

Rekursbegründung; Massgeblichkeitsprinzip; Bilanzierungspflicht; steuerliche Bilanzberichtigung; wertaufhellende Tatsachen – Art. 959 Abs. 1 und 2 OR; Art. 44 Abs. 1 lit. b und d, Art. 65 sowie Art. 161 Abs. 2 StG.

Auf einen nicht innerhalb der Rechtsmittelfrist sachbezogen begründeten Antrag einer fachkundig vertretenen Rekurrentin ist ohne Nachfrist zu Verbesserung nicht einzutreten (E. 1.1).

Für die Ermittlung des Reingewinns ist vom Handelsrecht auszugehen (Massgeblichkeitsprinzip). Handelsrechtswidrige Bilanzen sind für steuerliche Zwecke zu berichtigen (steuerliche Bilanzberichtigung), d.h. handelsrechtswidrige sind durch handelsrechtskonforme Wertansätze zu ersetzen (E. 4.1).

Nach dem Bilanzstichtag eingetretene Umstände sind für die Steuerbilanz zu berücksichtigen, sofern sie nur Aufschluss darüber geben, wie sich die Lage am Stichtag darstellte (wertaufhellende Tatsachen; E. 4.2 und 4.4.1).

OGE 66/2023/4 vom 1. April 2025

Keine Veröffentlichung im Amtsbericht

Aus den Erwägungen

1.1. Auf den Antrag betreffend Verzicht auf die Aufrechnung von Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital der fachkundig vertretenen Rekurrentin ist mangels sachbezogener Begründung innerhalb der Rechtsmittelfrist ohne Ansetzen einer Nachfrist zur Verbesserung nicht einzutreten (vgl. Art. 161 Abs. 2 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 [StG, SHR 641.100]; OGE 66/2023/31 vom 25. Oktober 2024 E. 2.3, wonach kein Anspruch auf die Berücksichtigung von nach Ablauf der Rechtsmittelfrist erfolgte Vorbringen besteht, sofern nicht erst die Rechtsmittelantwort dazu Anlass gibt, weshalb die erst im Nachtrag zum Rekurs enthaltene Begründung betreffend das Eigenkapital verspätet erfolgte und unberücksichtigt zu bleiben hat; 60/2020/3 vom 4. Dezember 2020 E. 2.2; Kilian Meyer, in: Meyer/Herrmann/Bilger [Hrsg.], Kommentar zur Schaffhauser Verwaltungspflege, 2021, Art. 40 VRG N. 2 und 7; je mit Hinweis[en]).

[...]

4. Die Rekurrentin macht sodann geltend, eine von ihr vorgenommene erfolgswirksame Verbuchung eines Erlöses aus einem Lizenzvertrag im Umfang von

Fr. 2'711'075.– (entsprechend EUR 2'500'000.–) und die Einstellung der betreffenden Forderung als Aktivum in der Bilanz per 31. Dezember 2020 sei handelsrechtswidrig gewesen, weshalb die Bilanz 2020 berichtigt werden müsse.

4.1. Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 64 StG). Für die Ermittlung des Reingewinns ist vom Handelsrecht auszugehen (sog. Massgeblichkeitsprinzip, vgl. Art. 65 StG). Die Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung bilden die Grundlage (Art. 957 ff. OR). Die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR) bildet mithin den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung des Gewinns. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person, die sich darauf behaften lassen muss (BGE 150 II 369 E. 3.1 mit Hinweisen). Als Folge des Massgeblichkeitsprinzips sind handelsrechtswidrige Bilanzen für steuerliche Zwecke zu berichtigen, d.h. handelsrechtswidrige sind durch handelsrechtskonforme Wertansätze zu ersetzen. Bilanzberichtigungen dienen damit der Behebung von Verstössen gegen das Handelsrecht und sind von Amtes wegen durchzuführen, bis die Veranlagungsverfügung in Rechtskraft erwachsen ist (BGer 2C_1000/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 2.3.1; 2C_1012/2021 vom 13. September 2022 E. 3.2.1 f.; je mit Hinweisen). Die nachträgliche steuerliche Bilanzberichtigung kommt nur infrage, wenn sich die Jahresrechnung 2020 als rechtswidrig erweisen würde. Zu prüfen ist mithin, ob die Forderung im Umfang von Fr. 2'711'075.– nicht hätte bilanziert werden dürfen.

4.2. Als Aktiven müssen Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden (Art. 959 Abs. 2 OR). Mit der Wendung "wenn [...] über sie verfügt werden kann" ist entgegen dem strikten Wortlaut aber nicht die Möglichkeit gemeint, über den Vermögenswert eigenständig rechtlich zu verfügen, sondern das Faktum der Beherrschung des Vermögenswerts (HGer AG HOR.2012.28 vom 27. September 2022 E. 3.4.4.1). Der Vermögenswert muss in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen (zum Ganzen Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. A., Zürich/Basel/Genf 2019, N. 323). Das Begriffselement, dass über den Vermögenswert "aufgrund vergangener Ereignisse" verfügt werden kann, beruht auf dem Faktizitätsprinzip ("wahrheitsgetreue Erfassung der Sachverhalte"; vgl. auch Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR), welches die Zukunft vorwegnehmende Buchungen von vornherein verbietet (Böckli, N. 324). Von einem "wahrscheinlichen Mittelzufluss" ist bei einer (deutlich) überwiegenden Wahrscheinlichkeit zu sprechen (vgl. HGer ZH HG200175 vom 13. September 2022 E. 4.2.6.2 mit

Hinweis auf Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR; Böckli, N. 326; Lukas Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Basel 2016, N. 599). Forderungen werden in der Regel zum Nennwert bilanziert. Bei der Bewertung bestrittener oder unsicherer Forderungen ist dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit, wie sie am Stichtag für die Feststellung des steuerpflichtigen Vermögens besteht, Rechnung zu tragen (vgl. Art. 44 Abs. 1 lit. b und d StG; ferner Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR; Handschin, N. 602d und 602g).

Die Bilanz stellt die Vermögens- und Finanzierungslage des Unternehmens am Bilanzstichtag dar (Art. 959 Abs. 1 OR). Die Bilanzierung richtet sich gemäss dem Stichtagsprinzip nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag, wobei auch sämtliche Tatsachen zu berücksichtigen sind, welche sich zwar bis zum Stichtag ereignet haben, die aber erst später bekannt werden. Endpunkt für die Berücksichtigung solcher Tatsachen ist die Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung. Alle Tatsachen des (alten) Geschäftsjahrs, die bis dahin bekannt werden (oder nach dem Massstab eines sorgfältigen Geschäftsführers hätten bekannt sein müssen), sind zu berücksichtigen. Mit Bezug auf Tatsachen, welche sich nach dem Stichtag ereignen, unterscheidet die Praxis zwischen sog. wertaufhellenden Tatsachen, d.h. Umständen, die, obwohl sie sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen, lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv darstellten, und andererseits sog. wertbeeinflussenden oder wertverändernden Tatsachen. Während Erstere nur Aufschluss darüber geben, wie sich die Lage am Stichtag darstellte, werden durch Letztere neue Geschäftsvorfälle geschaffen, die erst in neuer Rechnung ihren Niederschlag finden dürfen (vgl. BGer 2C_1012/2021 vom 13. September 2022 E. 5.2.1 mit Hinweisen).

4.3. Aus den Akten ergibt sich Folgendes: [...]

4.4.1. Mit der Einigung der Rekurrentin und der A. Ltd. über alle wesentlichen Punkte des Lizenzvertrags im November 2020 entstand der Rekurrentin eine Forderung im Umfang von EUR 2'500'000.– gegenüber der A. Ltd. (vgl. Art. 2 Abs. 1 OR). Der Untergang der Forderung infolge Abschluss des Patentkaufvertrags am 3. Dezember 2022 ist für die am 22. Dezember 2021 erstellte sowie am 27. Dezember 2021 eingereichte Handelsbilanz 2020 respektive für die definitive Veranlagung am 1. März 2022 nicht zu berücksichtigen. Entscheidend ist einzig, ob per Bilanzstichtag (31. Dezember 2020) – unter Berücksichtigung allfälliger wertaufhellender Tatsachen bis zur Erstellung der Handelsbilanz respektive definitiven Veranlagung – die Forderung in der Verfügungsmacht der Rekurrentin stand, ihr Wert

verlässlich geschätzt werden konnte und ein Mittelzufluss überwiegend wahrscheinlich war; eine Bilanzberichtigung wäre mithin nur vorzunehmen, falls diese Voraussetzungen nicht erfüllt gewesen wären (vgl. vorstehende E. 4.2).

4.4.2. Der Lizenzvertrag vom 19. August 2021 wiederholt lediglich die im November 2020 entstandene Forderung, und dass der Anspruch darauf auch bei Zahlungsverzug unberührt bleibt. Die am 12. und 27. Oktober 2021, d.h. rund 10 Monate nach dem Bilanzstichtag, übermittelten (ersten) Entwürfe des Patentkaufvertrags zeigen nicht an, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag darstellten, sondern geben als wertbeeinflussende oder wertverändernde Tatsachen einzig Aufschluss darüber, dass das Zustandekommen des den Lizenzvertrag ersetzenden Patentkaufvertrags per Oktober 2021 wahrscheinlicher wurde, nachdem am Bilanzstichtag lediglich bekannt gewesen war, dass Gespräche bezüglich des möglichen Patentkaufs zeitnah aufgenommen werden sollten, mithin der Mittelzufluss betreffend die Forderung per Oktober 2021 unwahrscheinlicher wurde. Demnach ist das nachgeschobene Vorbringen der fachkundig vertretenen Rekurrentin, es habe sich bereits im Oktober 2021 abgezeichnet, dass der Patentkaufvertrag mit grösster Wahrscheinlichkeit abgeschlossen werden könne, für die Verhältnisse am Bilanzstichtag unerheblich. Durch die Bilanzierung der Forderung am 22. Dezember 2021 zeigte die Rekurrentin vielmehr an, dass der Abschluss des Patentkaufvertrags per Bilanzstichtag offen gewesen war, zumal die Bilanzierung bewusst erfolgte, entspricht die Forderung doch ihrem gesamten betrieblichen Ertrag im Geschäftsjahr 2020. Unbehelflich ist das behauptete Ausbleiben der ersten Teilzahlung, da der Anspruch auf die Forderung – trotz automatischem Untergang des Lizenzvertrags – unberührt blieb. Die Rekurrentin konnte die Forderung sodann spätestens mit dem Abschluss des Patentkaufvertrags erfolgswirksam abschreiben, wodurch sich ihr steuerbarer Reingewinn in der Steuerperiode der Abschreibung reduzierte.

4.4.3. Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die Rekurrentin die Forderung von Fr. 2'711'075.– (entsprechend EUR 2'500'000.–) ohne Delkredere bilanzierte, weil die Forderung per Bilanzstichtag in ihrer Verfügungsmacht stand, ihr Wert verlässlich geschätzt werden konnte und ein Mittelzufluss überwiegend wahrscheinlich war. Die Jahresrechnung 2020 ist mithin handelsrechtskonform und daher nicht zu berichtigen.