

Die Bilanzberichtigung

Peter Hongler/Jan-Marius Hübeler



*Peter Hongler, Prof. Dr.,
dipl. Steuerexperte, Ordentlicher
Professor für Steuerrecht an der
Universität St.Gallen (HSG)*



*Jan-Marius Hübeler,
M.A. HSG, Wissenschaftlicher
Assistent und Doktorand an der
Universität St.Gallen (HSG)*

Die Anbindung der steuerlichen Gewinnermittlung an das handelsrechtlich ausgewiesene Jahresergebnis nach OR setzt die korrekte Ermittlung desselben – die «Handelsrechtskonformität» – voraus. Falls die Handelsbilanz gegen handelsrechtliche Vorschriften verstösst, kann sowohl die steuerpflichtige Person als auch die Steuerbehörde eine Korrektur vornehmen (sog. Bilanzberichtigung). Auf die Fragen, in welchen Fällen konkret eine Korrektur vorzunehmen ist und wie eine Korrektur zu erfolgen hat, liefern die Lehre und die bisherige Rechtsprechung allerdings nur knappe Antworten. Der vorliegende Beitrag soll diese Lücke schliessen. Ein besonderer Fokus liegt auf möglichen Überschneidungen beim Fehlerbegriff und bei der Korrekturenschwelle im Handels- und Steuerrecht.

Le rattachement de la détermination du bénéfice fiscal au résultat annuel selon le droit commercial du CO pré-suppose la détermination correcte de ce dernier, soit la «conformité au droit commercial». Si le bilan commercial ne respecte pas les normes du droit commercial, tant le contribuable que l'autorité fiscale peuvent procéder à une correction (dite correction de bilan). La doctrine et la jurisprudence actuelles ne fournissent toutefois que de vagues réponses aux questions de savoir dans quels cas il faut concrètement procéder à une correction et comment celle-ci doit être effectuée. Le présent article vise à combler cette lacune. L'accent est mis sur les recoupements possibles entre la notion d'erreur et le seuil de correction en droit commercial et en droit fiscal.

Inhalt

1 Einleitung	441	3.3 Korrekturschwelle	447
1.1 Problemstellung und Übersicht	441	3.4 Korrekturverfahren	448
1.2 Steuerliches Massgeblichkeitsprinzip	442	4 Korrektur handelsrechtlicher Fehler in der Steuerbilanz	448
2 Korrekturen in den IFRS	444	4.1 Korrektur formeller handelsrechtlicher Fehler	448
2.1 Fehlerhaftigkeit	444	4.2 Korrektur materieller handelsrechtlicher Fehler	449
2.1.1 Definition	444	4.2.1 Übersicht	449
2.1.2 Informationsstand am Stichtag	444	4.2.2 Handelsrechtliches Korrekturverfahren	449
2.1.3 Sorgfalt	444	4.2.3 Steuerrechtliches Korrekturverfahren	449
2.1.4 Abgrenzung zu Schätzungs- und Methodenänderungen	444	4.2.3.1 Allgemeines	449
2.2 Korrekturschwelle	445	4.2.3.2 Fehlerhaftigkeit und Korrekturschwelle im Steuerrecht	450
2.3 Korrekturverfahren	445	4.2.3.3 Feststellung der Fehlerhaftigkeit durch die Steuerbehörde und Offensichtlichkeitsdoktrin	451
3 Begriff der handelsrechtlichen Fehlerhaftigkeit und Korrektur handelsrechtlicher Fehler in der Handelsbilanz	445	4.2.3.4 Zur Bedeutung von Treu und Glauben	452
3.1 Formelle Fehlerhaftigkeit	445	4.2.3.5 Zeitpunkt der Korrektur	452
3.2 Materielle Fehlerhaftigkeit	446	4.2.3.5.1 Vor Veranlagung	452
3.2.1 Definition	446	4.2.3.5.2 Nach Veranlagung: Revisions- und Nachsteuerungsverfahren	453
3.2.2 Informationsstand am Stichtag	446	5 Fazit	453
3.2.3 Sorgfalt	446	Literatur	454
3.2.4 Ermessensspielraum	446	Materialien	456
3.2.5 Abgrenzung zu Schätzungs- und Methodenänderungen	447		

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Übersicht

Die steuerliche Gewinnermittlung knüpft in der Schweiz gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip – vorbehaltlich steuerlicher Korrekturvorschriften – an den nach den Rechnungslegungsvorschriften des Handelsrechts ermittelten und in der handelsrechtlichen Jahresrechnung tatsächlich ausgewiesenen Gewinn an.¹

Die Anbindung der steuerlichen Gewinnermittlung an das handelsrechtlich ausgewiesene Jahresergebnis nach OR² setzt dabei die korrekte Ermittlung desselben – die «Han-

delsrechtskonformität» – voraus.³ M. a. W. gilt das Massgeblichkeitsprinzip gemäss herrschender Lehre nur insofern, als die handelsrechtliche Jahresrechnung nicht gegen zwingende Bestimmungen der OR-Rechnungslegungsvorschriften verstösst, d. h. «fehlerfrei» zustande gekommen ist.⁴

Liegt hingegen ein solcher versehentlicher oder absichtlicher Verstoss zugunsten oder zuungunsten des Steuerpflichtigen bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Jahresergebnisses vor, kann die steuerliche Veranlagung grundsätzlich nicht mehr unmittelbar auf der (an steuerrechtliche Korrektornormen angepassten) handelsrechtlichen Jahresrechnung basieren. Gemäss herrschender Lehre ist daher «irgendwo» eine Korrektur – eine «Bi-

1 Vgl. statt vieler das kürzlich publizierte BGer 13.9.2022, 2C_1012/2021, E. 3.1. Wir vereinfachen an dieser Stelle und nehmen keinen Bezug auf die Diskussion, ob das Massgeblichkeitsprinzip als «pragmatische Lösung» (vgl. REICH, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 48) sachgerecht ist und ob an der «Verzahnung zwischen Handels- und Steuerbilanz» (BERTSCHINGER/REGLI, Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht, 318) festzuhalten ist.

2 Die Begriffe «handelsrechtliche Rechnungslegung» und «OR-Rechnungslegung» sowie verwandte Formulierungen sind nachfolgend als Synonyme zu verstehen.

3 Statt vieler BGer 30.1.2014, 2C_554/2013, E. 2.1; ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, 726; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 168; NEUHAUS/SCHNEIDER, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, 809.

4 Die Begriffe «Fehler» und «Verstoss» als solche sind nachfolgend neutral zu verstehen, d. h., sie suggerieren jeweils keine Versehentlichkeit oder Absichtlichkeit.

lanzberichtigung»⁵ – vorzunehmen.⁶ Auf die Fragen, in welchen Fällen konkret eine Korrektur vorzunehmen ist und wie eine Korrektur zu erfolgen hat, liefern die Lehre und die bisherige Rechtsprechung allerdings nur knappe Antworten.⁷

Die vorliegende Arbeit widmet sich daher konkret den folgenden beiden Fragestellungen:

1. *In welchen* Fällen ist eine Korrektur des handelsrechtlichen Jahresergebnisses (für das Steuerrecht) notwendig? Diese Frage teilt sich insb. in die beiden folgenden Fragestellungen auf:
 - a. Wann handelt es sich um einen «Verstoss» gegen zwingendes Handelsrecht bzw. was ist ein handelsrechtlicher «Fehler»? Hier sind etwa Fragen zum Stichtagsprinzip, zur angemessenen Sorgfalt und zum Ermessensspielraum zu betrachten.
 - a. Wann ist die Korrektur eines Fehlers bzw. Verstosses notwendig? Hier gilt es etwa Überlegungen zur Wesentlichkeit und zur Absichtlich- bzw. Versehentlichkeit zu beachten.
2. *Wie* ist eine solche Korrektur vorzunehmen? Hier ist insb. zwischen der Retro- oder Prospektive einer Korrektur zu unterscheiden, unter Berücksichtigung von Überlegungen zu Korrekturmöglichkeiten in einem handels- oder steuerrechtlichen Verfahren, zur Übernahme handelsrechtlicher Korrekturen in das Steuerrecht (und zu der Frage, wie es sich hier mit der formellen Massgeblichkeit verhält) sowie zur zeitlichen Möglichkeit steuerrechtlicher Korrekturen.

Die vorliegende Arbeit bezieht sich dabei in erster Linie auf das Steuerrecht; handelsrechtliche Fragen ohne Auswirkungen für das Steuerrecht werden entsprechend nicht oder nur aus didaktischen Gründen diskutiert.

In Abschn. 1.2 folgt zunächst ein Überblick über für die Problemstellung bedeutende Grundlagen des Massgeblichkeitsprinzips. Da dem geschriebenen OR keine Normen zur Feststellung der Fehlerhaftigkeit und zur Korrektur von Fehlern zu entnehmen sind, werden darauffolgend unter Abschn. 2 als Inspirationsquelle⁸ die Fehlerfeststellung und -korrektur in den IFRS betrachtet, um mögliche Rückschlüsse auf die Problemlösung für die Schweizer Handels- und Steuerbilanz zu ziehen. Abschn. 3 widmet sich dem handelsrechtlichen Fehlerbegriff sowie den Korrekturmöglichkeiten in der Handelsbilanz. Abschn. 4 behandelt nachfolgend die Pflicht zur Korrektur und das Korrekturverfahren für handelsrechtliche Fehler in der Steuerbilanz.

1.2 Steuerliches Massgeblichkeitsprinzip

Die Massgeblichkeit des handelsrechtlichen Jahresabschlusses nach OR für die steuerliche Gewinnermittlung ist im Schweizer Steuerrecht konkret in Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG mit dem expliziten Verweis auf den Saldo der Erfolgsrechnung verankert.⁹ Dies entspricht gemäss Lehre einer formellen Massgeblichkeit,¹⁰ d. h., die vom Steuerpflichtigen nach den Vorschriften des Handelsrechts in der handelsrechtlichen Bilanz und Erfolgsrechnung tatsächlich gewählten Bilanzierungs- und Bewertungsansätze sind für die steuerliche Gewinnermittlung massgeblich.¹¹ In einem System materieller Massgeblichkeit wären hingegen nur die Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung (GoB) und die Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung (GoR) für die steuerliche Gewinnermittlung massgebend.¹² Auch im Rahmen der formellen

5 Begrifflich ist bei der Korrektur von Bilanzen zwischen der «Bilanzberichtigung» und der «Bilanzänderung» zu unterscheiden. Als Bilanzberichtigung ist traditionell der Ersatz einer handelsrechtlich unzulässigen Darstellung durch eine handelsrechtlich zulässige Darstellung zu verstehen. Demgegenüber ist unter Bilanzänderung der Ersatz einer bereits handelsrechtlich zulässigen Darstellung durch eine abweichende handelsrechtlich zulässige Darstellung zu verstehen. Statt vieler BGE 141 II 83, E. 3.3; REICH, Steuerrecht, § 15 N 67a f.

6 BERGER, Probleme der Bilanzberichtigung, 541; CAGIANUT, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, 142; CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, § 4 N 67; FREI, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, 233; WEBER, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 100.

7 Vgl. zu Bilanzberichtigungen unter dem Massgeblichkeitsprinzip insb. ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, 724 ff.; BERGER, Probleme der Bilanzberichtigung, 539 ff.; BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 182 ff.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Art. 58 DBG N 15 ff.

8 Zur Eignung der IFRS und anderer anerkannter Standards als Auslegungsmittel oder Interpretationsquelle siehe SCHWARZ, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Daten, 101 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, Rz 40; GLAUSER, IFRS et droit fiscal, 529 ff.

9 Statt vieler BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 124 f.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Art. 58 DBG N 2. Äquivalent Art. 24 StHG; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 130.

10 BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 195; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 137; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325.

11 BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 42; BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 195; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 109.

12 BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 32; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, 386. Da formell nur materiell handelsrechtskonforme Bilanzierungs- und Bewertungsansätze gewählt werden dürfen, ist die materielle Massgeblichkeit eine unmittelbare Folge der formellen Massgeblichkeit. Andererseits ist ein System der materiellen Massgeblichkeit auch ohne die formelle Massgeblichkeit denkbar. Vgl. hierzu bereits BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 40; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 73.

Massgeblichkeit bleiben hingegen steuerrechtliche Korrektornormen vorbehalten.¹³

Es folgt, dass in der Schweiz zwar keine Einheitsbilanz gilt, jedoch vor Einbezug der steuerrechtlichen Korrektornormen aufgrund der formellen Massgeblichkeit grundsätzlich Einheit zwischen der Handels- und Steuerbilanz zu bestehen hat. M. a. W. haben handelsrechtliche Ermessensentscheide analog der Handelsbilanz in die Steuerbilanz einzufließen; umgekehrt sind steuerrechtliche Wahlrechte, die in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgeübt werden sollen, gleichermassen bereits in der handelsrechtlichen Gewinnermittlung abzubilden (umgekehrte Massgeblichkeit).¹⁴ Im System der materiellen Massgeblichkeit dürften Wahlrechte und Ermessensspielräume hingegen unterschiedlich ausgenutzt werden, d. h., obwohl die Steuerbilanz materiell handelsrechtskonform sein muss, muss sie im Hinblick auf Wahlrechte und Ermessensspielräume nicht der handelsrechtlichen Bilanz entsprechen.¹⁵

Infolgedessen ist der formellen Massgeblichkeit eine Schutzwirkung sowohl zugunsten als auch zulasten des Steuerpflichtigen inhärent. Zugunsten des Steuerpflichtigen besteht die Schutzwirkung in der Verpflichtung der Steuerbehörden, bei der Steuerbemessung nicht über die Grenzen der steuerlichen Korrekturvorschriften hinaus von der (ordnungsgemässen) handelsrechtlichen Bilanz und Erfolgsrechnung abzuweichen; insb. eine willkürlich höhere Veranlagung ist also nicht möglich.¹⁶ Die Kehrseite, d. h. die Schutzwirkungen zugunsten der Steuerbehörden, besteht darin, dass die Steuerpflichtige sich auf den in der (ordnungsgemässen) handelsrechtlichen Bilanz und Erfolgsrechnung ausgeübten Ermessensspielraum festsetzen lassen muss¹⁷ und insb. nicht (bzw. nur eingeschränkt) retrospektiv einen (handelsrechtskonformen)

Ansatz durch einen anderen (handelsrechtskonformen) Ansatz ersetzen kann, um eine niedrigere Steuerbelastung zu erreichen.¹⁸

Analog zur Geltung der Massgeblichkeit gilt die Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen selbstredend nur, sofern der handelsrechtliche Jahresabschluss keinen Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht enthält. Wie sich unter Abschn. 4.2.3.4 zeigen wird, scheint bei der Geltung der Schutzwirkung zulasten des Steuerpflichtigen im Falle einer Handelsrechtswidrigkeit hingegen eine differenzierte Betrachtung notwendig, die den Zeitpunkt der Feststellung sowie u. U. die Gut- und Schlechtgläubigkeit bei Verstössen miteinbezieht.

Aus diesen Ausführungen sind für steuerliche Bilanzberichtigungen also die folgenden Punkte festzuhalten:

- Die Problematik von Verstössen gegen das OR-Rechnungslegungsrecht in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung entsteht zunächst durch das Massgeblichkeitsprinzip, wobei es sich unter dem System der formellen Massgeblichkeit stets um handelsrechtliche Fehler handeln muss, die in der formellen handelsrechtlichen Jahresrechnung gleichermassen umgesetzt sind.
- Unter der formellen Massgeblichkeit sind bei einem handelsrechtlichen Fehler somit stets sowohl die Handels- als auch die Steuerbilanz fehlerhaft. Prima facie liesse sich daher annehmen, dass ohnehin die Handelsbilanz korrigiert werden muss und die Steuerbilanz sich aufgrund der formellen Massgeblichkeit zwingend anpasst. Wie sich unten zeigen wird, sind beide Annahmen nicht ohne Weiteres richtig.
- Würde eine Steuerbilanz unabhängig von der Handelsbilanz korrigiert werden, würde dies die formelle Massgeblichkeit im Hinblick auf die korrigierten Positionen für das entsprechende Geschäftsjahr (sowie in vielen Fällen die Folgejahre) aufheben.
- Hat der Steuerpflichtige gut- oder schlechtgläubig handelsrechtlich einen zu tiefen Reingewinn ausgewiesen, erlischt die Schutzwirkung der Massgeblichkeit und die Steuerbehörde kann ihn höher veranlagern. Hat der Steuerpflichtige gut- oder schlechtgläubig handelsrechtlich einen zu hohen Reingewinn ausgewiesen, wird er sich in manchen Fällen darauf festsetzen lassen müssen.

13 Es handelt sich daher um eine «prinzipielle Massgeblichkeit» (GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 324; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, 76).

14 BEHNISCH, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, 27; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 45 ff.; GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325; REICH, Steuerrecht, § 15 N 67.

15 BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 164; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 30.

16 Hierzu bspw. BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 187 ff., Rz 386 ff.; REICH, Steuerrecht, § 15 N 66.

17 So bspw. BGE 141 II 83, E. 3.2; BGer 13.9.2011, 2C_515/2010, E. 2.2. Oder auch in der Lehre BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 389; REICH, Steuerrecht, § 15 N 67. Die Schutzwirkung zulasten des Steuerpflichtigen stützt sich auf die formelle Massgeblichkeit, da nur im System der formellen Massgeblichkeit die tatsächlichen Verbuchungen übereinstimmen müssen (BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 173; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 390).

18 BGE 141 II 83, E. 3.4; BGer 13.9.2011, 2C_515/2010, E. 2.2; REICH, Steuerrecht, § 15 N 67.

2 Korrekturen in den IFRS

2.1 Fehlerhaftigkeit

2.1.1 Definition

Die IFRS regeln die Feststellung von und den Umgang mit Fehlern in IAS 8. Wie bereits in den Forschungsfragen dieser Arbeit suggeriert, sind Fehlerhaftigkeit und Korrekturnotwendigkeit nicht notwendigerweise gleichzustellen. Die IFRS arbeiten in IAS 8 mit einer zweistufigen Prüfung, die zunächst von der Definition eines Fehlers ausgeht und schliesslich definiert, welche Fehler tatsächlich zu korrigieren sind.

Als Bilanzierungsfehler definieren die IFRS fehlende oder falsche Angaben aufgrund unterlassener oder falscher Verwendung von verlässlichen Informationen, die zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses vorhanden waren bzw. von denen vernünftigerweise erwartet werden konnte, dass diese erlangt und berücksichtigt werden.¹⁹ Als typische Beispiele nennt IAS 8 Rechenfehler, die falsche Anwendung von Rechnungslegungsmethoden²⁰, Flüchtigkeitsfehler sowie Fehlinterpretationen von Sachverhalten²¹ oder Betrugsfälle.²²

Es spielt für den Fehlerbegriff insofern zunächst keine Rolle, ob die fehlenden oder falschen Angaben aus versehentlich oder absichtlich falscher oder unterlassener Verwendung von Informationen resultieren.

2.1.2 Informationsstand am Stichtag

Genauer zu betrachten ist aber das Vorhandensein verlässlicher Informationen. So handelt es sich bei der Rechnungslegung nach den IFRS um die bestmögliche Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags (Stichtagsprinzip).²³ Dafür sind bis zur Veröffentlichungsfreigabe der Rechnungslegung alle Informationen zu berücksichtigen, welche Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Bilanzstichtag vorgelegen haben (z. B. Hin-

weise auf die Zahlungsunfähigkeit eines Debitors).²⁴ Fehler liegen daher im Grundsatz immer nur dann vor, wenn vorhandene verlässliche Informationen über einen Sachverhalt vor Bilanzstichtag falsch oder gar nicht verwendet wurden (z. B. durch Rechenfehler, versehentlich falsch aufgeführte Angaben oder zur Gewinnschönung absichtlich nicht gebildete zwingende Rückstellungen). Auf Basis vorhandener Informationen sinnvoll begründete Einschätzungen, welche sich in der Zukunft als falsch herausstellen (z. B. die Nutzungsdauer eines Anlagewertes), stellen somit keine Bilanzierungsfehler dar.²⁵

Zudem bestehen aber Fälle, in denen davon auszugehen ist, dass das rechnungslegende Unternehmen die Informationen hätte ermitteln müssen. Eine solche Situation ist bspw. bei Fehlen von Informationen durch ungenügende interne Kontrollsysteme denkbar. Mit anderen Worten geht es um Konstellationen, in denen die entsprechenden Informationen vorgelegen hätten, wenn angemessene interne Kontrollsysteme vorhanden gewesen wären.

2.1.3 Sorgfalt

Die Rechnungslegung dient der bestmöglichen Darstellung der wirtschaftlichen Situation des Unternehmens zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags. Waren Informationen im Hinblick auf einen Sachverhalt (vor Bilanzstichtag) zum Zeitpunkt der Bilanzfertigstellung nicht vorhanden oder nicht verlässlich und konnte nicht vernünftigerweise erwartet werden, dass diese Informationen ermittelt werden, handelt es sich bei einer «Fehleinschätzung» des Sachverhalts nicht um einen Bilanzierungsfehler. Damit ein Bilanzierungsfehler entstehen kann, muss also prinzipiell auch in den versehentlichen Fällen ein gewisser Mangel an Sorgfalt bestehen, weil entweder vorhandene Informationen ignoriert oder falsch interpretiert werden oder der Notwendigkeit einer Informationserhebung nicht nachgekommen wurde.

2.1.4 Abgrenzung zu Schätzungs- und Methodenänderungen

Von Fehlern zu unterscheiden sind Schätzungsänderungen sowie Änderungen von Rechnungslegungsmethoden, die beide ebenfalls unter IAS 8 geregelt sind.

Schätzungsänderungen sind Anpassungen von Buchwerten, die aus neuen Einschätzungen aufgrund neuer Um-

19 IAS 8.5. Hierzu auch PELLENS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 231.

20 Beispiel: Es wurde bei der Abschreibung bebauter Grundstücke keine Aufteilung in Boden und Gebäude vorgenommen (gemäss IAS 16.58). Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH, IFRS-Praxishandbuch, 157.

21 Beispiel: Die Wertberichtigung einer Forderung wurde trotz klarer Hinweise auf die Zahlungsunfähigkeit eines Debitors nicht vorgenommen. Vgl. PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH, IFRS-Praxishandbuch, 157 f.

22 IAS 8.5.

23 IAS 1.9 ff. Hierzu auch HEYD/ZORN, Internationale Rechnungslegung, 26; MÜLLER/SAILE, Internationale Rechnungslegung (IFRS), 14.

24 IAS 10.8 iVm 10.3. Nicht zu berücksichtigen sind hingegen Ereignisse nach der Berichtsperiode, welche Gegebenheiten anzeigen, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind (vgl. IAS 10.10 iVm 10.3). Hierzu auch BAKKER ET AL., Interpretation and Application of IFRS Standards, 451 ff.

25 BAKKER ET AL., Interpretation and Application of IFRS Standards, 130 f.

stände, Informationen oder Entwicklungen sowie neuen Erfahrungswerten resultieren können.²⁶ Bei solchen Schätzungsänderungen handelt es sich nicht um Fehler, da die Informationen in vorherigen Perioden nicht vorhanden waren bzw. hätten vorhanden sein müssen und sich somit nicht auf die Vorperioden beziehen.²⁷ Schätzungsänderungen sind daher nur prospektiv durch erfolgswirksame Erfassung ab der laufenden Periode anzuwenden.²⁸

Rechnungslegungsmethoden, i. e. Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, sind grundsätzlich für alle in ihren Anwendungsbereich fallenden Sachverhalte im Sinne der Stetigkeit im Zeitablauf beizubehalten.²⁹ Änderungen sind aber im Ausnahmefall möglich, soweit dies eine relevantere Informationsdarstellung ermöglicht.³⁰ In diesen Fällen ist eine retrospektive Anwendung analog zur unten dargestellten Fehlerkorrektur vorzunehmen, d. h., die Vergleichsperioden im Abschluss des laufenden Jahres sind anzupassen.³¹

2.2 Korrekturschwelle

Nicht jegliche Bilanzierungsfehler sind gemäss den IFRS zwingend zu korrigieren. Entscheidende Faktoren für die Notwendigkeit einer Korrektur sind die Wesentlichkeit sowie die Absichtlichkeit des Bilanzierungsfehlers. Konkret ist ein Bilanzierungsfehler im IFRS-Abschluss zu korrigieren, sofern es sich um einen wesentlichen Fehler handelt oder einen unwesentlichen, aber absichtlichen Fehler, durch den eine bestimmte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bzw. der Cashflows erreicht werden soll.³²

Die Wesentlichkeit von Fehlern ist dabei gegeben, wenn davon auszugehen ist, dass sie einzeln oder in ihrer Gesamtheit die auf Basis des Abschlusses getroffenen Ent-

scheidungen der primären Abschlussadressaten beeinflussen.³³

2.3 Korrekturverfahren

Die Korrektur von Bilanzierungsfehlern in bereits veröffentlichten Jahresabschlüssen erfolgt nicht in den fehlerhaften Jahresabschlüssen selbst. Vielmehr ist die Fehlerkorrektur im gegenwärtigen (laufenden) IFRS-Abschluss nachzuvollziehen, indem die Vorjahresvergleichsperioden entsprechend angepasst werden. Hat der Fehler vor den abzubildenden Vergleichsperioden stattgefunden, sind die Anfangsbilanzen der frühesten dargestellten Vergleichsperiode entsprechend anzupassen.³⁴

Der Nachvollzug in den laufenden Geschäftsjahren scheint im Hinblick auf Zweck und Prinzipien der IFRS, die einzig der Information von Interessensgruppen dienen,³⁵ sinnvoll. Dieser scheint gedient, indem der laufende Abschluss korrigiert wird und über die Fehler berichtet wird, da die fehlende Information der Vorperioden ohnehin nicht in der Gegenwart nachgeholt werden kann. Zudem sind umfangreiche Anhangangaben auszuweisen, u. a. zur Art des Fehlers sowie zu den Korrekturbeträgen der betroffenen Bilanzposten für jede Periode.³⁶

3 Begriff der handelsrechtlichen Fehlerhaftigkeit und Korrektur handelsrechtlicher Fehler in der Handelsbilanz

3.1 Formelle Fehlerhaftigkeit

Bevor auf die materielle Fehlerhaftigkeit der Handelsbilanz eingegangen wird, ist auf die grundlegenden formellen Voraussetzungen zu verweisen. Diese sind für eine Aktiengesellschaft erfüllt, sofern die Vorschriften zu

26 IAS 8.5; IAS 8.34. Hierzu auch BAKKER ET AL., Interpretation and Application of IFRS Standards, 129; PELLENIS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 228 f.

27 PELLENIS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 228 f.

28 IAS 8.36 f. Hierzu auch BAKKER ET AL., Interpretation and Application of IFRS Standards, 129; PELLENIS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 230; PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH, IFRS-Praxishandbuch, 157.

29 IAS 1.45. Hierzu auch PELLENIS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 103, 226.

30 IAS 8.14 (b). Hierzu auch PELLENIS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 226; PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH, IFRS-Praxishandbuch, 157.

31 IAS 8.19 (b). Hierzu auch BAKKER ET AL., Interpretation and Application of IFRS Standards, 123 f.; PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH, IFRS-Praxishandbuch, 159.

32 IAS 8.41. Hierzu auch PELLENIS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 231.

33 IAS 8.5 iVm IAS 1.7. Hierzu auch BAKKER ET AL., Interpretation and Application of IFRS Standards, 120; PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH, IFRS-Praxishandbuch, 7 f.

34 IAS 8.42. Hierzu auch PELLENIS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 231; PETERSEN/BANSBACH/DORNBACH, IFRS-Praxishandbuch, 158.

35 IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, Rz 1.2; IAS 1.9. Hierzu auch PELLENIS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 93 f.

36 IAS 8.49. Hierzu auch BAKKER ET AL., Interpretation and Application of IFRS Standards, 135; PELLENIS/FÜLBIER/GASSEN/SELLHORN, Internationale Rechnungslegung, 232.

einer allfälligen Revisionspflicht und der Genehmigung durch das zuständige Organ eingehalten wurden.³⁷

3.2 Materielle Fehlerhaftigkeit

3.2.1 Definition

Das OR enthält wie erwähnt keine Bestimmung zur Fehlerhaftigkeit eines Jahresabschlusses. Der Lehre und Rechtsprechung ist zumindest zu entnehmen, dass die materielle Handelsrechtskonformität sich auf die Einhaltung der geschriebenen und ungeschriebenen GoB und GoR sowie die konkreten handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen nach Art. 957 ff. OR bezieht.³⁸

3.2.2 Informationsstand am Stichtag

Analog den IFRS ist bei der Feststellung eines Fehlers zunächst das Stichtagsprinzip zu beachten. Gemäss dem Stichtagsprinzip im OR sind für Ansatz und Bewertung grundsätzlich die Verhältnisse am Bilanzstichtag massgeblich, die auf der Basis der zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags bzw. spätestens der Fertigstellung des Jahresberichts bestehenden Erkenntnisse ermittelt werden.³⁹ Werden nach Fertigstellung des Jahresberichts neue Erkenntnisse erlangt, durch die sich die Bilanzierungen des Vorjahresberichts als Fehleinschätzungen herausstellen, handelt es sich also nicht um handelsrechtliche Fehler –

selbst wenn sich die Erkenntnisse auf Ereignisse beziehen, die im Vorjahr schon bekannt waren.⁴⁰

Es handelt sich somit wie in den IFRS prinzipiell um einen subjektiven Fehler- bzw. Wahrheitsbegriff. Eine Handelsbilanz ist dann fehlerhaft, wenn sie auf Basis der Informationen, welche die Bilanzierende zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung über die Verhältnisse zum Bilanzstichtag hatte, gegen die Rechnungslegungsnormen bzw. GoB und GoR verstösst.

3.2.3 Sorgfalt

Analog den IFRS ist dabei wohl von einer gewissen Sorgfaltspflicht bei der Informationserhebung auszugehen. Es scheint nicht sinnvoll, dass sich die Bilanzierende in allen Fällen aufgrund Nichtvorhandenseins einer relevanten Information von der Fehlerhaftigkeit der Rechnungslegung exkulpieren kann.⁴¹ Ein Fehler dürfte somit auch dann vorliegen, wenn die Handelsbilanz auf Basis der Informationen, die der Bilanzierende zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung über die Verhältnisse zum Bilanzstichtag nicht hatte, aber mit für gewöhnliche Kaufleute angemessener Sorgfalt hätte haben müssen, gegen die Rechnungslegungsnormen bzw. GoB und GoR verstösst.⁴²

3.2.4 Ermessensspielraum

Gegenüber den IFRS ist die Regelungsdichte bzw. der Schärfegrad der geschriebenen Normen des OR, und erst recht derjenige der geschriebenen und ungeschriebenen GoB, eingeschränkt. Die Einhaltung der Rechnungslegungsnormen ist durch deren Auslegebedürftigkeit für die Anwendung auf den konkreten Einzelfall daher mit einem grösseren Ermessensspielraum behaftet; eine Fehlerhaftigkeit dürfte also schwieriger festzustellen sein.⁴³ Die Abwägung des zulässigen Ermessensspielraums steht somit in vielen Fällen im Mittelpunkt der Feststellung der Handelsrechtswidrigkeit.

37 Die AG hat gemäss Art. 727 und 727a OR grössenabhängig eine ordentliche oder eingeschränkte Revision durchzuführen. Ohne Vorliegen des Berichts der Revisionsstelle kann die GV den Jahresbericht nach Art. 731 Abs. 1 OR nicht genehmigen (sofern die Gesellschaft sich nicht vollständig von der Revision befreien kann). Vgl. hierzu REUTTER/RASMUSSEN, Art. 731 OR N 5; VON DER CRONE, Aktienrecht, Rz 1610 ff. Der Jahresbericht ist gemäss Art. 698 Abs. 2 und Art. 699 Abs. 2 OR innert 6 Monaten nach Bilanzstichtag von der GV zu genehmigen, wobei der Jahresbericht spätestens 20 Tage vor der GV am Sitz der AG aufzulegen ist (Art. 696 OR). Hierzu VON DER CRONE, Aktienrecht, Rz 945 ff.

38 Vgl. zur Handelsrechtskonformität bspw. BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 184. Für das alte Rechnungslegungsrecht: BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 194; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 172 f.; SPORI, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», 108; WEBER, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 56 f.

39 Art. 959 Abs. 1 OR. Hierzu auch Botschaft Obligationenrecht, 1710; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, Rz 249. Erkenntnisse, die zwischen Bilanzstichtag und Fertigstellung der Jahresrechnung (d. h. spätestens am Tag der Auflage an der Geschäftsstelle 20 Tage vor der GV) erlangt werden, sind dann für das vergangene Geschäftsjahr zu berücksichtigen, wenn sie sich auf Ereignisse beziehen, deren Ursache vor dem Bilanzstichtag liegt. Sonstige wesentliche Ereignisse sind gemäss Art. 959c Abs. 2 Ziff. 13 OR im Anhang offenzulegen (vgl. BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, Rz 256 ff.; HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Rz 508 f.; TREUHANDKAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 295 ff.).

40 BERGER, Probleme der Bilanzberichtigung, 545.

41 Vgl. Abschn. 2.1.3.

42 Vgl. mit weiteren Hinweisen BERGER, Probleme der Bilanzberichtigung, 547 f. Vgl. für das deutsche HGB BALTHASAR, Die Bestandskraft handelsrechtlicher Jahresabschlüsse, 132, 157.

43 Die Formulierung einiger Autoren, wonach Handelsrechtskonformität (als Voraussetzung für die Massgeblichkeit) vorliege, soweit nicht gegen «zwingende Vorschriften des Handelsrechts» verstossen wird, sollte nicht dahingehend interpretiert werden, dass nur «zwingende» Vorschriften, die dem Bilanzierenden keinen Spielraum einräumen, für die Handelsrechtskonformität von Bedeutung sind. Vgl. BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 173; BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 194; WEBER, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 57.

Eine allgemeingültige Definition des zulässigen Ermessensspielraums scheint nicht möglich.⁴⁴ Vielmehr ist auf den konkreten Anwendungsfall und die konkrete Bilanzierungsnorm zu achten. Es lassen sich allerdings zumindest begrifflich die folgenden Wendungen unterscheiden:

Von unabsichtlichen und absichtlichen Fehlern bzw. Verstössen ist die sog. «Bilanzkosmetik» abzugrenzen, unter der die Anwendung von Wahlrechten, die Ausübung von Ermessensspielräumen oder Sachverhaltsgestaltungen mit dem Ziel einer möglichst positiven Darstellung (sei dies aus handelsrechtlichen Schönungs-, aus Steuerreduktions- oder gänzlich anderen Gründen) zu verstehen sind.⁴⁵ Davon abzugrenzen ist die dolose Rechnungslegung. Dieser Begriff entstammt den Schweizer Prüfungsstandards zur Abschlussprüfung, gemäss denen die Manipulation der Rechnungslegung definiert ist als «absichtlich falsche Darstellungen, einschliesslich der Unterlassung von Betrags- oder sonstigen Angaben im Abschluss, um die Nutzer des Abschlusses zu täuschen»⁴⁶. Sie umfasst insb. folgende Vorgehensweisen: (1) Manipulation von Rechnungslegungsaufzeichnungen; (2) Falschdarstellung im Abschluss oder absichtliche Auslassung von Informationen; (3) absichtlich falsche Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen.⁴⁷ In diesen Fällen handelt es sich klarerweise nicht um Ermessensfragen, sondern um fehlerhafte Bilanzen. In diesem Spektrum zwischen Bilanzkosmetik und doloser Rechnungslegung finden sich verschiedene Fälle, bei denen zwar ein Ermessensspielraum bestand, dennoch aber eine falsche Handelsbilanz vorlag.

Aus den Diskussionen zum deutschen HGB und EStG liesse sich als Bewertungsmaßstab zumindest die Leitlinie übernehmen, wonach die Verbuchung von gewöhnlichen Kaufleuten zu erwarten wäre.⁴⁸ M. a. W. liegt ein Fehler dann vor, wenn der Bilanzierende bewusst oder unbewusst von der Verbuchung abweicht, die gewöhnliche Kaufleute unter Berücksichtigung des Rechnungsle-

gungsrechts gewählt hätten.⁴⁹ Diese Messschnur mag im Einzelfall tatsächlich hilfreich sein, um festzustellen, ob ein Verstoss gegen das Handelsrecht vorliegt.

Systemisch ist zu berücksichtigen, dass es im Rechnungslegungsrecht Fragen gibt, die Schätzungen verlangen, und dort ist der Ermessensspielraum besonders gross. Ob bspw. ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist gemäss Art. 959 Abs. 2 OR, hängt stark von Schätzungen hinsichtlich der Marktentwicklung ab. Ob eine Aktivierung aber erfolgen soll, wenn alle Voraussetzungen der Aktivierung gemäss Art. 959 Abs. 2 OR erfüllt sind, ist kein Ermessensentscheid, da die Bestimmung eine Aktivierung imperativ verlangt, sollten die Voraussetzungen (d. h. Mittelzufluss wahrscheinlich, Verfügungsfähigkeit und verlässliche Schätzung des Wertes) erfüllt sein.

3.2.5 Abgrenzung zu Schätzungs- und Methodenänderungen

Analog den IFRS sind unter dieser Definition Schätzungsänderungen und Änderungen von Rechnungslegungsmethoden grundsätzlich von Fehlern zu unterscheiden. Schätzungsänderungen basieren jeweils auf neuen Informationen und sind insofern prospektiv anzupassen.⁵⁰ Rechnungslegungsmethoden sind gemäss Stetigkeitsprinzip auch unter dem OR grundsätzlich stetig anzuwenden;⁵¹ in begründeten Fällen erlaubt das OR aber eine prospektive Änderung.⁵²

3.3 Korrekturschwelle

Wie zuvor deutlich wurde, ist die Fehlerhaftigkeit aber nicht ohne Weiteres mit einer Pflicht zur Korrektur gleichzusetzen. In Anlehnung an die IFRS erscheint es auch im Handelsrecht zweckgemäss, eine Korrektur nur im Fall der Wesentlichkeit zu verlangen,⁵³ wobei die We-

44 Gewisse Bestimmungen geben den bilanzierenden Personen enorm viel Ermessensspielraum (vgl. insb. Art. 960a Abs. 4 OR).

45 BLUMER, Bilanzkosmetik und Schadensersatz, 1 ff.; GRAU, Bilanzfälschung, Rz 21 ff.

46 TREUHAND-KAMMER, Schweizer Prüfungsstandards, 240.A2.

47 TREUHAND-KAMMER, Schweizer Prüfungsstandards, 240.A3. Vgl. GRAU, Bilanzfälschung, Rz 6 f.

48 Vgl. Beschluss des OLG Frankfurt, 4.2.2019, WpÜG 3/16, WpÜG 4/16; sowie Beschluss des BFH, 31.1.2013, GrS 1/10. Hierzu auch HENNRICHS/PÖSCHKE, § 172 AktG-D; SCHNEIDER, Der normativ-subjektive Fehlerbegriff im Bilanzrecht nach HGB und IAS/IFRS; SCHULZE-OSTERLOH, Objektiver oder subjektiver Fehlerbegriff im Handelsbilanzrecht.

49 Vgl. BGer vom 28.4.1961, publiziert in: ASA 30 (1961/62), 188 ff., 193, in dem von Buchungen «im Rahmen des geschäftlichen Ermessens» gesprochen wird. Vgl. auch BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 152, gemäss dem «die Jahresrechnung so aufzustellen ist, wie es ein unabhängiger Sachverständiger in gutem Glauben täte, wenn er vor den technischen Problemen und den damit verbundenen Interpretationsräumen stünde». Siehe auch WEBER, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 90 f.

50 HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Rz 330 f.; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958c OR N 64; TREUHAND-KAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 39.

51 Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR; Botschaft Obligationenrecht, 1702; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, Rz 192; HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Rz 327; MÜLLER/HENRY/BARMETTLER, Art. 958c OR N 60.

52 BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, Rz 196; HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Rz 333; TREUHAND-KAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 39, 41.

53 Vgl. BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, Rz 198; HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Rz 336.

sentlichkeitsschwelle hier im Sinne des OR zu definieren ist. Die Nutzung der Wesentlichkeitsschwelle scheint ausserdem aus Praktikabilitätsgründen – insb. in Zusammenhang mit der Abgrenzung von Bilanzkosmetik und Fehlern bzw. Verstössen – sinnvoll. Gemäss Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4 ist die Wesentlichkeit überdies ein GoR des OR. Eine Information ist demnach wesentlich, sofern ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung Entscheidungen beeinflusst, die aufgrund der Jahresrechnung getroffen werden.⁵⁴ Ob auch absichtliche unwesentliche Fehler handelsrechtlich zu korrigieren sind, kann vorliegend offenbleiben.⁵⁵

3.4 Korrekturverfahren

Eine retrospektive (ex tunc), periodengerechte (d. h. rückwirkend bereits abgeschlossene Jahre korrigierende) Bilanzkorrektur ist im Handelsrecht nach der Genehmigung durch die Generalversammlung nicht vorgesehen.⁵⁶ Sie ist einzig im Fall der Anfechtbarkeit des Beschlusses aufgrund eines Willensmangels oder eines Verstosses gegen Gesetz und Statuten nach Art. 706 OR oder im Fall der Nichtigkeit nach Art. 706b OR möglich.⁵⁷ Dabei muss es sich aber um mehr als «nur» wesentliche Fehler handeln, d. h., es handelt sich um absolute Ausnahmefälle.⁵⁸ Denkbar wäre beispielsweise ein erheblich zu hoher Gewinnausweis, der zum Beschluss einer Dividende geführt hat, für die bei handelsrechtskonformer Rechnungslegung gar kein ausreichendes Eigenkapital vorläge.⁵⁹

Analog den IFRS setzt das Handelsrecht daher idR auf eine nachträgliche Anpassung im Entdeckungsjahr des Fehlers, d. h. eine periodenverschobene (ex nunc) Korrektur über den periodenfremden Aufwand oder Ertrag der Erfolgsrechnung.⁶⁰ Die Gesellschaft weist somit den Gewinn über ihre vollständige Lebensdauer wiederum korrekt aus.⁶¹

Im Hinblick auf die Zwecke und Funktionen der handelsrechtlichen Gewinnermittlung – den Gläubigerschutz (Ausschüttungsbemessungs- und Kapitalerhaltungsfunktion) und die Information von Interessengruppen (Informationsfunktion)⁶² – scheint dieses Vorgehen zweckgemäss. Ohnehin kann der Informationsstand in der Vergangenheit nicht in der Gegenwart korrigiert werden; ein Nachvollzug in der laufenden Periode zur Information in der Gegenwart scheint also zweckmässig. Bei klaren Verstössen gegen den Gläubigerschutz, z. B. durch eine überhöhte Ausschüttung, würde aufgrund Art. 706b OR die Möglichkeit zur nachträglichen periodengerechten Korrektur bestehen.

4 Korrektur handelsrechtlicher Fehler in der Steuerbilanz

4.1 Korrektur formeller handelsrechtlicher Fehler

Wird im Rahmen der steuerlichen Veranlagung unter dem Massgeblichkeitsprinzip von handelsrechtlicher Fehlerhaftigkeit bzw. fehlender Handelsrechtskonformität gesprochen, dürfte in der überwiegenden Zahl der Fälle die materielle Fehlerhaftigkeit gemeint sein.

Zu verweisen ist im System der formellen Massgeblichkeit daneben jedoch auch auf die Bedeutung der formellen Handelsrechtskonformität des handelsrechtlichen Jahresabschlusses. Während unter der materiellen Massgeblichkeit grundsätzlich nur die materielle Handelsrechtskonformität der steuerrechtlichen Gewinnermittlung einzuhalten ist, sind im System der formellen Massgeblichkeit auch die formellen Vorgaben des Handelsrechts zu erfüllen.⁶³ Eine Nichteinhaltung von formellen Vorgaben führt zum Erlöschen der Schutzwirkungen zugunsten des Steuerpflichtigen.⁶⁴ So kann die Veranlagungsbehörde bei Einreichen einer nicht genehmigten Jahresrechnung nach Mahnung des Steuerpflichtigen den steuerbaren Gewinn nach pflichtgemässem Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG schätzen.⁶⁵ Der Steuerpflichtige kann die fehlende formelle Handelsrechtskonformität

54 Botschaft Obligationenrecht, 1702; LIPP, Art. 958c OR N 25; TREUHAND-KAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 37.

55 Zur Behandlung unter den IFRS siehe oben Abschn. 2.2.

56 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 12 N 228, 231 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, Rz 198; BUCHMANN, Praxisänderung im neuen HWP «Buchführung und Rechnungslegung», 880.

57 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 12 N 234. MWH DUBS/TRUFFER, Art. 703 OR N 18 f.; DUBS/TRUFFER, Art. 706b OR N 4; VON DER CRONE, Aktienrecht, Rz 1170 ff., Rz 1211 ff. Im Fall der Anfechtbarkeit ist dabei gemäss Art. 706a OR zusätzlich eine Verwirkungsfrist von zwei Monaten zu beachten. Vgl. auch TREUHAND-KAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 41, das insbesondere rückwirkende Korrekturen an der Jahresrechnung des Vorjahres, die eine Veränderung der Eigenkapitalposition zur Folge haben, als unzulässig betitelt.

58 BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 12 N 234.

59 Vgl. BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 12 N 235.

60 BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, Rz 198; TREUHAND-KAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, 41, 263.

61 OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, Art. 57 DBG N 121.

62 MWH BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 13 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, Rz 5 ff.; HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Rz 7 ff.

63 BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 182 f.; BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 166; WEBER, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, 56 f.

64 Vgl. bereits CAGIANUT, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, 142 f.

65 Hierzu auch ZWEIFEL/HUNZIKER, Art. 125 DBG N 26.

tät bei ihrer Nichtentdeckung durch die Steuerbehörden nicht im Nachhinein zu seinen Gunsten beanstanden.⁶⁶

4.2 Korrektur materieller handelsrechtlicher Fehler

4.2.1 Übersicht

Wie oben dargelegt ist die Anwendungsvoraussetzung des Massgeblichkeitsprinzips eine fehlerfreie Handelsbilanz. Es ist daher bei fehlerhafter Handelsbilanz eine Korrektur vorzunehmen, wobei dem geschriebenen Steuerrecht keine Regeln zu entnehmen sind, wo und wie diese Korrekturen vorzunehmen sind.⁶⁷ Zwei Methoden wären denkbar:

Zum einen kann die Bilanzberichtigung in einem handelsrechtlichen Verfahren erfolgen, zum anderen ist eine Berichtigung im steuerrechtlichen Verfahren denkbar. Diese Verfahren werden nachfolgend erläutert und bewertet, wobei wir der Ansicht sind, dass es regelmässig zu einer steuerlichen Korrektur kommt.

4.2.2 Handelsrechtliches Korrekturverfahren

Im ersten Fall erfolgt die Bilanzberichtigung vollständig im Handelsrecht, d. h., es handelt sich um eine tatsächliche Änderung der Handelsbilanz im handelsrechtlichen Verfahren. Die parallele Korrektur der Steuerbilanz würde sich aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips ableiten.

Allerdings ist eine periodengerechte handelsrechtliche Bilanzberichtigung – wie zuvor dargelegt – nur in absoluten Ausnahmefällen möglich.⁶⁸ Das bedeutet, dass eine Korrektur in diesem Verfahren nach Genehmigung der Jahresrechnung fast immer zu einer nachträglichen Fehlerkorrektur im Entdeckungsjahr führen würde.

Zudem setzt das Steuerrecht weitere zeitliche und sachliche Grenzen, die die Übernahme einer handelsrechtlichen Berichtigung iSd Massgeblichkeitsprinzips beschränken und die nicht nur für die Übernahme periodenverschobener Korrekturen gelten dürften (soweit diese im Steuerrecht nicht bereits periodengerecht übernommen wurden),⁶⁹ sondern prinzipiell auch dann, wenn die handelsrechtlichen Voraussetzungen für eine retrospektive

Korrektur tatsächlich vorliegen.⁷⁰ Weil es sich um die gleichen Grenzen bzw. Voraussetzungen handelt, die im steuerrechtlichen Verfahren zur Anwendung kommen, werden diese erst im folgenden Abschn. erläutert.

4.2.3 Steuerrechtliches Korrekturverfahren

4.2.3.1 Allgemeines

Im zweiten und häufigeren Fall wird die Bilanzberichtigung im steuerrechtlichen Verfahren, aber aus handelsrechtlichen Überlegungen heraus vorgenommen, d. h., sie richtet sich zwar materiell nach den handelsrechtlichen Rechnungslegungsnormen, ist aber formell ein steuerrechtlicher Prozess. Es wird also nicht die Handelsbilanz, sondern lediglich die Steuerbilanz nach den Vorschriften des Handelsrechts angepasst.⁷¹

Werden solche Berichtigungen im steuerrechtlichen Verfahren ohne simultanen periodengerechten Nachvollzug in der handelsrechtlichen Jahresrechnung vorgenommen, stellt dies eine Durchbrechung der formellen Massgeblichkeit dar. Prinzipiell müsste solchen Korrekturen also der Riegel vorgeschoben sein, solange eine simultane Korrektur gemäss Handelsrecht nicht vorgenommen wird. Daraus ergäbe sich allerdings eine «konzeptionelle Sackgasse», da wie oben erwähnt rückwirkende Änderungen im Handelsrecht kaum vorgesehen sind und folglich auch im Steuerrecht nicht durchgeführt werden dürften.

Es wird hier deshalb von der formellen Massgeblichkeit abgewichen,⁷² d. h., eine simultane periodengerechte Berichtigung im Handelsrecht ist hier keine Voraussetzung,⁷³ zumal die fehlende Handelsrechtskonformität die zwingende Bindung an das Handelsrecht auflöst.⁷⁴ Nachträgliche periodengerechte Korrekturen sind in diesem

66 Vgl. BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 167; BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 182 f.; FREI, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, 239.

67 Vgl. Abschn. 1.1.

68 Vgl. Abschn. 3.2.

69 OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, Art. 57 DBG N 113.

70 Vgl. aber OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, Art. 57 DBG N 120, die konstatieren, dass die handelsrechtliche Bilanzberichtigung (ex tunc) «ohne weiteres» auch für Steuerzwecke zu akzeptieren ist, weil davon auszugehen ist, dass sie vor Einreichung der Steuererklärung bzw. vor Eröffnung der definitiven Veranlagung erfolgen wird. Zur Möglichkeit von Bilanzberichtigungen vor Einreichung der Steuererklärung siehe unten Abschn. 4.2.3.5.

71 Vgl. das kürzlich ergangene Urteil BGer 13.9.2022, 2C_1012/2021, E. 3.2.2: «[Die Fehler] werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt».

72 Vgl. GIGER, Die prinzipielle Massgeblichkeit, 325.

73 Der periodenverschobene Nachvollzug in der Handelsbilanz ist prinzipiell zumindest dann zwingend, wenn auch die Voraussetzungen für die Pflicht zur Korrektur gemäss Handelsrecht erfüllt sind. Wie hiernach aufgezeigt, sind diese u. E. jedoch nicht zwingend übereinstimmend mit den steuerrechtlichen Voraussetzungen. Vgl. BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 190, und BURKHALTER, Massgeblichkeitsgrundsatz, Rz 259 ff.

74 BGer 15.1.2013, 2C_787/2012, 2C_788/2012, E. 2.2.2.

Verfahren innerhalb der Grenzen des Steuerrechts also grundsätzlich möglich. In der Praxis dürfte dieses Korrekturverfahren daher regelmässig dem Vorgehen der Steuerpflichtigen bzw. der Steuerbehörden entsprechen.

In welchen zeitlichen und sachlichen Grenzen das Steuerrecht solche Korrekturen erlaubt, ist nachfolgend zu prüfen. Vorweggenommen sei bereits, dass für das Steuerrecht nur solche handelsrechtlichen Korrekturen eine Bedeutung haben, die nicht ohnehin unter eine steuerrechtliche Korrektornorm fallen. Bei Feststellung eines handelsrechtlichen Fehlers ist aus steuerrechtlicher Sicht somit prinzipiell immer zunächst zu prüfen, ob der Fehler überhaupt Eingang in die Steuerbilanz gefunden hat oder nicht ohnehin durch eine steuerrechtliche Korrektornorm bereits richtiggestellt wurde.⁷⁵

4.2.3.2 Fehlerhaftigkeit und Korrekturschwelle im Steuerrecht

Es könnte argumentiert werden, dass es keinen Sinn macht, sich überhaupt damit auseinanderzusetzen, ob die Fehlerhaftigkeit und die Korrekturschwelle im Steuerrecht anders zu beurteilen sind als im Handelsrecht, da das Massgeblichkeitsprinzip bekanntlich gerade verlangt, sich am Handelsrecht zu orientieren, und nur wenn handelsrechtlich etwas ex nunc oder ex tunc korrigiert werden muss, erfolgt auch eine steuerliche Korrektur. Dem ist allerdings nicht zuzustimmen.

Die Antwort auf die Fragen nach der Fehlerhaftigkeit und der Korrekturschwelle im Steuerrecht muss nicht die gleiche sein wie im Handelsrecht, da sich die Fehlerhaftigkeit und auch die Korrekturschwelle letztlich aus der Auslegung des Begriffs des Reingewinns in Art. 57 DBG bzw. des Begriffs des Saldos der Erfolgsrechnung in Art. 58 DBG ergeben. Wenn von einer Handelsrechtswidrigkeit im Steuerrecht gesprochen wird, liegt somit nicht zwingend ein im Handelsrecht zwingend zu korrigierender Fehler vor (sic!).

Vorweg scheinen keine Gründe ersichtlich, wonach die Ausführungen (i) zum Informationsstand am Stichtag,⁷⁶ (ii) zur Sorgfalt⁷⁷ und (iii) zum Ermessensspielraum im OR⁷⁸ nicht auch für die Bestimmung der Handelsrechtswidrigkeit im Steuerrecht gelten sollen. Die oben dargestellten Ergebnisse lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- **Informationsstand am Stichtag:** Eine Handelsbilanz ist dann fehlerhaft, wenn sie auf Basis der Infor-

mationen, die der Bilanzierende zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung über die Verhältnisse zum Bilanzstichtag hatte, gegen die Rechnungslegungsnormen bzw. GoB und GoR verstösst. Der Informationsstand der bilanzierenden Person hat somit einen Einfluss auf die Handelswidrigkeit.

- **Sorgfalt:** Ein Fehler dürfte auch dann vorliegen, wenn die Handelsbilanz auf Basis der Informationen über die Verhältnisse zum Bilanzstichtag, die der Bilanzierende zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung nicht hatte, aber mit für gewöhnliche Kaufleute angemessener Sorgfalt hätte haben müssen, gegen die Rechnungslegungsnormen bzw. GoB und GoR verstösst.
- **Ermessensspielraum:** Es liegt erst dann ein Fehler vor, wenn der Bilanzierende bewusst oder unbewusst von der Verbuchung abweicht, die gewöhnliche Kaufleute unter Berücksichtigung des OR-Rechts gewählt hätten. Hierbei sind die Besonderheiten der einzelnen Rechnungslegungsnormen zu berücksichtigen. Bei einzelnen GoR und GoB besteht ein Ermessensspielraum; andere sind kategorisch anzuwenden, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind.

Somit ist davon auszugehen, dass der Fehlerbegriff im OR-Rechtslegungsrecht und im Steuerrecht derselbe ist. Zu diskutieren ist allerdings, ob steuerrechtlich die gleiche Schwelle für die tatsächliche Pflicht zur Korrektur des Fehlers zu wählen ist wie unter dem Handelsrecht.

Betrachtet man die Korrektur vor dem Hintergrund des Massgeblichkeitsprinzips, d. h. der Übernahme der Fehler in die steuerrechtliche Gewinnermittlung, scheint eine blosser Korrektur in Fällen der Wesentlichkeit des Fehlers nach der handelsrechtlichen Definition fragwürdig,⁷⁹ weil im Steuerrecht andere Massstäbe gelten sollten. Das Abstellen auf einen handelsrechtskonformen Abschluss zielt darauf ab, den steuerbaren Reingewinn nach möglichst objektiven Kriterien festzulegen, um auch möglichst vergleichbare Sachverhalte unter den verschiedenen steuerpflichtigen Personen zu schaffen – dies auch, um der verfassungsrechtlichen Vorgabe einer Reinertragssteuer Rechnung zu tragen.⁸⁰

⁷⁹ Vgl. Abschn. 3.3.

⁸⁰ Art. 128 Abs. 1 lit. b BV. An dieser Stelle kann offenbleiben, welche Vorgaben die Verfassung tatsächlich hinsichtlich der Gestaltung des Gewinnsteuerrechts macht (vgl. hierzu bspw. BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 92 ff.; REGLI, Grundlagen der Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 67 ff.; SIMONEK/HONGLER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung, 269 ff.). Zur Besonderheit des Leistungsfähigkeitsprinzips als Verfassungsvorgabe vgl. HONGLER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion, 1 ff.

⁷⁵ Vgl. hierzu OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, Art. 58 DBG N 132.

⁷⁶ Vgl. Abschn. 3.2.2.

⁷⁷ Vgl. Abschn. 3.2.3.

⁷⁸ Vgl. Abschn. 3.2.4.

Es wäre darum nach unserem Dafürhalten nicht überzeugend, nur wesentliche Fehler in der Handelsbilanz steuerlich zu korrigieren. Ansonsten hätte dies auch zur Folge, dass unterschiedliche Massstäbe bei grossen und kleinen Unternehmen angewendet werden, da Wesentlichkeit für ein Grossunternehmen nicht das Gleiche ist wie für ein KMU.⁸¹ D. h., wir plädieren vorliegend für unterschiedliche Korrekturschwellen im Handels- und im Steuerrecht.

Im Übrigen gibt es auch bei den steuerlichen Korrekturvorschriften keine «Wesentlichkeitsdoktrin»; so haben Steuerbehörden ein gutes Recht, übermässige Abschreibungen zu korrigieren, auch wenn diese betragsmässig unwesentlich sind. Die Wesentlichkeitsdoktrin entstammt bekanntlich dem Rechnungslegungsrecht.⁸² Dem folgend liegt ein Verstoss vor, wenn die Fehler einzeln oder in ihrer Gesamtheit die auf Basis des Abschlusses getroffenen Entscheidungen der primären Abschlussadressaten beeinflussen. Der Fiskus ist jedoch nicht nur ein Abschlussadressat, sondern hat ein genuines bzw. sogar ein verfassungsrechtliches Interesse an der Feststellung eines richtigen Reingewinns.⁸³ Angenommen, ein Unternehmen verbucht einen Aufwand, den es gar nicht gibt, so hat der Fiskus ein Interesse, diesen zu korrigieren, auch wenn er unwesentlich wäre im Sinne des Rechnungslegungsrechts.

Selbstverständlich gilt wie bei jedem staatlichen Handeln der Verhältnismässigkeitsgrundsatz, der im Einzelfall eine Begründung dafür liefern könnte, dass trotz falscher Handelsbilanz bei sehr kleinen Beträgen keine Korrektur erfolgt. Darauf ist nachfolgend noch detaillierter einzugehen.

4.2.3.3 Feststellung der Fehlerhaftigkeit durch die Steuerbehörde und Offensichtlichkeitsdoktrin

In Zusammenhang mit dem Steuerrecht ist zudem hervorzuheben, dass die handelsrechtliche Fehlerhaftigkeit der Steuerbilanz selbstredend nicht nur vom Steuerpflichtigen, sondern auch von der Steuerbehörde geltend gemacht werden kann. Die Steuerbehörde hat die Fehlerhaftigkeit dabei aufgrund der Offizial- und Untersuchungsmaxime sowohl bei Fehlern zugunsten als auch zulasten des Steuerpflichtigen anzuzeigen.⁸⁴ In diesem

Zusammenhang ist auch die Interventionsschwelle zu diskutieren, bei der eine Berichtigung von Amtes wegen zu erfolgen hat.

Gemäss der sog. Offensichtlichkeitsdoktrin sind die Steuerbehörden gehalten, Bilanzberichtigungen nur vorzunehmen, «wenn offensichtlich handelsrechtswidrige Ansätze gewählt worden sind»⁸⁵. Die Frage nach der Geltung dieser Offensichtlichkeitsdoktrin wurde schon von zahlreichen Autoren besprochen.⁸⁶ Unseres Erachtens muss die Offensichtlichkeitsdoktrin entgegen der genannten Position dahingehend verstanden werden, dass die Steuerbehörde erst dann einzugreifen hat, wenn es sich nicht mehr um handelsrechtlichen Ermessensspielraum handelt.⁸⁷ Handelt es sich nicht mehr um zulässigen Ermessensspielraum, sind insofern auch unwesentliche Verstösse zu korrigieren, wie hiervor bereits herausgearbeitet wurde. Dass es aus Praktikabilitätsgründen verfahrenstechnisch nicht möglich ist, die Bilanzen aller Steuerpflichtigen genauestens zu prüfen, ist ein davon unabhängiger Problembereich, und der Verhältnismässigkeitsgrundsatz ist – wie bereits angedeutet – bei jedem staatlichen Handeln zu berücksichtigen, so auch bei der Prüfung von handelsrechtlichen Abschlüssen. Anders gesagt: Es sind auch nicht offensichtliche Fehler zu korrigieren, sofern die Steuerbehörde diese aufgrund ihres Untersuchungsgrundsatzes entdeckt. Es besteht diesfalls sogar eine Pflicht, diese zu korrigieren.

Keine Rolle spielen darf, ob ein Abschluss revidiert worden ist oder nicht, und dies nicht nur, weil Prüfgesell-

81 Vgl. bspw. American Institute of Certified Public Accountants, *Materiality in Planning and Performing an Audit*, AU-C Section 320.

82 Dazu oben nach IFRS Abschn. 2.2 und nach OR Abschn. 3.3.

83 Vgl. zu den unterschiedlichen Adressaten der Handels- und Steuerbilanz bereits SIMONEK/HONGLER, *Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung*, 270.

84 Bilanzberichtigungen sind auch gemäss LOCHER//GIGER/PEDROLI, Art. 58 DBG, Rz 16, von Amtes wegen vorzunehmen.

85 CAGIANUT/HÖHN, *Unternehmenssteuerrecht*, § 4 N 67. In diesem Sinne auch bspw. das Bundesgericht in BGer 13.9.2011, 2C_515/2010, E. 3.3. Vgl. auch die zahlreichen Hinweise auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung bei LOCHER/GIGER/PEDROLI, Art. 58 DBG N 18. In diesem Sinne auch bspw. VGer ZH 31.3.2010, SB.2009.00006, E. 2.3.2. Vgl. mit Hinweisen auf weitere kantonale Entscheide und gl. M. BURKHALTER, *Massgeblichkeitsgrundsatz*, 62; ZWEIFEL/BEUSCH, *Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung*, 64; DUSS/DUSS, *Währungsdifferenzen aus Umrechnung bei Buchführung in Fremdwährung*, 410. Vgl. auch die Hinweise zu älteren Lehrmeinungen bei LOCHER/GIGER/PEDROLI, Art. 58 DBG N 16.

86 Vgl. mit zahlreichen Verweisungen auch LOCHER/GIGER/PEDROLI, Art. 58 DBG N 16 ff., oder auch OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, Art. 57 DBG N 123 ff.

87 Zum handelsrechtlichen Ermessensspielraum oben Abschn. 3.2.4. In diesem Punkt wohl ähnlich ALTORFFER/DUSS/FELBER, *Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung*, 727; BERGER, *Probleme der Bilanzberichtigung*, 539 ff., 550 ff.; BERTSCHINGER, *Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht*, Rz 188; GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice*, 83 f.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Art. 58 DBG N 19; SIMONEK, *Unternehmenssteuerrecht*, § 6 N 40 f.

schaften private und nicht staatliche Organe sind,⁸⁸ sondern vielmehr, weil Prüfgesellschaften keine umfassende Prüfung vornehmen und sich am Wesentlichkeitsgrundsatz orientieren.⁸⁹ Es wurde jedoch gezeigt, dass der Wesentlichkeitsgrundsatz als Korrekturschwelle bei der Frage nach der Bilanzberichtigung keine Rolle spielen sollte.

4.2.3.4 Zur Bedeutung von Treu und Glauben

Bevor die verschiedenen Zeitpunkte der Korrektur dargestellt werden, ist näher auf den Grundsatz von Treu und Glauben einzugehen. Das Gebot von Treu und Glauben ist in der Debatte zur Bilanzänderung und Bilanzberichtigung wichtig und wird teilweise auch durch die Gerichte erwähnt.⁹⁰ Konzeptionell spielt Treu und Glauben wie folgt eine Rolle:

Bei der Bilanzänderung könnte der Grundsatz von Treu und Glauben verwendet werden, um zu begründen, dass eine Bilanzänderung nach Einreichung der Steuererklärung unzulässig ist, da sich die steuerpflichtige Person treuwidrig verhält, indem sie von der von ihr gewählten buchhalterischen Darstellung abweichen möchte. Dies wäre eine Möglichkeit, die gegenwärtige Gerichtspraxis zu schützen, welche die Bilanzänderung im Grundsatz nur bis zur Einreichung der Steuererklärung ermöglicht.⁹¹

Bei der Bilanzberichtigung ist die Situation eine andere, da die Behörde eine falsche Bilanz von Amtes wegen zu korrigieren hat, da ansonsten die Veranlagung falsch und damit gesetzeswidrig ist. Das Gleiche muss aber auch im Umkehrfall gelten. D. h., falls sich die steuerpflichtige Person treuwidrig auf eine falsche Handelsbilanz beruft und diese im steuerlichen Korrekturverfahren korrigieren möchte, ist dem grundsätzlich Folge zu leisten und die Bilanz von Amtes wegen zu korrigieren.

Allerdings ist die steuerpflichtige Person in jenen Fällen nicht zu schützen, in denen die Voraussetzung einer Steuerumgehung, verstanden als rechtsmissbräuchliche Berufung auf das Recht zur Bilanzberichtigung, vorliegt. Im Übrigen zeigt dieses Beispiel sehr überzeugend auf, warum es dogmatisch Sinn machen würde, die Steuerumgehungsdoktrin näher am Grundsatz von Treu und Glau-

ben bzw. am Rechtsmissbrauchsverbot zu orientieren.⁹² Das Recht auf Bilanzberichtigung ist gerade nicht zu schützen, wenn sich der Pflichtige treuwidrig verhält. Eine Berufung auf die strittigen, vom Bundesgericht erarbeiteten Voraussetzungen der Steuerumgehung ist nicht notwendig und zudem wäre auch die dogmatisch schwer fassbare Sachverhaltsfiktion bei der Steuerumgehung in diesem Fall obsolet, da es sich letztlich um eine zweckwidrige Verwendung eines Rechts handelt und gar nichts «fingiert» werden muss.⁹³

4.2.3.5 Zeitpunkt der Korrektur

4.2.3.5.1 Vor Veranlagung

Vor Einreichung der Steuerbilanz ist grundsätzlich sowohl eine Bilanzänderung (zumindest innerhalb der Grenzen der formellen Massgeblichkeit, d. h. bei simultaner Änderung der Handelsbilanz) als auch eine Bilanzberichtigung möglich.⁹⁴ Ist die Steuerbilanz bereits eingereicht, die Veranlagung aber noch nicht erfolgt, greift prinzipiell bereits die Schutzwirkung zugunsten und zulasten des Steuerpflichtigen. Eine Bilanzänderung ist nach Lehre und Rechtsprechung somit grundsätzlich nicht mehr bzw. nur im Fall eines entschuldbaren Irrtums möglich.⁹⁵

Eine retrospektive, periodengerechte Bilanzberichtigung ist nach Lehre und Rechtsprechung hingegen grundsätzlich bis zur erfolgten Veranlagung möglich, und zwar sowohl zulasten als auch zugunsten des Steuerpflichtigen.⁹⁶ Die Schutzwirkung des Massgeblichkeitsprinzips zulasten des Steuerpflichtigen gilt insofern vor Veranlagung scheinbar nur in Bezug auf handelsrechtskonforme Bilanzansätze. Für die Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen muss dies ohnehin der Fall sein. Bei Vornahme einer retrospektiven, periodengerechten Bilanzberichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen ist aber wie erwähnt jeweils zu prüfen, ob sich der Pflichtige treuwid-

88 Vgl. BERGER, Probleme der Bilanzberichtigung, 553. Das Argument ist selbstredend überzeugend. Hierzu mit einer differenzierten Position BERTSCHINGER, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Rz 189.

89 Zur Wesentlichkeit in der schweizerischen Wirtschaftsprüfung vgl. bspw. KEEL, Wesentlichkeit in der Wirtschaftsprüfung, 256 ff., oder PFIFFNER/WATTER, Art. 729a OR N 19 ff.

90 Vgl. bspw. BGE 141 II 83, E. 3.2.

91 Vgl. bspw. BGE 141 II 83 mW auf Lehre und Rechtsprechung.

92 An dieser Stelle kann eine detaillierte dogmatische Erarbeitung der Steuerumgehung als Anwendungsfall des Rechtsmissbrauchs unterbleiben; vgl. insb. LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, 675 ff. Umfassend hierzu auch GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 1 ff.

93 Die zweckwidrige Verwendung eines Rechts ist eine Fallgruppe des Rechtsmissbrauchs im öffentlichen Recht. Vgl. GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 441 ff.

94 BGE 141 II 83, E. 3.3 f.

95 BGE 141 II 83, E. 3.4; BGER 13.9.2011, 2C_515/2010, E. 2.2. MWH ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, 728 f.; CAGIANUT, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, 145.

96 BGE 141 II 83, E. 3.3; ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, 726; REICH, Steuerrecht, § 15 N 67a.

rig verhält und ein Fall eines Rechtsmissbrauchs vorliegt. Mögliche strafrechtliche Konsequenzen bei absichtlichen Fehlern werden vorliegend nicht diskutiert.

4.2.3.5.2 Nach Veranlagung: Revisions- und Nachsteuerverfahren

Nach erfolgter Veranlagung kann eine retrospektive, periodengerechte Korrektur nur in einem Revisions- oder Nachsteuerverfahren erfolgen.⁹⁷ Im Rahmen eines Revisionsverfahrens kann eine bereits rechtskräftige Veranlagung revidiert werden, wenn erhebliche neue Tatsachen entdeckt werden, die der Steuerpflichtige bei der ihm zumutbaren Sorgfalt nicht schon im ordentlichen Verfahren hätte kennen sollen.⁹⁸

Die festgestellte Handelsrechtswidrigkeit müsste also auf Tatsachen beruhen, die nicht bereits gekannt werden mussten. In diesem Fall dürfte es sich aber aufgrund des Stichtagsprinzips gerade nicht um eine Handelsrechtswidrigkeit handeln, weil gemäss Stichtagsprinzip nur Informationen, die bis zur Erstellung des Abschlusses vorgelegen haben oder hätten vorliegen müssen, in die Rechnungslegung einzubeziehen sind, selbst wenn sich die neuen Informationen auf einen Sachverhalt vor Bilanzstichtag beziehen.⁹⁹ Hätte die steuerpflichtige Person die Informationen haben müssen, dann wäre keine Revision erlaubt; hätte sie sie nicht haben müssen, dann läge kein handelsrechtlicher Fehler vor. Eine solche Korrektur liesse sich also zumindest regelmässig nicht auf Basis eines handelsrechtlichen Fehlers rechtfertigen.¹⁰⁰

Im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens kann die bereits rechtskräftige Veranlagung wieder eröffnet werden, sofern die Veranlagung aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, unvollständig ist.¹⁰¹ Da die Revision das Pendant zum Nachsteuerverfahren bildet, sind grundsätzlich keine unterschiedlich hohen Anforderungen für Berichtigungen zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen zu er-

füllen.¹⁰² Im Hinblick auf die Handelsrechtswidrigkeit ergibt sich hier allerdings eine Asymmetrie zum Revisionsverfahren, weil eine Tatsache, die der Steuerbehörde nicht bekannt war, im Unterschied zu einer Tatsache, die dem Rechnungslegenden nicht bekannt war, zu einer Handelsrechtswidrigkeit führen kann.

War dem Steuerpflichtigen eine Information bekannt, die er absichtlich ausgelassen bzw. falsch dargestellt hat, und wird der Steuerbehörde diese Information nach Veranlagung bekannt, handelt es sich um einen handelsrechtlichen Fehler, der für ein Nachsteuerverfahren qualifiziert. Eine Korrektur zulasten des Steuerpflichtigen liesse sich hier also auch auf Basis eines handelsrechtlichen Fehlers rechtfertigen.¹⁰³ Es wird somit ersichtlich, dass die Schutzwirkung zulasten des Steuerpflichtigen hier auch im Fall einer Handelsrechtswidrigkeit gilt, soweit die Voraussetzungen für ein Revisionsverfahren nicht erfüllt sind.

5 Fazit

Die Ausführungen im vorliegenden Beitrag lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Eine Bilanzberichtigung hat (ausser in gravierenden Fällen) im Rahmen eines steuerlichen Korrekturverfahrens zu erfolgen. Insofern ist die gewöhnliche Definition, wonach bei der Bilanzberichtigung ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt wird, ungenau.¹⁰⁴ Präziser wird im Falle einer Bilanzberichtigung ein handelsrechtswidriger Ansatz steuerlich korrigiert. Die handelsrechtliche Verbuchung wird nicht «ersetzt», sondern «korrigiert».
- Der Fehlerbegriff im Rechnungslegungsrecht und im Steuerrecht ist derselbe. Zu berücksichtigen sind im Einzelfall der Informationsstand, die Sorgfalt und der Ermessensspielraum bei der Anwendung eines GoR oder GoB.
- Nach unserem Dafürhalten gibt es bei der Bilanzberichtigung keine Wesentlichkeitsdoktrin. D. h., auch unwesentliche Fehler sind steuerlich zu korrigieren. Steuerlich ist somit die Korrekturschwelle eine andere als im Handelsrecht. Dementsprechend sollte auch die Offensichtlichkeitsdoktrin im Steuerrecht keine Anwendung finden.

97 Vgl. statt vieler BGE 141 II 83, E. 3.3. Vgl. auch das erst kürzlich ergangene Urteil BGer 13.9.2022, 2C_1012/2021.

98 Art. 147 ff. DBG. Hierzu bspw. REICH, Steuerrecht, § 26 N 118 ff.; CASANOVA, Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entschiede, 448 ff.; LOOSER, Art. 147 DBG N 8; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 26 N 69 ff.

99 MwH BERGER, Probleme der Bilanzberichtigung, 554 f. Ohnehin beschränken sich die eine Revision auslösenden Tatsachen auf solche, die nachträglich entdeckt wurden; nicht berücksichtigt werden aber solche, die nachträglich eingetreten sind (vgl. BGer 9.11.2004, 2A.530/2004, E. 4.2; LOOSER, Art. 147 DBG N 10).

100 Siehe aber das Beispiel bei ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, 731 f.

101 Art. 151 ff. DBG.

102 ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, 732.

103 Vgl. hierzu ALTORFER/DUSS/FELBER, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, 730 f.; mwH BERGER, Probleme der Bilanzberichtigung, 555.

104 So statt vieler mwH BGE 141 II 83, E. 3.3.

- Bilanzberichtigungen sind sowohl zugunsten als auch zuungunsten der steuerpflichtigen Person durchzuführen. Hat die Steuerbehörde Kenntnis von einem handelsrechtlichen Fehler, ist eine Korrektur von Amtes wegen vorzunehmen. Liegt jedoch ein rechtsmissbräuchliches Verhalten vor, ist der steuerpflichtigen Person der Steuervorteil aus der Korrektur nicht zu gewähren.

Im Ergebnis führt die hier vertretene Position dazu, dass auch rechnungslegungsrechtliche Fragen häufiger im steuerrechtlichen Rechtsmittelverfahren beantwortet werden sollten. Dies wird auch dazu führen, dass sich das modernisierte und mittlerweile 10-jährige Rechnungslegungsrecht weiterentwickeln kann.

Die gerichtliche Kontrolle des Rechnungslegungsrechts ist in der Schweiz bisher sehr rudimentär. Insofern hat die hier vertretene Position auch eine rechtspolitische Konsequenz, indem einerseits die Rechtsfortbildung im Rechnungslegungsrecht vorangetrieben wird und andererseits sich das Steuerrecht vermutlich vermehrt vom Handelsrecht lösen wird.¹⁰⁵

Letzteres ist doch eine überraschende Schlussfolgerung, wäre doch zu erwarten, dass die Bilanzberichtigung gerade das Ziel hat, Handels- und Steuerrecht in Einklang zu bringen. Aufgrund der hier vertretenen unterschiedlichen Korrekturschwelle ist allerdings mit vermehrten Abweichungen zu rechnen, was nicht per se abzulehnen ist.

Literatur

- ALTORFER JÜRIG/DUSS FABIAN/FELBER MICHAEL, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, StR 2015, 724
- BAKKER ERWIN/BALASUBRAMANIAN T V/CHAUDHRY ASIF/COETSEE DANIE/JOHNSTONE CHRIS/RANDS EDWARD/UNSWORTH CANDICE/VAN DER MERWE MINETTE/VARUGHESE SANTOSH/YEUNG PAUL, Interpretation and Application of IFRS Standards, Hoboken (New Jersey) 2017
- BALTHASAR HELMUT, Die Bestandskraft handelsrechtlicher Jahresabschlüsse. Änderungen und Berichtigungen nach deutschem Recht, US-amerikanischen GAAP und IAS, Berlin 1999
- BEHNISCH URS R., Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Roland von Büren

(Hrsg.), Aktienrecht 1992 – 1997: Versuch einer Bilanz. Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Bern 1998, 21

- BENZ ROLF, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000
- BERGER MARKUS, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70 (2001/2002), 552
- BERTSCHINGER MICHAEL, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Bern 2020
- BERTSCHINGER MICHAEL/REGLI FLORIAN, Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht, FStR 2021, 307
- BLUMER MAJA, Bilanzkosmetik und Schadenersatz, Zürich 2007
- BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich 2009
- OR-Rechnungslegung, 2. A., Basel 2019
- BUCHMANN RENÉ, Praxisänderungen im neuen HWP «Buchführung und Rechnungslegung», ST 2014, 880
- BURKHALTER ROLAND, Massgeblichkeitsgrundsatz. Der steuerliche Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Bern 2003
- CAGIANUT FRANCIS, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, ASA 37 (1968/69), 137
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., Bern 1993
- CASANOVA HUGO, Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, ASA 61 (1992/93), 447
- DUBS DIETER/TRUFFER ROLAND, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Obligationenrecht II. Art. 530 – 964 OR inkl. Schlussbestimmungen, 5. A., Basel 2016
- DUSS MARCO/DUSS FABIAN, Währungsdifferenzen aus Umrechnung bei Buchführung in Fremdwährung, ST 2010, 410
- FREI WALTER, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, ZStP 1994, 231
- GÄCHTER THOMAS, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht. Unter besonderer Berücksichtigung des Bundessozialversicherungsrechts. Ein Beitrag zu Treu und Glauben, Methodik und Gesetzeskorrektur im öffentlichen Recht, Zürich 2005

¹⁰⁵ Vgl. zu dieser möglichen vermehrten Ablösung von Privat- und Steuerrecht auch BERTSCHINGER/REGLI, Massgeblichkeiten der handelsrechtlichen Bücher im schweizerischen Steuerrecht, 311 f.

- GIGER ERNST, Die prinzipielle Massgeblichkeit. Steuerliche Gewinnermittlung im Spannungsverhältnis von Handelsrecht und Steuerrecht am Beispiel verdeckter Kapitaleinlagen, ST 2009, 324
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genf 2005
- IFRS et droit fiscal. Les normes true and fair et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel, ASA 74 (2005/2006), 529
- GRAU SUSANNE, Bilanzfälschung, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019, 1091
- GURTNER PETER, 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
- HANDSCHIN LUKAS, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. A., Basel 2016
- HENNRICHS JOACHIM/PÖSCHKE MORITZ, in: Goette/Habersack/Kalss (Hrsg.), Münchener Kommentar zum Aktiengesetz, Band 3: §§ 118 – 178, 5. A., München 2022
- HEYD RICHARD/ZORN DANIEL, Internationale Rechnungslegung, München 2020
- HONGLER PETER, Das Leistungsfähigkeitsprinzip – eine moralische Illusion. In Gedenken an Dr. Marcus Desax, Jusletter, 4.11.2019
- IASB, Conceptual Framework for Financial Reporting, London 2018
- KEEL THOMAS, Wesentlichkeit in der Wirtschaftsprüfung, ST 2014, 256
- LIPP LORENZ, in: Roberto/Trüb (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht. Ergänzungsband: Revidiertes Rechnungslegungsrecht 2013, Zürich 2013
- LOCHER PETER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA 75 (2006/2007), 675
- LOCHER PETER/GIGER ERNST/PEDROLI ANDREA, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil: Art. 49 – 101 DBG, Basel 2022
- LOOSER MARTIN, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. A., Basel 2022
- MÜLLER LUKAS/HENRY DAVID P./BARMETTLER PETER, in: Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht. veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. A., Zürich 2019
- MÜLLER STEFAN/SAILE PATRICK, Internationale Rechnungslegung (IFRS), Wiesbaden 2018
- NEUHAUS MARKUS R./GERBER RODOLFO, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Obligationenrecht II. Art. 530 – 964 OR inkl. Schlussbestimmungen, 5. A., Basel 2016
- NEUHAUS MARKUS R./SCHNEIDER LAURENZ, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, ST 2013, 808
- OESTERHELT STEFAN/MÜHLEMANN PETER/BERTSCHINGER MICHAEL, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 4. A., Basel 2022
- PELLENS BERNHARD/FÜLBIER ROLF U./GASSEN JOACHIM/SELLHORN THORSTEN, Internationale Rechnungslegung. IFRS 1 bis 17, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe, 11. A., Stuttgart 2021
- PETERSEN KARL/BANSBACH FLORIAN/DORNBACH EIKE, IFRS-Praxishandbuch. Ein Leitfaden für die Rechnungslegung mit Fallbeispielen, 13. A., München 2019
- PIFFNER DANIEL C./WATTER ROLF, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Obligationenrecht II. Art. 530 – 964 OR inkl. Schlussbestimmungen, 5. A., Basel 2016
- REGLI FLORIAN, Grundlagen der Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht. Mängel bei der Besteuerung von Konzernen im geltenden Recht, Konzernrechtswirklichkeit sowie Gestaltungsalternativen für die Konzernbesteuerung, 2. A., Bern 2021
- REICH MARKUS, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, Zürich 1983
- Steuerrecht, 3. A., Zürich 2020
- REUTTER THOMAS U./RASMUSSEN STEN E. D., in: Watter/Bertschinger (Hrsg.), Revisionsrecht. Revisionsaufsichtsgesetz. Art. 727 – 731a OR. Art. 755 OR, Basel 2011

- SCHNEIDER BJÖRN, Der normativ-subjektive Fehlerbegriff im Bilanzrecht nach HGB und IAS/IFRS. Eine grundsätzliche Verteidigung, *Zeitschrift für Wirtschaftsrecht* 2020, 400
- SCHULZE-OSTERLOH JOACHIM, Objektiver oder subjektiver Fehlerbegriff im Handelsbilanzrecht, *Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht* 2015, 9
- SCHWARZ ANGELICA M., Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Daten, Bern 2019
- SIMONEK MADELEINE, Unternehmenssteuerrecht. Grundlagen für das Studium und die Praxis, Zürich 2019
- SIMONEK MADELEINE/HONGLER PETER, Massgeblichkeitsprinzip und neue Rechnungslegung, *FStR* 2010, 262
- SPORI PETER, Differenzierte Massgeblichkeit bei «getreuer Darstellung», *ASA* 69 (2000/2001), 105
- TREUHAND-KAMMER, Schweizer Prüfungsstandards (PS), Zürich 2013
- Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung. Bd. «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014
- VON DER CRONE HANS C., Aktienrecht, 2. A., Bern 2020
- WEBER ARNOLD, Das Verhältnis von Handelsbilanz und Steuerbilanz, Bern 1978
- ZWEIFEL MARTIN/BEUSCH MICHAEL, Ausgewählte Fragen zur Bedeutung der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung, in: Ernst Kramer/Peter Nobel/Robert Waldburger (Hrsg.), *Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag*, Zürich/Basel/Genf 2006, 64
- ZWEIFEL MARTIN/CASANOVA HUGO/BEUSCH MICHAEL/HUNZIKER SILVIA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht. Direkte Steuern, 2. A., Zürich 2018
- ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 4. A., Basel 2022

Materialien

- Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) (vom 21.12.2007), *BBl* 2008, 1589