

Neues Rechnungslegungsrecht: Auswirkungen auf das Steuerrecht

IFF Universität St.Gallen
St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung

20. / 21. August 2013

Fabian Duss / René Buchmann



EY
Building a better
working world

A | D | B Altorfer Duss & Beilstein

Diskussionspunkte

- ▶ Überblick der wichtigsten Neuerungen im NRLR
- ▶ Steuerliche Implikationen des NRLR
- ▶ Hot Topics aus steuerlicher Sicht
 - ▶ Bewertungsgrundsätze
 - ▶ Einzel- vs. Gruppenbewertung
 - ▶ Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung
 - ▶ Aktivendefinition
 - ▶ Rückstellungen
 - ▶ Gliederung des Eigenkapitals
 - ▶ Eigene Aktien

Die Autoren geben ihre persönliche Meinung wieder

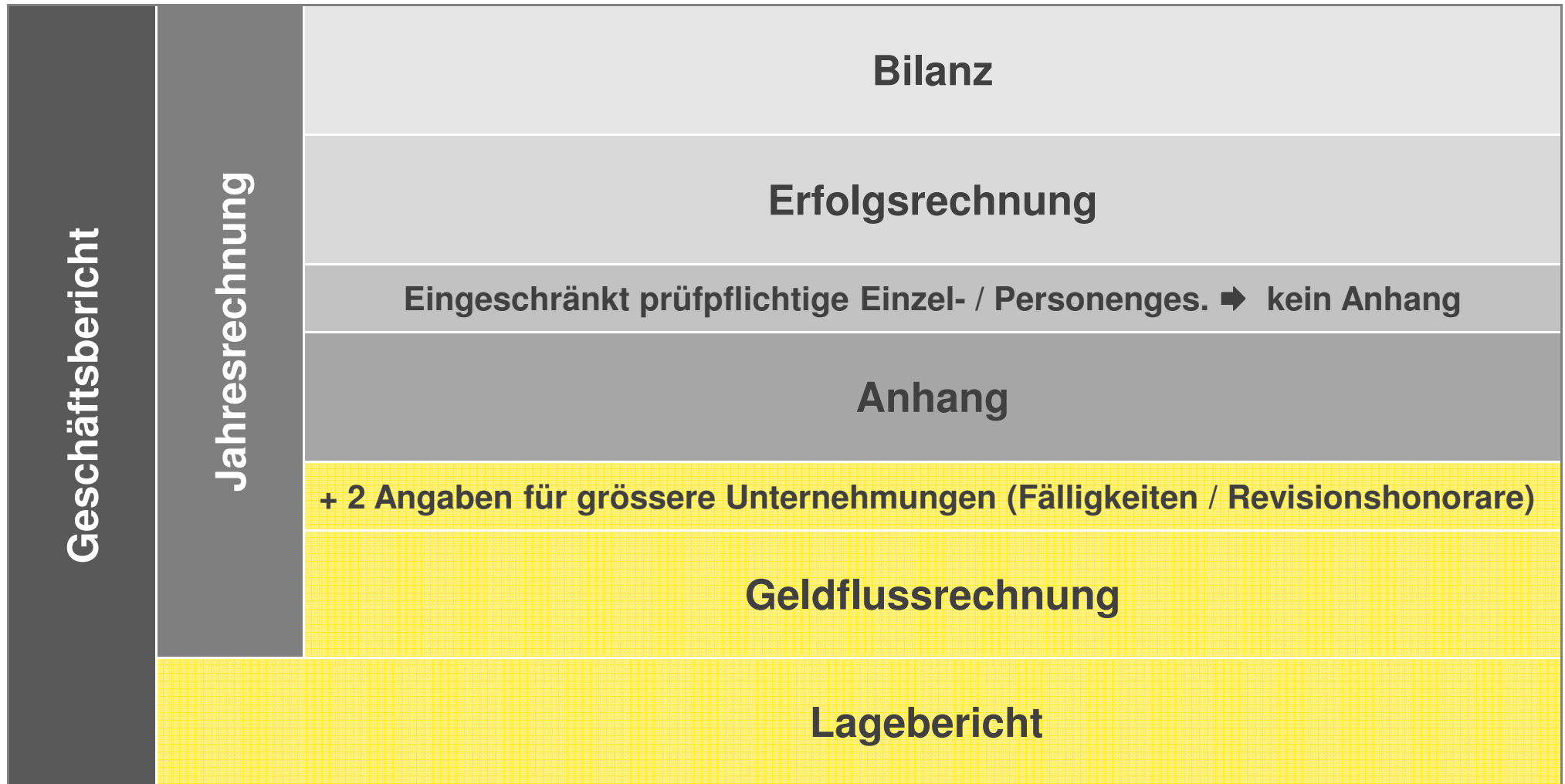
Überblick der wichtigsten Neuerungen im NRLR



Ursprüngliche Aktienrechtsrevision

Aktienrechtsrevision	Revisionsrecht (01.01.2008)
	Neue Schwellenwerte (01.01.2012)
	Neues Rechnungslegungsrecht (01.01.2013)
	Aktienrechtliche Bestimmungen (Einführung offen)

Bestandteile des Geschäftsberichts



Abstufungen im NRLR

Anwendung	Anwendbar für:	Revision
Befreiung	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Einzelunternehmen / Personenges. mit Umsatzerlös < TCHF 500 ▶ Vereine/Stiftungen ohne HR-Pflicht ▶ Stiftungen ohne Revisionspflicht <p>(Keine zeitl. Abgrenzung bis TCHF 100)</p>	Keine Revision
OR einfach	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Einzel- und Personengesellschaften können auf Anhang verzichten, wenn nicht ordentlich prüfpflichtig 	Eingeschr. Revision
OR grössere Unternehmungen	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Konzernrechnung ▶ überschrittene Schwellenwerte 	Ordentliche Revision
Anerkannter Standard	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Publikumsgesellschaften ▶ Grossgenossenschaften ▶ Ordentlich zu prüfende Stiftungen ▶ Wenn von Minderheiten verlangt <p>Entfällt bei äquivalenter Konzernrechnung</p>	Ordentliche Revision

Änderungen für alle Unternehmen 1/3

Änderung	Detail	Artikel nOR
Buchführung / Rechnungslegung in Englisch	Bisher Praxis, neu ausdrücklich zugelassen	957a, Abs. 5 958d, Abs. 4
Buchführung in Fremdwährung	Bisher Praxis, neu ausdrücklich zugelassen	957a, Abs. 4
Rechnungslegung in Fremdwährung	Landeswährung oder funktionale Währung - Werte in CHF angeben - Umrechnungskurse im Anhang	958d, Abs. 3
Mindestgliederungsvorschriften	Neu: ▶ Vorräte und <u>nicht fakturierte Dienstleistungen</u> ▶ verzinsliche Verbindlichkeiten ▶ Trennung gesetzliche Kapitalreserve / Gewinnreserve ▶ Eigene Kapitalanteile als Minusposten ▶ Bestandesänderungen ▶ übriger betrieblicher Aufwand ▶ betriebsfremder Aufwand und Ertrag ▶ ausserordentlicher, einmaliger, periodenfremder A+E ▶ direkte Steuern	959a, b

Änderungen für alle Unternehmen 2/3

Änderung	Detail	Artikel nOR
Anhang	<ul style="list-style-type: none">▶ Firma, Name, Rechtsform, Sitz▶ Vollzeitstellen▶ Beteiligungen: detailliertere Angaben▶ Eventualverbindlichkeiten▶ Beteiligungsrechte oder Optionen▶ Erläuterungen zu ausserordentlichen, einmaligen, periodenfremden Positionen▶ Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	959c
Einzelbewertung	<ul style="list-style-type: none">▶ ...in der Regel einzeln bewertet...und...aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst	960
Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen	Siehe separate Ausführungen	960b, Abs.1
Schwankungsreserve	<ul style="list-style-type: none">▶ für Aktiven mit Börsenkurs oder Marktpreis▶ zu Lasten der Erfolgsrechnung▶ keine Unterschreitung Anschaffungswert / Kurswert▶ gesondert auszuweisen	960b, Abs.2

Änderungen für alle Unternehmen 3/3

Änderung	Detail	Artikel nOR
Definition nahe stehende Personen	<ul style="list-style-type: none">▶ direkt oder indirekt Beteiligte▶ Organe▶ direkte oder indirekte Beteiligung	959a, Abs.4
	Bisher: andere Gesellschaften des Konzerns oder Aktionäre mit Beteiligung	663a Abs. 4

Änderungen für grössere Unternehmen

Änderung	Detail	Artikel nOR
Zusätzliche Angaben im Anhang	<ul style="list-style-type: none">▶ Fälligkeit Finanzverbindlichkeiten▶ Honorar der Revisionsstelle	961a
Geldflussrechnung	<ul style="list-style-type: none">▶ Geschäftstätigkeit▶ Investitionstätigkeit▶ Finanzierungstätigkeit	961b
Lagebericht	<ol style="list-style-type: none">1. Stellenanzahl2. Durchführung einer Risikobeurteilung3. Bestellungen- / Auftragslage4. Forschungs- und Entwicklungs-Tätigkeit5. Aussergewöhnliche Ereignisse6. Zukunftsaussichten <p>KEINE Prüfungspflicht</p>	961c

Änderungen Konzernrechnung

Änderung	Detail	Artikel nOR
Kontroll- statt Leitungsprinzip	<ul style="list-style-type: none"> ▶ direkte / indirekte Stimmenmehrheit ▶ direkt / indirekt Mehrheit des Leitungsorgans bestimmbar ▶ Beherrschung aufgrund Statuten, Vertrag ▶ MÖGLICHKEIT zur Kontrolle reicht 	963, Abs. 2
Delegationsmöglichkeit	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Vereine, Stiftungen, Genossenschaften 	963, Abs. 4
Keine Konzernrechnung	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Kleinkonzern < 20/40/250 ▶ Teilkonzern ▶ Bei Delegation der Konsolidierung ▶ Einzelunternehmen / Personengesellschaft Aber: Schutzbestimmungen 	963a
OR-Konsolidierung	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Normalfall ▶ Bewertungsregeln / Abweichungen im Anhang Aber: Schutzbestimmungen 	963b, Abs. 3
Konsolidierung nach Standard	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Börsenkotierte, wenn verlangt von Börse ▶ Grossgenossenschaften ▶ Stiftungen mit Pflicht zur ordentlicher Revision 	963b, Abs. 1

Steuerliche Implikationen: Grundsätze

Festhalten am Massgeblichkeitsprinzip

- ▶ Juristische Personen: Art. 57 und 58 Abs. 1 lit. a DBG / Art. 24 Abs. 1 StHG
- ▶ Selbständig Erwerbende: Art. 18 Abs. 3 DBG verweist auf Art. 58 DBG (für ordnungsgemäss Buchführende)
- ▶ Keine expliziten Verweise für die übrigen SE, jedoch gemäss Praxis und Rechtsprechung einheitlicher Gewinnbegriff für SE und JP

Steuerneutralität

- ▶ Sowohl von Bundesrat als auch vom Parlament stets betont
- ▶ Ist von den Steuerbehörden bei Ermessensfragen zu beachten

Anpassungen der Rechtsgrundlagen im Steuerrecht

Änderungen im DBG und StHG aufgrund des NRLR

- ▶ Art. 126 Abs. 3 zweiter Satz DBG
- ▶ Art. 42 Abs. 3 zweiter Satz StHG

*„Die Art und Weise der Führung [der Geschäftsbücher und Aufstellungen] richtet sich nach dem Obligationenrecht (**Art. 957, 957a, 958 und 958a-958f OR**).“*

Änderungen im MWSTG aufgrund des NRLR

- ▶ Art. 70 Abs. 2 MWSTG (Verweis auf Art. 958f OR betreffend Aufbewahrungsfrist)

Keine weiteren Anpassungen!

Massgeblichkeitsprinzip (1)

Materielle Massgeblichkeit (Bemessungsprinzip)

- ▶ Veranlagung der Gewinnsteuer beruht direkt auf ordnungsmässig erstellter OR-Jahresrechnung
- ▶ Beweiskraft, Bindungs- und Schutzwirkung im Steuerrechtsverhältnis

Konformitäts- und Korrekturprinzip

- ▶ Handelsrechtskonformität ist Voraussetzung für die steuerliche Akzeptanz
- ▶ Kaskade: Handelsrecht → RLR → GoB/GoR
- ▶ Ordnungsmässigkeit ist Teil der Konformität
- ▶ Fehlende Ordnungsmässigkeit kann zu Ermessensveranlagung führen
- ▶ Steuerbehörde darf keine handelsrechtswidrigen Buchungen verlangen
- ▶ Steuerbehörde darf von der OR-Jahresrechnung nur abweichen wenn:
 - ▶ Handelsrechtswidrige Buchungen enthalten sind
 - ▶ Steuergesetze eine Abweichung vorsehen (prinzipielle Massgeblichkeit)

Massgeblichkeitsprinzip (2)

Formelle Massgeblichkeit (Verbuchungsprinzip)

- ▶ Kein steuerlicher Abzug von nicht verbuchtem Aufwand
- ▶ Keine Freistellung von verbuchtem Ertrag

Umgekehrte Massgeblichkeit (formelle Massgeblichkeit)

- ▶ Steuerlich motivierte Buchungen sind handelsrechtlich nicht zwingend vorgesehen, aber zulässig
 - ▶ Steuerliche Landesbräuche
 - ▶ Warendrittel
 - ▶ Pauschaladelkredere
 - ▶ Sofort- und Einmalabschreibungen
 - ▶ Steuerneutrale Umstrukturierungen und Ersatzbeschaffung (Buchwertfortführung)
- ▶ Nachvollzug von steuerlich nicht anerkannten Buchungen wurde dagegen gestrichen (vgl. Vorentwurf 2005) und auch Offenlegung im Anhang (Art. 960f E-OR 2007)

Bilanzänderung

- ▶ Handelsrechtskonformer Ansatz durch einen anderen handelsrechtskonformen Ansatz ersetzen
- ▶ Bis Einreichen StE/Jahresrechnung jederzeit möglich
- ▶ Bei entschuldbarem Irrtum in der Praxis auch nach Einreichen (Rektifikat)
- ▶ Ansonsten grundsätzliches Verbot der Bilanzänderung (Bindungswirkung)

Bilanzberichtigung (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG / Art. 24 Abs. 1 StHG)

- ▶ Handelsrechtswidriger Ansatz durch handelsrechtskonformen Ansatz ersetzen
- ▶ Intervention durch die Steuerbehörden von Amtes wegen (Gebot)
- ▶ Kann aber auch vom Steuerpflichtigen geltend gemacht werden (Rektifikat)
- ▶ Jederzeit möglich bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung
- ▶ Bei rechtskräftiger Veranlagung nur falls Revisions- oder Nachsteuergrund

Steuerliche Korrekturvorschriften

Prinzipielle Massgeblichkeit



Steuerliche Korrekturvorschriften im DBG

- ▶ Art. 58 Abs. 1 lit. b: Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand
- ▶ Art. 58 Abs. 1 lit. c: Nicht gutgeschriebene Erträge
- ▶ Art. 59: Geschäftsmässig begründeter Aufwand (Präzisierung, steuerliche Erweiterung in lit. c)
- ▶ Art. 60: Erfolgsneutrale Vorgänge
- ▶ Art. 61: Umstrukturierungen (Sperrfristverletzung und Abs. 5)
- ▶ Art. 62: Abschreibungen
- ▶ Art. 63: Rückstellungen
- ▶ Art. 65: Zinsen auf verdecktem Eigenkapital

Steuerliche Implikationen: Allgemeines (1)

Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht

- ▶ Für alle mit Umsatz > TCHF 500
- ▶ «Milchbüchleinrechnung» bei Umsatz < TCHF 500 (PG und EU)
- ▶ GoB und GoR gelten aber für alle (Art. 957 Abs. 3 OR)
- Erweiterter Kreis der Buchführungspflichtigen PG und EU

Neuer Verweis von Art. 126 Abs. 3 DBG

- ▶ Bisher nur Verweis auf Art. 957 aOR («Art und Umfang des Geschäfts»)
- ▶ Neu Verweis auf Art. 957 - 958f OR (insb. GoB und GoR)
 - ▶ Ableitung einer Pflicht zur Übernahme der Gliederungs- und Bewertungsvorschriften für PG und EU («Klarheit, Vollständigkeit, Verlässlichkeit») durch Steuerrecht?
 - ▶ Scharfe Abgrenzung von GV und PV zwingend
- ▶ Weiterhin nur faktische Buchführungspflicht für CH-Betriebsstätten (vgl. Analyse SSK)

Steuerliche Implikationen: Allgemeines (2)

Zeitliche und sachliche Abgrenzung

- ▶ Sachliche Abgrenzung («matching of revenue and cost»)
 - ▶ Gilt für alle
 - ▶ Problematisch ist Zurechnung von anteiligem Abschreibungsaufwand
 - ▶ Steuerliche Aufrechnungen bei Ungenauigkeiten

- ▶ Zeitliche Abgrenzung («accrual»-Prinzip)
 - ▶ Juristische Personen ab Umsatz > TCHF 100
 - ▶ Selbständig Erwerbende ab Umsatz > TCHF 500
 - ▶ Ansonsten keine handelsrechtliche Pflicht
 - ▶ Kollision mit dem gewinnsteuerrechtlichen Periodizitätsprinzip

Steuerliche Implikationen: Transparenz (1)

Präzisere Gliederung der Bilanz (Art. 959 und 959a OR)

- ▶ Zuteilung von Aktiven zu UV und AV (1-Jahresregel)
- ▶ Keine Änderung der Praxis in Bezug auf steuerneutrale Umstrukturierungen, Ersatzbeschaffungen («betriebsnotwendiges Anlagevermögen») und Liegenschaftshändler (Analyse SSK)
- ▶ Separater Ausweis der verzinslichen Verbindlichkeiten (10/20/100-Nicht-Banken)
- ▶ Gesonderte Angabe von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Nahestehenden (verdeckte Vorteilszuwendungen, verdecktes Eigenkapital)

Präzisere Gliederung der Erfolgsrechnung (Art. 959b OR)

- ▶ Aufstellung des a.o, einmaligen und periodenfremden Aufwands und Ertrags
- ▶ In einer einzigen Position zulässig mit Erläuterungen im Anhang (Art. 959c Abs. 2)
- Erleichterte Aufrechnung von periodenfremden Aufwendungen

Steuerliche Implikationen: Transparenz (2)

Erweiterte Informationen im Anhang

- ▶ Angewandte Grundsätze und Aufschlüsselung/Erläuterung von Positionen
- Details zu Abschreibungen und Wertberichtigungen (Botschaft, S. 1711)
- ▶ Ereignisse nach dem Bilanzstichtag
- ▶ Ausweis von Eventualverbindlichkeiten
- Rückschlüsse für Beurteilung der Bilanzansätze durch Steuerbehörden

Pflicht zur Erstellung einer Geldflussrechnung

- ▶ Bei überschrittener KMU-Schwelle (20/40/250)
- ▶ Lässt ebenfalls Rückschlüsse über Bildung von stillen Reserven zu

Anhang und Geldflussrechnung sind Bestandteile der Jahresrechnung (958 Abs. 2 und 961 Ziff. 2) → Pflicht zur Einreichung mit StE

Hot Topics aus steuerlicher Sicht



Bewertungsgrundsätze

Bewertungsgrundsätze trotz teilweise angepasstem Wortlaut weitgehend unverändert, d.h. weiterhin

- ▶ Vorsichtsprinzip
- ▶ Imparitätsprinzip
- ▶ Stille Reserven

Neuerungen betreffen

- ▶ Möglichkeit der Bewertung zu Marktpreisen / Schwankungsreserve
- ▶ Grundsatz der Einzelbewertung

Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis

Art. 960b Abs.1

„In der Folgebewertung dürfen Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden, auch wenn dieser über dem Nennwert oder dem Anschaffungswert liegt. Wer von diesem Recht Gebrauch macht, muss alle Aktiven der entsprechenden Position der Bilanz, die einen beobachtbaren Marktpreis aufweisen, zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewerten. Im Anhang muss auf diese Bewertung hingewiesen werden. Der Gesamtwert der entsprechenden Aktiven muss für Wertschriften und übrige Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis je gesondert offengelegt werden.“

Nota bene:

- ▶ Folgebewertung
- ▶ dürfen / Aktiven
- ▶ Beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt

Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis

Als beobachtbare Marktpreise wohl vertretbar:

- ▶ Nebenbörslich / ausserbörslich aktiv gehandelt

Als beobachtbare Marktpreise wohl schwer vertretbar:

- ▶ Bewertungen / Schätzungen von Experten für Aktiven, die nicht Gattungsware sind
- ▶ Schätzungen für Immobilien
- ▶ Nicht gehandelte Beteiligungen
- ▶ reine Angebotsplattformen

Siehe auch Q&A der Treuhand-Kammer zum NRLR

Einzelbewertung / Gruppenbewertung NRLR

Art. 960 Abs.1

„Aktiven werden in der Regel einzeln bewertet, sofern sie wesentlich sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden.“

Nota bene:

- ▶ in der Regel
- ▶ sofern wesentlich
- ▶ aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden

- ▶ Siehe auch Q&A der Treuhand-Kammer zum NRLR

Einzelbewertung / Gruppenbewertung NRLR

- ▶ Grundsatz der Einzelbewertung
- ▶ Gruppenbewertung bedingt
 - Gleichartigkeit
 - Üblichkeit, aufgrund der Gleichartigkeit auch Gruppenbewertung durchzuführen
 - Gemeinsamer Ausweis noch kein Nachweis der Gleichartigkeit
- ▶ Gleichartigkeit und Üblichkeit der Gruppenbewertung häufig erklärbar:
 - Debitoren (Fälligkeit? Währung? Bonität?)
 - Warenlager / Vorräte
- ▶ Gleichartigkeit und Üblichkeit der Gruppenbewertung erklärbar?
 - Beteiligungen / Immobilien / Einzelaufträge

Steuerliche Aspekte: Bewertung allgemein (1)

Vorsichtsprinzip

- ▶ Vorsichtsprinzip wurde erst in der letzten Phase im Parlament wieder in die GoR aufgenommen (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR)
- Vorsicht gilt nicht nur bei der Bewertung, sondern auch bei der Erfassung von Aufwand und Ertrag

Realisations- und Imparitätsprinzip

- ▶ Zentraler Grundsatz im Gewinnsteuerrecht
- Besteuerung soll einsetzen, wenn Gewinne realisiert werden
- ▶ Im Steuerrecht nur implizit verankert (Massgeblichkeitsprinzip)

Begriffliche Teilanleihen aus den IFRS

- ▶ Sollten nicht dazu verleiten, IFRS als Auslegungshilfe heranzuziehen (Bsp. BGE 136 II 88) → Konzeptbruch

Steuerliche Aspekte: Bewertung allgemein (2)

Weiterführung der «steuerlichen Landesbräuche»

- ▶ Warendrittel
- ▶ Pauschaldekredere
- ▶ Sofort- und Einmalabschreibungen

Verbuchung handelsrechtlich zulässig

- Vorsichtsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 und Art. 960 Abs. 2 OR)
- Stille Reserven zulässig (Art. 960a Abs. 1 und Abs. 4 OR)

Übrige zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen gemäss Art. 960a Abs. 4 OR werden steuerlich aufgerechnet (Analyse SSK)

- ▶ Art. 58 Abs.1 lit. b DBG
- ▶ Art. 62 Abs.1 DBG
- ▶ Art. 63 Abs. 2 DBG

Steuerliche Aspekte: Bewertung allgemein (3)

Bilanzierung zu Veräusserungswerten (Art. 958a Abs. 2 OR)

- ▶ Handelsrechtlich zwingend vorgeschrieben
- ▶ Neubewertung steuerlich wirksam (Massgeblichkeitsprinzip)
- ▶ Steuerliche Aufrechnung (Bilanzberichtigung), falls Neubewertung handelsrechtlich zwingend (Analyse SSK)
- In der Praxis dürften Steuerbehörden insbesondere Steuerpflichtige ohne Revisionsstelle im Auge behalten (Opting-out, PG und EU < TCHF 500)

Bilanzierung zu Marktpreisen (Art. 960b OR)

- ▶ Neubewertung steuerlich wirksam ohne Realisation (Massgeblichkeitsprinzip)
- ▶ Steuerplanerisch u.U. zur Verlustverrechnung sinnvoll
- ▶ Schwankungsreserve steuerlich abzugsfähig, sofern «im Rahmen der üblichen Kursschwankungen» (Analyse SSK), bisher nur für Banken zulässig
- ▶ Kollision mit Art. 62 Abs. 3 DBG (keine Wiederabschreibungen)?

Steuerliche Aspekte: Einzel- / Gruppenbewertung

Einzelbewertung von Beteiligungen

- ▶ Erhöhte Transparenz
- ▶ Einfacherer Nachvollzug von Gestehungskosten und Wertberichtigungen
- ▶ Erleichterte Anwendung von Art. 62 Abs. 4 DBG für Steuerbehörden
- ▶ Gleichzeitig erhöhte handelsrechtlich zwingende Wertberichtigungen

Einzelbewertung von Immobilien

- ▶ Aufrechnung von planmässigen Abschreibungen nicht wahrscheinlich, solange innerhalb der steuerlichen Normsätze (Merkblatt A 1995)
- ▶ Vorübergehende Wertberichtigungen sind für Steuerbehörden erkennbar
- Aufrechnung, falls geschäftsmässig nicht mehr begründet

Buchführung / Rechnungslegung in Fremdwährung

Art. 957a, Abs. 4

„Die **Buchführung** erfolgt in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung.“

Art. 958d, Abs. 3

„Die **Rechnungslegung** erfolgt in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung. Wird nicht die Landeswährung verwendet, so müssen die Werte zusätzlich in der Landeswährung angegeben werden. Die verwendeten Umrechnungskurse sind im Anhang offenzulegen und gegebenenfalls zu erläutern.“

Buchführung in Fremdwährung

- ▶ Bereits unter altem Recht gängige Praxis – aber nicht geregelt
- ▶ Anschaffungswerte in CHF in Zukunft nicht mehr bekannt
- ▶ Schattenbuchhaltung in CHF nicht erforderlich, da ausdrückliche gesetzliche Regelung zur Buchführung in Fremdwährung

Rechnungslegung in Fremdwährung

- ▶ Jahresrechnung in Fremdwährung ist die „offizielle“ Jahresrechnung
- ▶ Muss den Bewertungs- und Darstellungserfordernissen genügen
- ▶ Entspricht Art 958 Abs.1 OR:
„die Rechnungslegung soll die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können.“
- ▶ Angabe der Werte in Landeswährung erforderlich da (Botschaft):
 - *von Adressatinnen und Adressaten... nicht erwartet werden kann, dass sie die Umrechnung selbst vornehmen*
 - *Jahresrechnung nach OR für die Steuerbemessung massgebend, die ebenfalls auf die Landeswährung abstellt*

Buchführung / Rechnungslegung in Fremdwährung

Knacknüsse für die Angabe der Werte in CHF:

▶ Anzuwendender Kurs?

- historische Kurse (bei Buchführung in FW nicht mehr bekannt)
- Stichtagskurs (konsequent - Aktienkapital in CHF schwankt?)
- Alles Stichtagskurs, Eigenkapital historisch (Kompromiss)
- Eigenkapital als Kreditor CHF in FW-Bilanz führen?

▶ Bemessung der Steuer?

- FW-Ergebnis umgerechnet?

▶ Rechtlicher Einfluss?

- OR 725 basierend auf FW oder CHF Bilanz? (früheres von beiden)
- Dividendenausschüttung (EK historisch sollte Problem lösen)
- EK-Fortschreibung (EK historisch sollte Problem lösen)

Steuerliche Aspekte BF und RL in Fremdwährung (1)

BGE 136 II 88

- ▶ Begründung für Rückgriff auf IAS 21.39 (u.a.)
 - ▶ GoR in Revision begriffen
 - ▶ Gesetzesvorlage NRLR insgesamt stärker an die IFRS angelehnt (E 3.2 – 3.4)
- ▶ Vorsichtsprinzip war zu diesem Zeitpunkt nur noch als Bewertungsgrundsatz vorgesehen
- ▶ In der letzten Phase der parlamentarischen Beratungen wurde aber stark zurückgerudert
- Ist der Entscheid unter dem NRLR überhaupt noch anwendbar?
 - ▶ Weitere Begründung: Fehlen von Bestimmungen zur Umrechnung (E 4.3 – 4.5)
 - Trifft weiterhin zu
 - BGE voraussichtlich weiterhin anwendbar und Praxis der Steuerbehörden unverändert (Analyse SSK)

Steuerliche Aspekte BF und RL in Fremdwährung (2)

Besteuerung weiterhin in CHF (Botschaft)?

- ▶ Angabe der CHF-Werte in einer Parallel-Spalte
- ▶ Umrechnung ist möglichst so vorzunehmen, dass sie als Basis für Besteuerung dienen kann (z.B. Umrechnung ER zum Stichtagskurs ist zu akzeptieren)
- ▶ CHF-Werte alleine sind u.U. nicht mehr OR konform!

Denkbare Umrechnungsmethoden

- ▶ Lineare Translation zum Stichtagskurs (Bilanz und ER)
 - Keine Umrechnungsdifferenzen
 - Keine steuerlichen Korrekturen
 - Umrechnungsdifferenzen werden zu Kursdifferenzen, wenn Behandlung EK als Kreditor
- Eigenkapital zu historischen Kursen
 - Umrechnungsdifferenzen direkt im EK (OR?): Keine steuerlichen Korrekturen
 - Umrechnungsdifferenzen imparitätisch erfolgswirksam: Korrekturen wie bisher

Steuerliche Aspekte BF und RL in Fremdwährung (3)

Probleme der Steuerbemessung und -entrichtung in CHF

- ▶ Periodenübergreifende steuerliche Korrekturen führen zu Verzerrungen
- ▶ Zahlreiche zusätzliche Probleme bei steuerlichen Korrekturen von UD
- ▶ Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip (Art. 127 BV)
- ▶ Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV)
- ▶ Begründung
 - ▶ Bei Bemessung und Entrichtung der Steuer in CHF ist die Leistungsfähigkeit in CHF zu messen
 - ▶ Bei identischen Bilanzen und Geschäftsvorfällen ergäben sich bei Buchführung in CHF ausschliesslich Kursdifferenzen, die steuerlich relevant sind (mit Imparitätsprinzip und damit Aufschub der Besteuerung)
 - ▶ Wechselkursvolatilitäten zwischen Buchwährung und CHF treffen nur den in FW buchführenden (Kursdifferenzen zwischen ZP Bemessung und Entrichtung)

Aktivendefinition

Art. 959 Abs. 2 OR

„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.“

Nota bene:

- ▶ *müssen / dürfen nicht*
- ▶ bisheriges „Aktivierungswahlrecht“ kaum mehr zu rechtfertigen
- ▶ Gründungskosten erfüllen Aktivendefinition nicht mehr
- ▶ Organisationskosten – allenfalls als immaterielle Aktiven?
- ▶ Finanzierungsleasing?

Aktivendefinition: Steuerliche Implikationen (1)

Aktivierungspflicht (Art. 959 Abs. 2 OR)

- ▶ Steuerbetrug bei Missachtung?
- ▶ Anordnung Aktivierung von Entwicklungskosten durch Steuerbehörden
 - ▶ Patente
 - ▶ Marken
 - ▶ F&E-Aufwand
 - ▶ Marktentwicklung
- ▶ Gegenargument: unsichere künftige Erträge → Widerspruch zum Vorsichtsprinzip
- ▶ Verbot von verdeckten Kapitaleinlagen?
 - ▶ BR wollte Einbuchung unter Kostenwert verbieten
 - ▶ In der letzten Phase wurde in Art. 960a OR «höchstens» eingefügt
 - ▶ Verdeckte Kapitaleinlagen sind damit weiterhin zulässig
 - Steuerlich von zentraler Bedeutung (Umstrukturierungen, Ersatzbeschaffungen)

Aktivendefinition: Steuerliche Implikationen (2)

Aktivierungspflicht für nicht fakturierte DL (Art. 959a Abs. 1 OR)

- ▶ In diesem Bereich bisher häufig keine Abgrenzung
 - ▶ Erfassung des Ertrags bei Rechnungsstellung oder Zahlungseingang
 - Aufschiebung der Besteuerung
- ▶ Neu ist interne Erfassung von direkten und indirekten Kosten für die Leistungserstellung erforderlich («matching pinciple»)
- Steuerabschöpfung erfolgt tendenziell früher

Gründungs- Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten

- ▶ Weiterhin geschäftsmässig begründeter Aufwand
- ▶ Einmalabschreibung des Restbetrags bei Erstanwendung NRLR ist steuerlich abzugsfähig (Analyse SSK)

Rückstellungen / Eventualverbindlichkeiten

Art. 960e, Abs. 2

„Lassen vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten, so müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden.“

Art 959c, Abs. 2, Ziff. 10

„Der Anhang muss weiter folgende Angaben enthalten, sofern diese nicht bereits aus der Bilanz oder der Erfolgsrechnung ersichtlich sind:

- 10. Rechtliche oder tatsächliche Verpflichtungen, bei denen ein Mittelabfluss entweder als unwahrscheinlich erscheint oder in der Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann (Eventualverbindlichkeit).“*

Rückstellungen / Eventualverbindlichkeiten

Eintretens- wahrscheinlichkeit	Ausweis	Einstufung
	Verbindlichkeit	Fälligkeit, Gläubiger, Betrag bekannt
	Rückstellung	Wahrscheinlich Möglich 
	Eventualverbindlichkeit	Wenig wahrscheinlich, keine Schätzung möglich
	Kein Ausweis	Sehr unwahrscheinlich

Rückstellungen / Eventualverbindlichkeiten

Knacknüsse für die Praxis:

- ▶ Einwand der „in der Höhe nicht verlässlichen Schätzung“ führt zu unvollständigen Rückstellungen und Ausweis als Eventualverbindlichkeit
 - Jede Schätzung ist „nicht verlässlich“
 - „nicht verlässlich“ eher als „nicht möglich“ zu lesen
- ▶ 50% Schwelle („more likely than not“) in anerkannten Standards ist auf „true and fair“ ausgerichtet trägt dem Grundsatz der Vorsichtigkeit im OR nicht Rechnung
- ▶ Risiko der Scheingenauigkeit durch Wahrscheinlichkeitsgewichtungen macht Anhangsangabe wichtig

Rückstellungen: Steuerliche Aspekte (1)

Steuerlicher Rückstellungsbegriff

- ▶ Art. 63 Abs. 1 lit. a DBG
 - ▶ Im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen
 - ▶ Höhe noch unbestimmt
 - ▶ Deckt sich mit Art. 960e Abs. 2 OR
- ▶ Art. 63 Abs. 1 lit. b DBG
 - ▶ Verlustrisiken auf Aktiven des Umlaufvermögens (Waren, Debitoren)
 - ▶ Sind Wertberichtigungen (kein künftig erwarteter Mittelabfluss)
 - ▶ Deckt sich mit Art. 960a Abs. 3 OR
 - ▶ Warendrittel und Pauschaladelkredere können unter Abs. 4 subsumiert werden
- ▶ Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG
 - ▶ Unmittelbar drohende Verlustrisiken
 - ▶ Die im Geschäftsjahr bestehen
 - ▶ Geht weiter, als Rückstellungsbegriff des NRLG (künftige Minderzuflüsse)
 - ▶ Verbuchung unter Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 oder Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR

Rückstellungen: Steuerliche Aspekte (2)

Steuerlicher Rückstellungsbegriff

- ▶ Ursache im abgeschlossenen Geschäftsjahr
- ▶ Hohe Wahrscheinlichkeit für künftigen Mittelabfluss bzw. Minderzufluss
- ▶ Keine Rücklagen
 - ▶ Künftig anfallender Aufwand
 - ▶ Künftige Risiken
 - ▶ Künftige Investitionen
- ▶ Ausnahmen
 - ▶ Art. 63 Abs.1 lit. d DBG (künftige F&E-Aufträge)
 - Verbuchung unter Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 möglich (umgekehrte Massgeblichkeit)
 - ▶ Rückstellung für Grossreparaturen bei Immobilien (in einigen Kantonen)
 - Verbuchung unter Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2

Rückstellungen: Steuerliche Aspekte (3)

Steuerlich unzulässige Rückstellungen gemäss Art. 960e OR

- ▶ Übrige Rückstellungen für Sanierung von Sachanlagen (Abs. 3 Ziff. 2)
 - ▶ Restrukturierungen (Abs. 3 Ziff. 3)
 - ▶ Nach kantonalem Recht teilweise vorgesehen
 - ▶ BE, SO, BL, BS
 - ▶ Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Abs. 3 Ziff. 4)
 - ▶ Nicht mehr begründete Rückstellungen (Abs. 4)
- Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 DBG

Anpassung der steuerlichen Rechtsprechung zumindest in Bezug auf Rückstellungen gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 und 3 wünschenswert

Rückstellungen: Steuerliche Aspekte (4)

Positionen gemäss NRLR	Steuerliche Akzeptanz
Art. 960e Abs. 2 OR (Künftige Mittelabflüsse)	Ja
Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1 OR (Garantieverpflichtungen)	Ja, nach kantonaler Praxis oft pauschaliert
Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 OR (Sanierung von Sachanlagen)	Nein (ausser Grossreparaturen)
Art. 960e Abs. 3 Ziff. 3 OR (Restrukturierungen)	Nein (ausser kantonale Bestimmungen)
Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR (dauerndes Gedeihen)	Nein
Art. 960e Abs. 4 OR (nicht mehr begründet)	Nein

Mögliche Gliederung des Eigenkapitals

Positionen im Aktienrecht	Positionen im NRLR
Grundkapital	Grundkapital
Allgemeine gesetzliche Reserve	Gesetzliche Kapitalreserve - Kapitaleinlagereserve (steuerlich) - Übrige Kapitalreserve
Aufwertungsreserve	Gesetzliche Gewinnreserve - (Allgemeine) gesetzliche Gewinnreserve - ggf. Aufwertungsreserve
Statutarische Reserve Freie Reserve Bilanzgewinn / Verlust	Freiwillige Gewinnreserven oder kumulierte Verluste als Minusposition - Bilanzgewinn
Reserve für eigene Aktien	- Eigene Kapitalanteile als Minusposten - Reserve für eigene Aktien (bei eigenen Aktien, welche von Tochtergesellschaften gehalten werden)

Gliederung des Eigenkapitals: Steuerliche Aspekte

Ausweis der Kapitaleinlagereserven

- ▶ Praxis ESTV erfordert Ausweis auf einem gesonderten Konto
- ▶ Nicht alle gesetzlichen Kapitalreserven sind steuerliche Kapitaleinlagereserven
 - ▶ Fusionsagio
 - ▶ Agio-Lösung zur Verhinderung der Transponierung
- Unterteilung der Kapitalreserve in Unterkonten
 - ▶ Kapitaleinlagereserve
 - ▶ Übrige Kapitalreserve
- ▶ Weiterführung der Revers-Praxis bei Differenzen zwischen Antrag und Genehmigung ESTV möglich
- Erläuterung im Anhang gestützt auf Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2

Eigene Aktien – Gesetzliche Ausgangslage

Aktienrecht	NRLR
<p>Art. 659</p> <p>1 Die Gesellschaft darf eigene Aktien nur dann erwerben, <u>wenn frei verwendbares Eigenkapital</u> in der Höhe der dafür nötigen Mittel vorhanden ist und der gesamte Nennwert dieser Aktien 10 Prozent des Aktienkapitals nicht übersteigt.</p>	<p>Art 959a</p> <p>2 Unter den Passiven müssen ihrer Fälligkeit entsprechend mindestens folgende Positionen einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge ausgewiesen werden:</p> <p>3 Eigenkapital:</p> <p>...</p> <p>e eigene Kapitalanteile als Minusposten.</p>
<p>Art. 659a</p> <p>2 Die Gesellschaft hat für die eigenen Aktien einen dem Anschaffungswert entsprechenden Betrag <u>gesondert als Reserve auszuweisen</u>.</p>	
<p>Art. 659b</p> <p>1 Ist eine Gesellschaft an Tochtergesellschaften mehrheitlich beteiligt, so gelten für den <u>Erwerb ihrer Aktien durch diese Tochtergesellschaften die gleichen Einschränkungen und Folgen wie für den Erwerb eigener Aktien</u>.</p> <p>2 Erwirbt eine Gesellschaft die Mehrheitsbeteiligung an einer anderen Gesellschaft, die ihrerseits Aktien der Erwerberin hält, so gelten diese Aktien als eigene Aktien der Erwerberin.</p> <p>3 <u>Die Reservebildung obliegt der Gesellschaft, welche die Mehrheitsbeteiligung hält</u>.</p>	

Eigene Aktien

- ▶ Gesetzesbestimmungen unterschiedlich, aber nicht widersprechend
- ▶ Erwartete Verbuchungslösung:
 - Erfassung als Minusposten im EK erübrigt Reservebildung
 - Reserve für eigene Aktien nur noch bei von Tochtergesellschaften gehaltenen „eigenen“ Aktien
- ▶ Wertveränderung von eigenen Aktien beeinflusst Minusposten nicht
- ▶ Verkauf von eigenen Aktien mit Gewinn / Verlust
 - Verbuchung des Erfolges über Erfolgsrechnung (heutige Praxis)
 - Verbuchung des Erfolges direkt in die Kapitaleinlagereserve als Konsequenz der Betrachtung als vorgezogene Kapitalherabsetzung / -erhöhung?

Eigene Aktien: Ungelöste steuerliche Probleme

Steuerliche Teilliquidation in jedem Fall?

- ▶ Reserven werden vernichtet
- ▶ Keine Ausnahmebestimmung in Art. 5 VStG (abschliessende Aufzählung)
- ▶ Verrechnung mit Kapitaleinlagereserven fraglich (separate Kategorie)

Anwendung von Art. 4a Abs. 2 und 3 VStG?

- ▶ Aktuelle Steuerpraxis soll unverändert bleiben (Analyse SSK)
- ▶ Aufschiebung der Besteuerung (VSt) muss weiterhin möglich sein
- ▶ Unterlegung mit Kapitaleinlagereserven bei Verbuchung einer Minus-KER (Bruttoausweis!)

Gewinnbesteuerung von Kursschwankungen entfällt

- ▶ Keine Bewertungen mehr, da kein Aktivum vorhanden (Massgeblichkeitsprinzip)

Eigene Aktien: Ungelöste steuerliche Probleme

Veräußerungsgewinn

- ▶ Verbuchung direkt im EK (handelsrechtlich Emissionsagio)
 - ▶ Kapitaleinlagereserve falls steuerlich abgerechnet
 - ▶ Keine Kapitaleinlagereserve falls steuerlich nicht abgerechnet
- ▶ Bei erfolgswirksamer Verbuchung
 - ▶ Gewinnsteuerliche Korrektur (Art. 60a DBG) falls steuerlich abgerechnet und KER
 - ▶ Keine Korrektur und keine KER falls steuerlich nicht abgerechnet

Weitere Implikationen

- ▶ Verkürzung der Bemessungsgrundlage für Kapitalsteuer
- ▶ Reduktion der Schwelle für verdecktes Eigenkapital

Ungelöste Fragen zahlreich, Steuerfolgen u.U. drastisch → KS gefragt!

Die versprochene Steuerneutralität des NRLR ist nicht in allen Bereichen gewährleistet!