verhältnis zur materiellen Massgeblichkeit.....	100
3.	Umgekehrte Massgeblichkeit.....	101

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

#### 4. Teil: Schlussbetrachtung ..... 389

#### § 9 Ausblick ..... 389

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

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