

# **Schriften zum Steuerrecht**

Markus Reich · Madeleine Simonek ·  
René Matteotti (Hrsg.)

## **Periodische Besteuerung des Gewinns, Konflikte und Auswege**

**Vangelis Kalaitzidakis**

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort und Dank .....	VII
Inhaltsübersicht .....	IX
Inhaltsverzeichnis .....	XI
Abbildungsverzeichnis .....	XIX
Literaturverzeichnis .....	XXI
Materialienverzeichnis .....	XLI
Kreisschreiben und Merkblätter .....	XLIII
Abkürzungsverzeichnis .....	XLVII

## **I. Teil Grundlagen ..... 1**

<b>1. Problemstellung, Zielsetzung und Methodik .....</b>	<b>3</b>
1.1. Problemstellung .....	3
1.2. Zielsetzung .....	6
1.3. Methodik .....	6
<b>2. Wirtschaftliche Bedeutung der Steuern .....</b>	<b>8</b>
2.1. Steuern als Staatseinnahmequelle .....	8
2.2. Steuern als finanzielle Belastung des Steuerpflichtigen .....	9
2.3. Regelung des Steuerrechtsverhältnisses durch das Steuerrecht .....	9
<b>3. Gewinnbegriff und Gewinnermittlung .....</b>	<b>11</b>
3.1. Betriebswirtschaftlicher Gewinnbegriff .....	11
3.1.1. Statische Bilanztheorie .....	12
3.1.2. Dynamische Bilanztheorie .....	13
3.1.3. Organische Bilanztheorie .....	15
3.1.4. Bedeutung der Bilanztheorien für das Steuerrecht .....	16
3.2. Handelsrechtlicher Gewinnbegriff .....	17
3.2.1. Abgrenzung der Bilanz im Rechtssinne von der rein betriebswirtschaftlichen Bilanz .....	17
3.2.2. Zwecke der Handelsbilanz .....	17
3.2.3. Steuerrechtliche Berücksichtigung .....	21
<b>4. Einfluss der Zeit auf das (Steuer-)Recht .....</b>	<b>22</b>
4.1. Recht in der Zeit .....	22

4.2.	Zeit im Steuerrecht .....	23
4.2.1.	Bedeutung beim Steuerobjekt und bei der Steuerbemessung .....	24
4.2.2.	Zeitfaktor bei der Gewinnbesteuerung .....	26
4.2.2.1.	Zeitliche Bemessung .....	27
4.2.2.2.	Sachliche Bemessung (zeitliche Gewinnabgrenzung) .....	28
4.2.3.	Verjährungsperiode .....	29
4.2.4.	Verfahrensrechtliche Bedeutung .....	29
4.2.4.1.	Veranlagungsperiode .....	30
4.2.4.2.	Bezugsperiode .....	30
4.3.	Periodische und einmalige Erhebung von Steuern .....	30
4.4.	Verhältnis der verschiedenen Perioden zueinander .....	32
4.4.1.	Steuer- und Veranlagungsperiode (Postnumerando- und Pränumerandobesteuerung) .....	32
4.4.2.	Steuer- und Bemessungsperiode (Gegenwarts- und Vergangenheitsbemessung) .....	32
4.4.3.	Bezugs- und Steuerperiode (Pränumerando- und Postnumerandobezug) .....	33
<b>5.</b>	<b>Prinzipien und Normgruppen im Steuersystem .....</b>	<b>33</b>
5.1.	Prinzipien und Regeln .....	34
5.1.1.	Prinzipien als Optimierungsgebote .....	34
5.1.2.	Regeln als tatbestandsgebundene Normen .....	36
5.1.3.	Lösungsansätze bei Widersprüchen .....	36
5.2.	Fiskalzweck- und Vereinfachungszwecknormen .....	38
<b>6.</b>	<b>Zusammenfassung I. Teil .....</b>	<b>39</b>
<b>II. Teil</b>	<b>Periodengerechte Gewinnbesteuerung .....</b>	<b>43</b>
<b>1.</b>	<b>Überblick .....</b>	<b>45</b>
<b>2.</b>	<b>Verfassungsrechtlicher Rahmen .....</b>	<b>45</b>
2.1.	Steuerkompetenz zur Erhebung der Gewinnsteuer .....	45
2.2.	Grundsatz der Gesetzmässigkeit .....	47
2.3.	Grundsatz des öffentlichen Interesses und der Verhältnismässigkeit .....	50
2.4.	Rechtsgleichheit .....	51
2.5.	Steuererhebungsprinzipien .....	54
2.5.1.	Verhältnis von Art. 127 Abs. 2 zu Art. 8 BV .....	54
2.5.2.	Allgemeinheit der Steuer .....	55
2.5.3.	Gleichmässigkeit der Steuer .....	57

2.6. Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Besonderen .....	59
2.6.1. Historisches .....	59
2.6.2. Leistungsfähigkeit als Konzeption zur Verteilung der Steuerlast.....	61
2.6.2.1. Gleichheit und Gerechtigkeit.....	61
2.6.2.2. Gerechtigkeit durch die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit?.....	62
2.6.3. Horizontale und vertikale Dimension.....	68
2.6.4. Bemessung der Leistungsfähigkeit.....	69
2.6.4.1. Leistungsfähigkeit als private Befriedigungsmöglichkeit.....	70
2.6.4.2. Indikatoren .....	71
2.6.4.3. Nettoprinzip bei der Besteuerung des Einkommens .....	73
2.6.4.4. Leistungsfähigkeit juristischer Personen .....	75
2.7. Praktikabilität.....	78
2.7.1. Verfassungsrechtliche Anerkennung.....	78
2.7.2. Begriff.....	79
2.7.3. Rechtliche Bedeutung .....	80
<b>3. Abwägung der verfassungsrechtlichen Gebote.....</b>	<b>84</b>
3.1. Allgemeine Auslegungsgrundsätze .....	84
3.2. Methodik der Gleichheitsprüfung .....	85
3.2.1. Klassischer Ansatz .....	86
3.2.2. Differenzierter Ansatz.....	88
3.2.2.1. Prüfschema bei internen Gründen.....	89
3.2.2.2. Prüfschema bei externen Gründen.....	90
3.2.2.3. Mehrdimensionalität und Typisierungen .....	90
3.2.3. Bundesgerichtliche Rechtsprechung.....	91
3.2.4. Würdigung .....	94
<b>4. Folgerungen für die Gewinnbesteuerung.....</b>	<b>99</b>
4.1. Steuerrechtlicher Gewinnbegriff.....	100
4.2. Bemessungsperiode.....	102
4.2.1. Anforderungen des Leistungsfähigkeitsprinzips .....	103
4.2.2. Anforderungen des Fiskalzwecks.....	106
4.2.3. Anforderungen der Praktikabilität.....	107
4.2.4. Würdigung .....	108
4.2.4.1. Leistungsfähigkeitsindikator.....	108
4.2.4.2. Nominalwertprinzip und Leistungsfähigkeit .....	111
4.2.4.3. Berücksichtigung der Dauer der Totalperiode? .....	112
4.2.4.4. Begriffe und Prinzipiencharakter des Totalgewinn- bzw. Periodizitätsprinzips.....	114

4.2.4.5.	Kongruenzprinzip.....	119
4.2.4.6.	Bemessungs- und veranlagungstechnische Umsetzung.....	121
4.2.4.7.	Gewinnabgrenzung.....	123
4.2.4.8.	Berücksichtigung der Bilanztheorien.....	124
4.3.	Umgang mit periodischen Aufwandsüberhängen.....	127
4.3.1.	Ausgangslage und Lösungsansätze .....	127
4.3.1.1.	Ausgangslage.....	127
4.3.1.2.	Lösungsansätze.....	128
4.3.2.	Interperiodische Verlustverrechnung .....	130
4.3.2.1.	Periodengerechte Verlegung der Verluste .....	130
4.3.2.2.	Begrenzung der Verlustverrechnung und Leistungsfähigkeitsprinzip .....	135
4.3.3.	Alternative: Laufende Totalgewinnbemessung .....	138
4.3.4.	Exkurs: Begrenzte Durchschnittsbesteuerung .....	139
4.4.	Periodizität der Steuer und Steuerprogression .....	141
4.5.	Methodik zur Überprüfung der periodengerechten Gewinnermittlung .....	144
<b>5.</b>	<b>Zusammenfassung II. Teil.....</b>	<b>146</b>
5.1.	Verfassungsrechtlicher Rahmen.....	146
5.2.	Abwägung verfassungsrechtlicher Gebote.....	148
5.3.	Folgerung für die Gewinnbesteuerung .....	149
5.3.1.	Steuerrechtlicher Gewinnbegriff.....	149
5.3.2.	Bemessungsperiode.....	150
5.3.3.	Umgang mit periodischen Aufwandsüberhängen.....	152
5.3.4.	Periodizität der Steuer und Steuerprogression.....	153
<b>III. Teil</b>	<b>Gewinnermittlung nach geltendem Recht .....</b>	<b>155</b>
1.	Überblick .....	157
2.	Handelsrechtliche Gewinnermittlung.....	157
2.1.	Grundlagen der Rechnungslegung .....	157
2.1.1.	Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung.....	157
2.1.2.	Fortführung des Unternehmens .....	158
2.1.3.	Zeitliche und sachliche Abgrenzung .....	158
2.1.4.	Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung .....	160
2.1.5.	Stichtagsprinzip.....	161
2.2.	Besonders transparenzbezogene Grundsätze.....	161
2.3.	Aktivierungs- und Passivierungspflicht .....	164
2.3.1.	Aktivierung .....	164

2.3.2. Passivierung .....	166
2.4. Abschreibungen und Wertberichtigungen .....	168
2.5. Vorsichtsprinzip .....	170
2.5.1. Realisations- und Imparitätsprinzip .....	170
2.5.2. Kostenwert- und Niederstwertprinzip .....	174
2.5.2.1. Kostenwertprinzip .....	174
2.5.2.2. Niederstwertprinzip .....	175
2.6. Stille Reserven .....	176
2.6.1. Entstehung .....	176
2.6.2. Auflösung .....	178
2.7. Umgang mit verdeckten Gewinnausschüttungen .....	181
2.8. Umgang mit Fehlern in der Jahresrechnung .....	183
<b>3. Durchsetzung der handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften .....</b>	<b>184</b>
3.1. Zivilrechtliche Verantwortlichkeit .....	184
3.1.1. Verwaltungsrat und Geschäftsführung .....	184
3.1.2. Revisionsstelle .....	186
3.2. Aufsichtsrechtliche Durchsetzung .....	187
3.3. Strafrechtliche Durchsetzung .....	187
<b>4. Steuerrechtliche Gewinnermittlung .....</b>	<b>188</b>
4.1. Überblick .....	188
4.2. Verfahrensrechtliche Vorbemerkungen .....	189
4.2.1. Ordentliches Veranlagungsverfahren .....	189
4.2.2. Rechtskraft .....	191
4.2.3. Revision .....	192
4.2.4. Nachsteuerverfahren .....	194
4.3. Steuerobjekt .....	195
4.4. Massgeblichkeitsprinzip .....	196
4.4.1. Methoden steuerbilanzieller Gewinnermittlung .....	196
4.4.2. Funktionsweise der prinzipiellen Massgeblichkeit .....	197
4.4.3. Materielle, formelle und umgekehrte Massgeblichkeit .....	199
4.4.4. Massgeblichkeit, Periodisierung und zeitliche Bemessung .....	201
4.4.5. Berichtigung handelsrechtswidriger Abschlüsse .....	203
4.4.6. Änderung handelsrechtskonformer Abschlüsse .....	206
4.5. Steuerrechtlicher Realisationsbegriff .....	207
4.6. Imparitätsprinzip im Steuerrecht .....	211
4.7. Steuerrechtliche Korrekturvorschriften .....	214

4.7.1.	Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand.....	214
4.7.2.	Der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge .....	217
4.7.3.	Abschreibungen.....	218
4.7.3.1.	Terminologie .....	218
4.7.3.2.	Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung.....	219
4.7.3.3.	Übermässige Abschreibungen sowie Sofortabschreibungen .....	221
4.7.3.4.	Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven.....	225
4.7.3.5.	Nachholung von Abschreibungen aufgrund neuer Erkenntnisse .....	228
4.7.4.	Rückstellungen.....	232
4.7.4.1.	Terminologie .....	232
4.7.4.2.	Steuerrechtliche Anerkennung.....	233
4.7.4.3.	Periodengerechte Bildung von Rückstellungen .....	234
4.7.4.4.	Periodengerechte Auflösung von Rückstellungen .....	237
4.7.4.5.	«Rückstellung» für Forschungs- und Entwicklungsaufträge .....	239
4.7.4.6.	«Rückstellung» für Ersatzbeschaffungen .....	239
4.7.5.	Handelsrechtliche Wiederaufwertungen im Besonderen.....	242
4.7.6.	Aufwertungen über den Kostenwert nach Art. 960b OR im Besonderen.....	245
4.7.6.1.	Steuerrechtliche Berücksichtigung des Aufwertungsgewinns .....	245
4.7.6.2.	Steuerrechtliche Berücksichtigung der Schwankungsreserve.....	246
4.8.	Verlustverrechnung.....	249
4.8.1.	Gesetzliche Regelung.....	249
4.8.2.	Reformüberlegungen.....	252
4.9.	Zeitliche Bemessung.....	256
<b>5.</b>	<b>Nachholung von Aufwänden bei Verletzung des Imparitätsprinzips .....</b>	<b>258</b>
5.1.	Ausgangslage.....	259
5.1.1.	Verfassungsrechtliche Ausgangslage .....	259
5.1.2.	Gesetzliche Ausgangslage.....	261
5.2.	Bundesgerichtliche Rechtsprechung .....	262
5.2.1.	Rechtsprechung unter dem Wehrsteuerbeschluss (WStB).....	263
5.2.2.	Rechtsprechung unter dem DBG.....	264
5.2.2.1.	BGer 2P.184/2003 vom 21. Juni 2004 (Rückstellung für Provisionszahlungen / Abschreibung Forderung).....	264
5.2.2.2.	BGer 2A.99/2004 vom 27. Oktober 2004 (Abschreibung Forderung) .....	265
5.2.2.3.	BGer 2A.549/2005 vom 16. Juni 2006 (ordentliche Abschreibungen).....	265
5.2.2.4.	BGer 2A.55/2007 vom 6. Juni 2007 (Einfuhrabgaben).....	266
5.2.2.5.	BGer 2C_895/2008 vom 9. Juni 2009 (Rückstellung für Gebührenerhöhung) .....	267
5.2.2.6.	BGer 2C_220/2009 vom 10. August 2009 (Abschreibung einer Beteiligung).....	267
5.2.2.7.	BGer 2C_33/2009 vom 27. November 2009 (Verlustverrechnung).....	268

5.2.2.8.	BGE 137 II 353 vom 28. Juni 2011 (Abschreibung Forderungen).....	269
5.2.2.9.	BGer 2C_429/2010 vom 9. August 2011 (Sozialversicherungsbeiträge) .....	271
5.2.2.10.	BGer 2C_911/2013 und 2C_912/2013 vom 26. August 2014 (Prozessrückstellung) .....	272
5.2.2.11.	BGer 2C_172/2018 vom 26. Februar 2018 (konzerninterne Dienstleistungen).....	273
5.2.2.12.	BGer 2C_455/2017 vom 17. September 2018 (Herausgabe des Gewinns) ...	274
5.2.2.13.	BGer 2C_972/2018 vom 2. Oktober 2019 (konzerninterne Forderung) .....	274
5.2.2.14.	BGer 2C_667/2021 vom 11. März 2022 (Zinszahlungen).....	275
5.3.	Auswertung der Rechtsprechung .....	275
5.3.1.	Abschreibungen und Rückstellungen i.w.S. ....	276
5.3.2.	Rückstellungen i.e.S. ....	277
5.3.3.	Rückgriff auf ein gesetzliches Periodizitätsprinzip .....	277
5.4.	Kritik der Lehre an der Rechtsprechung .....	278
5.5.	Würdigung .....	281
5.5.1.	Verfahrensrecht als Ursache des Konflikts.....	281
5.5.2.	Gesetzliche Gewichtung der Praktikabilität und Rechtssicherheit .....	283
5.5.3.	Analyse des Gesetzes .....	284
5.5.3.1.	Anknüpfungspunkte .....	284
5.5.3.2.	Auslegung von Art. 79 und Art. 80 DBG .....	286
5.5.3.3.	Verfassungsrechtliche Abwägung des Periodizitäts- und Totalgewinnprinzips .....	290
5.5.4.	Folgerung .....	293
5.5.4.1.	Formellrechtliches Verständnis von Art. 80 DBG.....	293
5.5.4.2.	Periodenübergreifende Betrachtungsweise.....	295
5.5.4.3.	Unerheblichkeit einer Sorgfaltspflichtverletzung .....	297
5.5.5.	Missbrauchsvorbehalt.....	297
5.5.5.1.	Missbrauchspotential.....	297
5.5.5.2.	Verhältnis zur Revision im Besonderen .....	300
5.5.5.3.	Rückgriff auf den ordentlichen Verbuchungszeitpunkt .....	305
5.5.6.	Auswirkung einer rückwirkenden Anpassungsmöglichkeit <i>de lege ferenda</i> .....	307
5.5.7.	Zwischenfazit.....	308
5.6.	Anwendung des Prüfprogramms periodengerechte Gewinnbesteuerung .....	309
5.7.	Praxis des Kantons Zürich .....	311
5.8.	Nachholung von Abschreibungen bei schlechtem Geschäftsgang .....	312
<b>6.</b>	<b>Zusammenfassung III. Teil .....</b>	<b>314</b>
6.1.	Handelsrechtliche Gewinnermittlung.....	314
6.1.1.	Grundlagen der Rechnungslegung .....	314
6.1.2.	Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften .....	315



6.1.3.	Stille Reserven .....	316
6.1.4.	Umgang mit verdeckten Gewinnausschüttungen .....	316
6.1.5.	Umgang mit Fehlern in der Jahresrechnung .....	316
6.2.	Durchsetzung der handelsrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften .....	317
6.3.	Steuerrechtliche Gewinnermittlung.....	317
6.3.1.	Verfahrensrechtliche Aspekte .....	317
6.3.2.	Steuerobjekt .....	318
6.3.3.	Massgeblichkeitsprinzip.....	319
6.3.4.	Steuerrechtlicher Realisationsbegriff .....	320
6.4.	Imparitätsprinzip im Steuerrecht.....	320
6.5.	Steuerrechtliche Korrekturvorschriften.....	321
6.5.1.	Abschreibungen.....	321
6.5.2.	Rückstellungen.....	322
6.5.3.	Handelsrechtliche Wiederaufwertungen im Besonderen.....	323
6.5.4.	Aufwertungen über den Kostenwert nach Art. 960b OR im Besonderen.....	324
6.6.	Verlustverrechnung.....	324
6.7.	Nachholung von Aufwänden.....	325
6.7.1.	Ausgangslage .....	325
6.7.2.	Bundesgerichtliche Rechtsprechung.....	326
6.7.3.	Kritik der Lehre an der Rechtsprechung.....	326
6.7.4.	Würdigung .....	327
<b>IV. Teil</b>	<b>Schlussbetrachtung.....</b>	<b>329</b>

# Abbildungsverzeichnis

<i>Abbildung 1: Exemplarischer Sachverhalt Alpha AG</i> .....	5
<i>Abbildung 2: Exemplarischer Sachverhalt Beta AG</i> .....	5
<i>Abbildung 3: Gegenüberstellung dreistufiges und differenziertes Prüfprogramm</i> .....	94
<i>Abbildung 4: Gegenüberstellung zweistufiges und differenziertes Prüfprogramm</i> .....	95
<i>Abbildung 5: Prüfprogramm Rechtsgleichheit</i> .....	98
<i>Abbildung 6: Gegenüberstellung der verfassungsrechtlichen Gebote</i> .....	99
<i>Abbildung 7: Beispiel: Dauer der Totalperiode</i> .....	112
<i>Abbildung 8: Beispiel: Tatsächlich besteufter Gewinn vs. steuerrechtlich relevanter Totalgewinn (Alpha AG)</i> .....	129
<i>Abbildung 9: Beispiel: Tatsächlich besteufter Gewinn vs. steuerrechtlich relevanter Totalgewinn (Beta AG)</i> .....	129
<i>Abbildung 10: Periodengerechte Verlustverrechnung</i> .....	132
<i>Abbildung 11: Beispiel: Durchschnittsbesteuerung (N-2 bis N)</i> .....	140
<i>Abbildung 12: Beispiel: Durchschnittsbesteuerung (N-1 bis N+1)</i> .....	140
<i>Abbildung 13: Beispiel: Progressive Besteuerung Alpha AG</i> .....	142
<i>Abbildung 14: Beispiel: Progressive Besteuerung Beta AG</i> .....	142
<i>Abbildung 15: Prüfprogramm periodengerechte Gewinnermittlung</i> .....	145