
Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht

Beschluss des Vorstandes vom 12. Februar 2013

Aktualisierung vom 5. Februar 2020

1. Entstehung des neuen Rechnungslegungsrechts

In der Botschaft vom 21. Dezember 2007¹ unterbreitete der Bundesrat dem Parlament unter anderem den Entwurf zur Änderung des Rechnungslegungsrechts (32. Titel des Obligationenrechts und spezialgesetzliche Bestimmungen). Das veraltete und lückenhafte Rechnungslegungsrecht sollte umfassend revidiert und durch rechtsformneutrale Bestimmungen ersetzt werden. Anfang April 2009 spaltete die ständerätliche Rechtskommission aus politischen Gründen das Rechnungslegungsrecht von den aktienrechtlichen Bestimmungen ab.² So entstand die eigenständige Vorlage zum neuen Rechnungslegungsrecht (Vorlage 2 von 08.011). Das Parlament verabschiedete in der Schlussabstimmung vom 23. Dezember 2011 das neue Rechnungslegungsrecht; das Referendum wurde nicht ergriffen. Am 21. November 2012 hat der Bundesrat die entsprechenden Bestimmungen und die erforderlichen Ausführungsbestimmungen auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt.³

Das neue Rechnungslegungsrecht knüpft grundsätzlich nicht an die Rechtsform des Unternehmens, sondern an dessen wirtschaftliche Bedeutung an. Die allgemeinen Vorschriften des neuen Rechnungslegungsrechts entsprechen der Buchführung und Rechnungslegung eines gut geführten KMU. Weitergehende Bestimmungen gelten für Unternehmen, die der ordentlichen Revision unterliegen, und für Konzerne. Unter bestimmten Voraussetzungen muss im Interesse des Kapitalmarkts oder zum Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen ein Einzelabschluss oder eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt werden.⁴

¹ Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht), BBl 2008 1589 ff. (Geschäft 08.011).

² Vgl. Amtliches Bulletin des Ständerats vom 2009, S. 602

³ AS 2012 S. 6679 sowie S. 6709

⁴ Vgl. Medienmitteilung des Bundesrats vom 22. November 2012.

2. Steuerrechtliche Analyse des neuen Rechnungslegungsrechts

Der Wille des Gesetzgebers war es, das bisherige Recht zu modernisieren und zu präzisieren. Die Steuerneutralität war sowohl dem Bundesrat⁵ als auch dem Parlament⁶ wichtig und konnte grundsätzlich eingehalten werden. Die Veranlagungspraxis wird durch das neue Rechnungslegungsrecht insbesondere bei folgenden Punkten tangiert:

Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung

Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatzerlös von mindestens CHF 500'000 unterliegen der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss den Art. 957 ff. OR.⁷ Darunter fallen neu auch Selbständig erwerbende, die einen freien Beruf ausüben.

Der für die Buchführungspflicht massgebende Umsatzerlös ergibt sich jeweils aufgrund des Vorjahres, wobei dieser um Skonti, Rabatte und Debitorenverluste vermindert wird.⁸ Dasselbe gilt für Stornierungen.

Fällt der Umsatzerlös in einzelnen Geschäftsjahren unter CHF 500'000, muss lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch geführt werden („Milchbüchlein-Rechnung“, Art. 957 Abs. 2 und 3 OR). Aus steuerrechtlicher Optik ist die kontinuierliche Besteuerung der Periodenergebnisse auch in diesen Fällen sicherzustellen.

Auch bei vereinfachter Buchführung ist für steuerliche Zwecke eine Gliederung der Einnahmen und Ausgaben nach Arten erforderlich.

Die Frage, ob schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen eine separate Jahresrechnung erstellen müssen, lässt sich aus dem OR nicht beantworten. Für den Vollzug der Art. 6 Abs. 2 und Art. 52 Abs. 2 DBG⁹ ist eine separate Jahresrechnung aber unabdingbar.

Der Abschluss nach anerkanntem Standard gemäss Art. 962 ff. OR bildet nicht Grundlage für die steuerbare Gewinnermittlung.¹⁰

⁵ Botschaft 2007, S. 1626 und Amtliches Bulletin des Nationalrats von 2010, S. 1818 (Antwort von Bundesrätin Widmer-Schlumpf auf die Frage 10.5527 von Nationalrat Noser vom 6. Dezember 2010 „Keine Verschärfung der Steuerpraxis durch die Revision des Rechnungslegungsrechts“).

⁶ Amtliches Bulletin des Ständerats von 2009, S. 1187 (Kommissionssprecher Janiak) und Amtliches Bulletin des Nationalrats von 2010, S. 1363 (Kommissionssprecher Roux).

⁷ SR 220.

⁸ Amtliches Bulletin des Ständerats vom 2005, S. 624.

⁹ SR 642.11.

¹⁰ Art. 962 Abs. 1 und Art. 962a Abs. 1 Ziff. 2 gemäss Botschaft 2007 wurden vom Parlament ersatzlos gestrichen (s. Amtliches Bulletin des Nationalrats von 2010, S. 1905 ff., Antrag Kaufmann).

Bewertung nach Veräusserungswerten

Muss die Bewertung infolge Einstellung der Tätigkeit oder von Teilen davon in den nächsten zwölf Monaten auf Veräusserungswerte umgestellt werden (Art. 958a Abs. 2 OR), so ist diese Neubewertung aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips steuerwirksam. Handelsrechtswidrig unterlassene Neubewertungen sind im Rahmen einer steuerlichen Bilanzberichtigung zu korrigieren.

Zeitliche und sachliche Abgrenzung

Einzelunternehmen und Personengesellschaften können aufgrund der Milchbüchlein-Rechnung (Art. 957 Abs. 2 und 3 OR) auf die zeitliche Abgrenzung bis zu einem Umsatzerlös von CHF 500'000 verzichten. Deshalb betrifft Art. 958b Abs. 2 OR nur juristische Personen. Diese können neu bei einem Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen von bis zu CHF 100'000 oder Finanzerträgen von bis zu CHF 100'000 auf die zeitliche Abgrenzung verzichten. Massgebend für die Pflicht zur zeitlichen Abgrenzung ist das Überschreiten des Schwellenwertes entweder beim Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen oder bei den Finanzerträgen im Berichtsjahr.

Fremdwährung

Art. 958d Abs. 3 OR bildet die gesetzliche Grundlage für die Anwendung des Bundesgerichtsentscheids¹¹ zur steuerunwirksamen Behandlung der Differenzen aus der Umrechnung von der funktionalen Währung in die Darstellungswährung. An der bisherigen steuerlichen Praxis ändert sich nichts.

Die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage erfolgt mit Ausnahme des Grundkapitals sowie der von der ESTV bestätigten Reserven aus Kapitaleinlagen, welche zum historischen Kurs umzurechnen sind, durch Umrechnung zum Kurs des Bilanzstichtages.

Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten

Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten dürfen aufgrund von Art. 959 Abs. 2 OR inskünftig nicht mehr aktiviert werden. Steuerlich bilden sie geschäftsmässig begründeten Aufwand. Die handelsrechtlich notwendige Ausbuchung bestehender aktivierter Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten im Zeitpunkt der Erstanwendung des neuen Rechnungslegungsrechts gilt steuerrechtlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand.

Umlauf- und Anlagevermögen

Art. 959 Abs. 3 OR regelt die Zuteilung von Aktiven zum Umlaufvermögen und Anlagevermögen neu. Entsprechende Auswirkungen sind bei der Bilanzierung von Liegenschaften oder Wertschriften zu erwarten. Diese Präzisierung des bisherigen Rechts verändert die steuerrechtliche Praxis zur steuerneutralen Ersatzbeschaffung und zum gewerbsmässigen Liegenschaftshandel nicht.

Eigene Aktien

Gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR sind die eigenen Kapitalanteile neu als Minusposten im Eigenkapital auszuweisen. Dass es sich dabei ausschliesslich um

¹¹ BGE 136 II 88 ff.; vgl. auch die Analyse der SSK vom 15. Februar 2011 zu diesem Bundesgerichtsentscheid vom 1. Oktober 2009.

eine Änderung der Darstellung handelt, welche die steuerrechtliche Praxis nicht ändert,¹² wurde vom Bundesgericht nicht bestätigt (Urteil des Bundesgerichts vom 14. November 2019 [2C_119/2018]). Art. 659a Abs. 2 OR, der die handelsrechtlichen Folgen des Erwerbs eigener Aktien regelt, wurde noch nicht an den neuen Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR angepasst. Dieses gesetzgeberische Versehen führt zu einem Widerspruch zwischen dem Aktien- und dem Rechnungslegungsrecht. Die neueren, spezielleren und sachgerechteren Bestimmungen des Rechnungslegungsrechts gehen jedoch denjenigen des geltenden Aktienrechts vor.

Bei den eigenen Aktien handelt es sich sowohl zivil- als auch steuerrechtlich um einen effektiv vorhandenen Vermögenswert. Somit können unrealisierte Wertverluste zwischen dem Verkehrswert und den Anschaffungskosten von den Steuerpflichtigen in der Steuerbilanz gewinnsteuerwirksam geltend gemacht werden, auch wenn diese unter dem neuen Rechnungslegungsrecht handelsrechtlich nicht mehr verbucht werden dürfen. Werterholungen sind bis zu den Anschaffungskosten als Gewinn steuerbar.

Effektive Buchgewinne bzw. -verluste sind bei Veräusserung unabhängig von der handelsrechtlichen Verbuchung steuerwirksam. Der Minusposten „eigene Kapitalanteile“ reduziert das steuerbare Eigenkapital. Der steuersystematische Zusammenhang zwischen der Verrechnungssteuer und der Einkommenssteuer erscheint gemäss Bundesgericht zu schwach, um die Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Kapitalsteuer zu durchbrechen.

Einzelbewertung von Beteiligungen und Liegenschaften

Für Beteiligungen und Liegenschaften gilt in der Regel die Einzelbewertung (Art. 960 Abs. 1 OR).

Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen

Abschreibungen spiegeln den nutzungs- und altersbedingten Wertverlust von abnutzbaren Wirtschaftsgütern wider, Wertberichtigungen andere Wertverluste. Abschreibungen können wie bisher steuerrechtlich nur im Zeitpunkt ihrer Verbuchung auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden. Wertberichtigungen werden steuerlich wie bisher den Rückstellungen gleichgestellt. Wertberichtigungen und bisherige Abschreibungen auf Beteiligungen können nach Art. 62 Abs. 4 DBG in jeder Steuerperiode auf die geschäftsmässige Begründetheit hin überprüft werden.

Die gemäss Art. 960a Abs. 4 OR handelsrechtlich zulässigen, zusätzlichen Abschreibungen und Wertberichtigungen bilden mit Ausnahme der bereits bisher zulässigen Einmalabschreibungen¹³ aus steuerrechtlicher Sicht keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand nach Art. 58 ff. DBG. Dasselbe gilt für die Bildung von Rückstellungen für das dauernde Gedeihen des Unternehmens (beispielsweise Wiederbeschaffungsreserven) gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR).

Schwankungsreserven

Um Schwankungen im Kursverlauf Rechnung zu tragen, darf gemäss Art. 960b Abs. 2 OR eine Wertberichtigung zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, wenn

¹² Botschaft 2007, S. 1706.

¹³ Botschaft 2007, S. 1711.

Aktiven zum Börsenkurs oder zum beobachtbaren Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden. Die Schwankungsreserve darf die Differenz zwischen Buchwert und Anschaffungskosten nicht überschreiten.

Die Bildung der Schwankungsreserven gilt bei sämtlichen Unternehmen im Rahmen der üblichen Kursschwankungen als geschäftsmässig begründet.¹⁴

Anhang und Geldflussrechnung

Der Anhang (Art. 959c und Art. 961a OR) und die Geldflussrechnung (Art. 961b OR) sind Bestandteile der Jahresrechnung (Art. 958 Abs. 2 und Art. 961 Ziff. 2 OR) und müssen zusammen mit der Steuererklärung eingereicht werden.

Aufbewahrung der Geschäftskorrespondenz

Der Hinweis auf die Geschäftskorrespondenz wurde vollständig aus der Geschäftsbücherverordnung¹⁵ gestrichen, da Art. 958f OR die Aufbewahrung nicht mehr generell vorschreibt. Die Unternehmen haben jedoch weiterhin denjenigen Teil der Geschäftskorrespondenz aufzubewahren, der einen teilweisen oder vollständigen Buchungsbeleg gemäss Art. 957a Abs. 3 OR darstellt. Jede Buchung muss belegt werden können (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR). Die Geschäftskorrespondenz stellt einen Buchungsbeleg dar, sobald sie zum Nachweis der Begründung, Änderung oder Aufhebung buchungsrelevanter Rechte oder Pflichten des buchführungspflichtigen Unternehmens geeignet und notwendig ist.

Das neue Rechnungslegungsrecht will die Unternehmen nur von der Aufbewahrung derjenigen Geschäftskorrespondenz befreien, die für die Buchführung und Rechnungslegung ohne Erkenntniswert ist.¹⁶

Solange ein Unternehmen noch nicht die Bestimmungen des neuen Rechnungslegungsrechts anwendet (Art. 2 der Übergangsbestimmungen), muss es die Geschäftskorrespondenz gemäss bisherigem Recht aufbewahren. Die Geschäftsbücherverordnung wurde nicht eigenständig, sondern im Hinblick auf das neue Rechnungslegungsrecht angepasst. Dies ergibt sich explizit aus dem Ingress, der auf den neuen Art. 958f OR verweist.

Buchführung nach neuem Recht vor Ablauf der Übergangsfrist

Werden Buchführung und Rechnungslegung bereits vor Ablauf der Übergangsfrist nach neuem Recht erstellt, sind die nach neuem Recht erstellten Abschlüsse auch steuerlich massgeblich. Verfahrensrechtlich werden die Steuerpflichtigen an derjenigen Jahresrechnung behaftet, welche der Steuererklärung gestützt auf Art. 42 Abs. 3 StHG bzw. Art. 125 Abs. 2 DBG beigelegt wird.

¹⁴ Botschaft 2007, S. 1713.

¹⁵ SR 221.431.

¹⁶ Vgl. den erläuternden Bericht vom 16. August 2012 zum Inkraftsetzen des Rechnungslegungsrechts und Erlass der neuen Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) zur Teilrevision der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV), S. 11.