

ABSCHIED VOM MILCHBÜCHLEIN

Tücken der «einfachen» Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR

Die gemäss Art. 957 Abs. 2 OR als Einnahmenüberschuss-Rechnung ausgestaltete «erleichterte» Buchführungsmethode für kleinere Betriebe und Institutionen erweist sich bei gesetzeskonformer Umsetzung nicht unbedingt als einfaches Instrument. Sie ist weniger aussagekräftig und fehleranfälliger als eine doppelte Buchhaltung und in der Minimalversion für Steuerzwecke nur mit diversen Ergänzungen verwendbar. Verschiedene Fragen zur praktischen Umsetzung sind derzeit noch ungeklärt.

1. NEUREGELUNG IM ALLGEMEINEN

Der neugefasste Art. 957 des *Obligationenrechts* (OR) regelt einerseits, wer der Pflicht zur umfassenden Buchführung und Rechnungslegung unterliegt, und andererseits, für welche Personenunternehmen und juristischen Personen weniger weitgehende Buchführungsvorschriften gelten [1]. Das Handelsrecht enthält neu also auch Vorschriften für Subjekte, die nicht der kaufmännischen Buchführungspflicht unterstehen [2]. Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatzerlös von weniger als CHF 500 000 im letzten Geschäftsjahr müssen gemäss Art. 957 Abs. 2 OR nur über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen, ebenso handelsregisterrechtlich nicht eintragungspflichtige Familienstiftungen, kirchliche Stiftungen und Vereine sowie Kleinststiftungen ohne Revisionsstelle.

Gemäss Art. 957 Abs. 3 OR gelten für die vereinfachte Form der Buchführung die *Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung* (GoB) nach Art. 957a Abs. 2 OR sinngemäss [3]. Dies ist wohl so zu verstehen, dass die GoB insoweit anwendbar sind, als dies mit Sinn und Zweck der Ausnahme zugunsten der einfachen Buchführung und mit Blick auf die Grösse und Art der betreffenden Unternehmung vereinbar ist. Die meisten GoB sind unter Berücksichtigung der Betriebsgrösse durchaus auch bei einfacher Buchführung zumutbar. Nicht zwingend sind hingegen diejenigen GoB, die typischerweise das Vorliegen einer kaufmännischen Buchführung voraussetzen.

2. EINFACHE BUCHFÜHRUNG MIT VERMÖGENSNACHWEIS

Der Gesetzgeber ging bei der Neuregelung von der Idee eines im Vergleich zur kaufmännischen Buchführung vereinfachten Systems aus, in welchem lediglich die Einnahmen und Ausgaben erfasst und die Vermögenslage am Ende des Geschäftsjahrs wiedergegeben werden. Dies entspricht einer einfachen Buchhaltung, in welcher die Geschäftsvorfälle grundsätzlich bloss nach dem Abfluss-/Zuflussprinzip nur einmal in den Geschäftsbüchern erfasst werden [4]. Ohne Verbuchung von Bestandesänderungen im Geschäftsvermögen bleibt unberücksichtigt, dass mit Einnahmen in der Regel (reine Dienstleistungsentschädigungen ausgenommen) auch ein Abgang von Wirtschaftsgütern (Waren usw.) und mit Betriebsausgaben ein Zugang von Wirtschaftsgütern oder andern Produktionsfaktoren verbunden ist.

Die einfache Buchführung nach diesem *Minimalstandard* wurde in der bundesrätlichen Botschaft auch als «Milchbüchlein-Rechnung» bezeichnet [5]. Dieser Begriff ist allerdings ohne inhaltliche Aussagekraft. Das ist nicht verwunderlich, existiert doch das «Milchbüchli» genauso wie das «Milchkesseli» im täglichen Leben seit Jahrzehnten nicht mehr, weshalb das begriffsbildende Objekt nur noch uns älteren Semestern aus eigener Anschauung bekannt ist [6]. Die fehlende begriffliche Aussagekraft spricht dafür, vom Milchbüchlein definitiv Abschied zu nehmen. Der aus dem Gesetz abzuleitende Begriff der Ein- und Ausgabenrechnung mit Darstellung der Vermögenslage erscheint allerdings als eher schwerfällig. «Einfache Buchführung» ist demgegenüber unscharf, weil damit bloss ausgesagt wird, dass es sich nicht um eine doppelte Buchhaltung handelt. Bei der Suche nach einer prägnanten Bezeichnung findet man in den Einkommenssteuergesetzen Deutschlands und Österreichs ausführliche Vorschriften über die einfache Buchführung, welche auch als «*Einnahmenüberschuss-Rechnung*» (EÜR) bezeichnet wird, was den Kerngehalt des Instituts aussagekräftig trifft [7].



MARCO GRETER,
DR. IUR., STEUEREXPERTE,
MITGLIED DER FACH-
GRUPPE STEUERN
DER TREUHAND-KAMMER,
PARTNER,
ADB ALTORFER DUSS &
BEILSTEIN AG,
ZÜRICH

3. WESENTLICHE ASPEKTE DER NEUEN REGELUNG

Art. 957 OR enthielt in der alten Fassung keine Regelung über die einfache Buchführung für Unternehmen, die nicht zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet waren. Die Mindestanforderungen an die Aufzeichnungen ergaben sich hauptsächlich aus den Steuergesetzen, welche seit jeher die Führung von Aufstellungen über Aktiven und Passiven,

«Die Pflicht zur einfachen Buchführung regelt bloss den Minimalstandard und schliesst nicht aus, dass ein Unternehmen freiwillig kaufmännische Bücher führt.»

Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen verlangen [8]. Die im Buchführungsrecht fehlenden Normen wurden durch *steuerrechtliche Aufzeichnungsvorschriften* ersetzt [9]. Aufgrund der steuerrechtlichen Rechtsprechung gelten überdies die wesentlichsten GoB auch für die steuergesetzlich geforderten Aufzeichnungen.

In diesem Sinne bringen Art. 957 Abs. 2 und 3 OR eine für die Betroffenen zumutbare Änderung. Der Aufwand für die laufende Führung einer EÜR mag zwar kleiner sein als für eine doppelte Buchhaltung; die Ermittlung des Geschäftsergebnisses und des Vermögensstands per Ende Geschäftsjahr sind hingegen bei Letzterer erfahrungsgemäss einfacher und zuverlässiger vorzunehmen. Der Fachverband VEB bezweifelt deshalb, dass das gesetzgeberische Ziel der Erleichterung damit erreicht werden kann, und empfiehlt die Führung einer an den Anforderungen des Geschäfts orientierten doppelten Buchhaltung [10]. Die Pflicht zur einfachen Buchführung regelt bloss den Minimalstandard und schliesst nicht aus, dass ein Unternehmen freiwillig kaufmännische Bücher führt. Die Einhaltung der Grundsätze der Ordnungsmässigkeit und das Erstellen eines Jahresabschlusses sind bei Verwendung einer doppelten Buchhaltung in der Regel wesentlich einfacher.

Die EÜR ist in ihrer rudimentärsten Ausgestaltung sicherlich unzuverlässig und fehleranfällig. Sie ist aber flexibel ausbaubar, womit ihre Leistungsfähigkeit erhöht werden kann. Ihre Aussagekraft kann durch eine freiwillige Erweiterung mit zusätzlichen Spalten z. B. für Warenlager, Mobilien, Privateinlagen und -entnahmen verbessert werden.

Der Hauptvorteil der neuen Regelung ist wohl der Umstand, dass damit den berechtigten Unternehmen die Möglichkeit geboten wird, freiwillig eine *doppelte Buchhaltung* in einer dem Betrieb angepassten, reduzierten Form zu führen, in welcher beispielsweise die *Ist-Methode* zur Anwendung kommt und keine zeitlichen Abgrenzungen vorgenommen werden.

Im Gegensatz zu Art. 957 Abs. 1 OR, welcher mittels Verweisung auf die nachfolgenden Bestimmungen über ein umfassendes Regelwerk verfügt, enthält Art. 957 Abs. 2 OR nur ansatzweise eine materiell-rechtliche Regelung. Dies be-

deutet, dass zunächst zu eruieren ist, was unter der gesetzlich vorgeschriebenen Buchführung über Einnahmen und Ausgaben zu verstehen ist, wobei hier auch auf die bisherigen steuerrechtlichen Grundsätze zurückgegriffen werden kann [11].

4. EINFACHE BUCHFÜHRUNG IM ALLGEMEINEN

Bei der einfachen Buchhaltung werden die Geschäftsvorfälle nur einmal verbucht: als Einnahmen und Ausgaben bzw. als Geldzugang oder -abgang. Es handelt sich im Wesentlichen um eine Geldrechnung oder eben eine EÜR. Bestandesaufzeichnungen gibt es grundsätzlich nicht, was zur Folge hat, dass die Korrelation zwischen Einnahmen und Ausgaben und Veränderungen im Bestand des übrigen Geschäftsvermögen nicht im gleichen Zeitpunkt abgebildet wird.

Die reine Geldrechnung bewirkt somit *zeitliche Verschiebungen* von Einnahmen und Ausgaben, weil die Anschaffungskosten beim Einkauf vollumfänglich als Geldabgang erfasst

BEISPIEL

Ein Detailhändler kaufte im November 2012 für CHF 20 000 Waren ein. Daraus resultierte eine Bankbelastung von CHF 20 000, die in der EÜR 2012 als Ausgabe zu erfassen war. Im Dezember 2012 werden aus dieser Lieferung Waren mit Anschaffungskosten von CHF 10 000 verkauft, die entsprechende Einnahmen (zu Verkaufspreisen) generieren. Der Restbestand wird im Folgejahr verkauft und schlägt sich deshalb erst in der EÜR 2013 als Einnahmen nieder. Der gesamte Aufwand fällt somit im Jahr 2012 an, während der Ertrag aus dem Verkauf des halben Lagerbestandes erst im Folgejahr erfasst wird.

werden und der Gegenwert des Bestands erst später – beim Verkauf – als Bestandteil des Verkaufserlöses als Geldzugang verbucht wird. Das *wirtschaftlich erzielte Geschäftseinkommen* wird in der EÜR offensichtlich nicht periodengerecht abgebildet. Über die gesamte Lebensdauer des Unternehmens führt diese Buchungsweise aber grundsätzlich zum gleichen Totalgewinn wie die doppelte Buchhaltung.

Die EÜR basiert auf der laufenden *Aufzeichnung des Geldverkehrs*. Bargeschäfte werden im Kassabuch erfasst, die über Bank und Post abgewickelten Geschäftsvorfälle in einem chronologisch geführten Tagebuch, wobei die Bezeichnung als Kassabuch bzw. Tagebuch nichts über die Art der Aufzeichnungsträgers aussagen soll. Es kann sich auch um entsprechende Listen in ungehefteter Form oder um Tabellen eines Computerprogramms handeln [12]. Aus Art. 957 Abs. 2 OR ergibt sich nicht unmittelbar, welchen formellen Anforderungen die Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben zu genügen haben. Nach dem Wortlaut wäre es bereits ausreichend, wenn alle Einnahmen und Ausgaben chronologisch mit den entsprechenden Vorzeichen oder zweiseitig in einer einzigen Aufstellung erfasst würden. Aufgrund der Verweisung auf die GoB ergeben sich jedoch *formelle Minimalanforderungen*. Das Verrechnungsverbot ver-

bietet etwa die Erfassung aller Geschäftsvorfälle in einer einzigen Spalte. Aus dem Grundsatz der Klarheit und Verständlichkeit ist bspw. das Erfordernis abzuleiten, für die flüssigen Mittel separate Aufzeichnungen über den Bar- und Kreditverkehr (Aufstellungen bzw. Konti) zu führen. Relevante Geschäftsvorfälle sind systematisch, vollständig und wahrheitsgetreu aufzuzeichnen, und für jeden Eintrag ist ein Belegnachweis zu erbringen. Die Aufzeichnungen sind zudem in einer nachträglich überprüfaren Weise vorzunehmen.

5. EINZELNE TRANSAKTIONEN IN DER EÜR

Der *Barverkehr* ist grundsätzlich wie bei Buchführungspflichten in einem Kassenbuch – gegebenenfalls in Verbindung mit Vorjournalen wie Registrierkassenstreifen – fortlaufend, lückenlos und zeitnah aufzuzeichnen und durch sog. Kassensturz regelmässig mit dem Kassenbestand abzugleichen. Der belegmässige Nachweis ist mittels Quittungskopien, Registrierkassenstreifen usw. sicherzustellen. Es ist insbesondere aufgrund der steuerrechtlichen Anforderungen unbestritten, dass bei bargeldintensiven Unternehmen die Führung eines Kassabuchs zwingend ist. E contrario ist daraus zu schliessen, dass bei geringem Barverkehr die Führung eines separaten Kassabuchs bei der EÜR keine Voraussetzung für die formelle Ordnungsmässigkeit darstellt, was aber nichts daran ändert, dass auch diese Vorgänge in der EÜR aufgezeichnet werden müssen.

Bei *Kreditverkehr* ist nach den GoB für jede Gegenpartei – Bank, Post oder andere Vertragspartner – ein entsprechendes Konto zu führen. Anstelle der eigenen Kontoführung ist es bei der EÜR zulässig, auf die Originale der periodenbezogenen Auszüge der Post- und Bankkonti abzustellen und diese als Bestandteil der Buchführung zu verwenden. Die Belastungs- und Gutschriftsanzeigen dienen als Belegnachweise.

Da bei Selbstständigerwerbenden *Geschäfts- und Privatvermögen* auseinanderzuhalten sind, ist die Führung einer Art Privatkonto geeignet, um Privateinlagen und -entnahmen abzubilden. Weil aber die EÜR mit einer einzigen Aufzeichnung pro Geschäftsvorfall auskommt, entspricht ein Privatkonto nicht dem System. Das Rechnungslegungsrecht verlangt keine gesonderte Erfassung dieser Vorgänge. Die Überträge zwischen der privaten und der geschäftlichen Vermögenssphäre liessen sich auch direkt in den chronologischen Aufzeichnungen der Zu- und Abgänge der flüssigen Mittel mit dem entsprechenden Text erfassen und auf diese Weise nachprüfen. Ohne zusätzlichen Eintrag in einem Privatkonto müssten jedoch bei der Ermittlung des Ergebnisses des Geschäftsjahrs nachträglich die Privateinlagen und -entnahmen in den Geldkonti eruiert werden. Freiwillige Aufzeichnungen auf einem Privatkonto sind daher zweifellos nützlich und verbessern die Transparenz der Buchführung.

Buchmässig zu erfassen sind alle Geschäftsvorfälle, die eine *Zu- oder Abnahme der flüssigen Mittel* des Unternehmens bewirken. Nach den GoB gilt die Aufzeichnungspflicht nach der hier vertretenen Auffassung auch für *Barbezüge oder Überweisungen*, die nicht unmittelbar mit einer Einnahme oder Ausgabe verbunden sind, weil der Geldabgang auf dem Kaskonto bzw. einem Bank- oder Postkonto als Zugang auf

einem andern Geldkonto erscheint. Ein Übertrag ist auch dann in beiden betroffenen Konti zu erfassen, wenn er einen Habensaldo auf einem Bankkonto bewirkt. Aufgrund des Erfordernisses separater Kontoführung erfordern die Grundsätze der Vollständigkeit, Klarheit und Verlässlichkeit auch die Erfassung von nicht erfolgswirksamen Überträgen als Einnahmen oder Ausgaben auf den entsprechenden Kassa- oder Bankkonti.

Der Zahlungsverkehr wird im *Zeitpunkt der Eigentumsübertragung* an Geldmitteln bzw. der Gutschrift oder Belastung auf dem Bank- oder Postkonto erfasst. Die Verbuchung im Verlaufe des Geschäftsjahres erfolgt somit nach der sog. *Ist-Methode*. Dies gilt auch für fakturierte Lieferungen und Leistungen sowie Kreditoren, die nicht im Zeitpunkt der Rechnungsstellung, sondern erst im Zahlungszeitpunkt als Einnahmen oder Ausgaben erfasst werden. Systemgemäss ergeben sich bei dieser Buchführung keine Rückstellungen für künftige Verpflichtungen. Ebenso wenig findet eine zeitliche Abgrenzung am Ende des Geschäftsjahrs statt. Abschreibungen auf abnutzbaren Aktiven können in der EÜR ebenfalls keine gebucht werden, weil die Gesamtkosten anlässlich des Erwerbs vollumfänglich als Geldabgang bzw. Ausgabe erfasst wurden [13].

Die einzelnen Geschäftsvorfälle müssen nach dem Gesetzeswortlaut – abgesehen von der erwähnten gesonderten Führung der Geldkonti – lediglich nach *Einnahmen* (Vermögenszunahmen) und *Ausgaben* (Vermögensabnahmen) unterschieden werden. Eine weitere sachliche Differenzierung z. B. nach Art der Einnahmen oder die gesonderte Erfassung von verschiedenen Aufwandkategorien ist vom Gesetz nicht vorgeschrieben und bleibt den Bedürfnissen des Betriebsinhabers überlassen. Die Einträge haben als solche aber klar, richtig und vollständig zu sein. Weil das Gesetz nur den Mindeststandard vorschreibt, ist das Unternehmen frei, die einfache Buchführung bedürfnisgerecht weiter auszubauen oder eine angepasste doppelte Buchhaltung zu führen.

6. DARSTELLUNG DER VERMÖGENSLAGE

Weil bei der EÜR lediglich Zu- und Abgänge von Geldmitteln verbucht werden, resultiert aus diesem Teil der einfachen Buchführung per Saldo nicht der im Geschäftsjahr tatsächlich erwirtschaftete Erfolg. Dieser lässt sich im Prinzip nur durch die Gegenüberstellung des um die Privateinlagen und -entnahmen bereinigten Geschäftsvermögens am Anfang und am Schluss einer Rechnungsperiode ermitteln. Das Gesetz schreibt deshalb ergänzend die Buchführung über die Vermögenslage vor. Wortlaut, Sinn und Zweck sowie Entstehungsgeschichte der Norm weisen darauf hin, dass es hierbei nicht um eine laufende Nachführung der Veränderung aktiver und passiver Bestände geht. Der Mindeststandard verlangt lediglich die Aufzeichnung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten des Geschäftsvermögens auf den *letzten Tag des Geschäftsjahrs*. Aufgrund der Veränderung gegenüber dem Vorjahr lässt sich als sog. *Vermögensstandsgewinn bzw. -verlust* der wirtschaftliche Erfolg im Geschäftsjahr errechnen, wie das bereits bisher zwecks Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der Fall war [14].

Bei Vereinen und Stiftungen umfasst die Aufstellung ihr gesamtes Vermögen. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften beschränkt sich die Buchführung auf das Geschäftsvermögen. Dies setzt eine vorgängige *Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen* voraus, was im Steuerrecht

«Im heutigen Zeitpunkt ist offen, in welche Richtung sich die Praxis entwickeln wird.»

für Selbstständigerwerbende seit jeher erforderlich war, weshalb hierfür sinnvollerweise auf dessen bewährte Grundsätze abgestellt wird [15].

Das Gesetz äussert sich nicht zur Frage, welche Wirtschaftsgüter in der Aufstellung über die Vermögenslage zu erfassen sind. Dazu gehören jedenfalls der *Bargeldbestand* per Ende des Geschäftsjahrs sowie die *Saldi der Bank- und Postguthaben*. Weil sich der Stand der flüssigen Mittel aber bereits aus der EÜR ergibt, muss es hier aber um mehr als um einen zahlungsmittelorientierten Vermögensbegriff gehen [16]. Nachdem sich der Gesetzgeber mit der EÜR ausdrücklich gegen die Soll-Methode entschied, ergibt sich zwecks Vermeidung eines inneren Widerspruchs zumindest als Konsequenz, dass Bestandesdifferenzen, welche sich aus dem Systemunterschied zwischen Ist- und Soll-Methode ergeben, nicht Bestandteil der Buchführung über den Vermögensstand sein können. Daraus folgt m. E., dass keine *angefangenen Arbeiten, Debitoren oder Kreditorenfakturen* als positive bzw. negative Bestandteile des Geschäftsvermögens zu erfassen sind. Ebenfalls nicht Bestandteil des Vermögensstatus sind aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten sowie Rückstellungen i. S. v. Art. 960e Abs. 2 f. OR.

Demgegenüber bilden *physische Bestände* wie Warenvorräte, Mobilien und Immobilien im Geschäftsvermögen Teil der zu erfassenden Vermögenswerte. Die Anschaffung dieser Vermögenswerte hat in der EÜR zu einer Ausgabe geführt, obwohl das Vermögen im Unternehmen noch vorhanden ist. Es hat ein Geldabgang stattgefunden, der aber noch keine

Vermögensabnahme bewirkte. Mit der Aufstellung über das geschäftliche Vermögen soll die fehlende Abgrenzung in der EÜR bis zu einem gewissen Grad korrigiert werden, damit – unter Inkaufnahme der Auswirkungen der Ist-Methode – über die Vermögensveränderung ein mehr oder weniger periodengerechtes Geschäftsergebnis ermittelt werden kann. Aus diesem Grund sind auch *Aktiv- und Passivdarlehen* als Vermögensbestandteile zu erfassen. Die entsprechenden Geldtransaktionen können das Ergebnis der EÜR wesentlich verfälschen.

Was letztlich aus der Buchführung über den Vermögensstand resultieren sollte, ist zwar nicht ein mit einer kaufmännischen Bilanz vergleichbarer Vermögensstatus, aber zumindest ein Saldo, der dem mittelfristig eingesetzten Eigenkapital ohne Berücksichtigung von stillen Reserven und Verschiebungen aufgrund der Ist-Methode in etwa entspricht. Im heutigen Zeitpunkt ist offen, in welche Richtung sich die Praxis entwickeln wird. Es ist zu erwarten, dass die Auslegung dieser Bestimmung hauptsächlich vorfrageweise in der steuerrechtlichen Rechtsprechung vorgenommen werden wird.

Die *Wertermittlung* richtet sich bei den flüssigen Mitteln nach dem Saldo der EÜR in Landeswährung. Handelsrechtliche Bewertungsvorschriften für abnutzbare Wirtschaftsgüter fehlen in Art. 957 Abs. 2 f. OR, und eine sinngemässe Anwendung der Bewertungsvorschriften gemäss Art. 960 ff. OR ist nicht vorgesehen. Einer tatsächlichen Entwertung ist nach den GoB Rechnung zu tragen. Das Gesetz belässt ansonsten einen erheblichen Gestaltungsspielraum bei der Wertfestsetzung. Solange keine Über- oder Unterbewertung vorgenommen wird, die offensichtlich gegen den Grundsatz der vollständigen und wahrheitsgetreuen Erfassung des Sachverhalts verstösst, ist das Unternehmen im Wertansatz frei [17].

7. GRUNDSÄTZE ORDNUNGSMÄSSIGER BUCHFÜHRUNG

Gemäss Art. 957a Abs. 2 OR müssen die Geschäftsvorfälle vollständig, wahr und systematisch aufgezeichnet werden. Das Kriterium der Vollständigkeit ist indessen eingeschränkt

auf die EÜR und auf die zu erfassenden Vermögenswerte. Die systematische Buchführung verlangt u. a. eine gewisse, der Betriebsgrösse angepasste Aufgliederung der Buchungen sowie die Erfassung der Einnahmen und Ausgaben in chronologischer Reihenfolge. Wie häufig z. B. der Kassenbuchsaldo festzustellen und mit dem Bargeldbestand abzugleichen ist, hängt ebenfalls von der Betriebsgrösse und der Intensität des Bargeldumsatzes ab. Bei bargeldintensivem Geschäftsverkehr verlangt die steuerrechtliche Rechtsprechung eine tägliche Saldokontrolle, in einfacheren Verhältnissen kann ein- bis zweimal monatlich durchaus ausreichend sein.

Das Dokumentations- bzw. Belegprinzip verlangt für jeden buchungsrelevanten Geschäftsvorfall den Nachweis in einem Beleg. Die EÜR muss klar sein, d. h. dass die Aufzeichnungen lesbar und die Eintragungen eindeutig sein müssen. Auch für die einfache Buchhaltung gilt, dass sie nachprüfbar sein muss.

8. SEITENBLICK ZUM STEUERRECHT

Aus der EÜR mit Vermögensnachweis lässt sich weder eine kaufmännische Erfolgsrechnung noch eine Bilanz ableiten. Die Rechnungslegung erschöpft sich deshalb grundsätzlich in der Ermittlung des Einnahmen- bzw. Ausgabenüberschusses des Geschäftsjahrs und des Vermögensstands per Ende Geschäftsjahr. Gemäss den steuerrechtlichen *Verfahrensvorschriften* haben Selbstständigerwerbende und juristische Personen der Steuererklärung die Jahresrechnungen oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beizulegen. Wird freiwillig eine doppelte Buchhaltung geführt, kann damit die Deklarationspflicht auf einfache Weise erfüllt werden. Wird zulässigerweise bloss eine EÜR geführt, dient diese auch steuerlichen Zwecken, allenfalls ergänzt aufgrund steuerrechtlicher Einkommensermittlungsgrundsätze.

Die Steuerbehörden scheinen anzunehmen, dass alle Vereine und Stiftungen über eine doppelte Buchhaltung verfügen; die *Steuererklärungsformulare* sind jedenfalls nicht auf

die Deklaration aufgrund der EÜR ausgerichtet. Selbstständigerwerbende haben die geschäftlichen Steuerfaktoren auf besonderen *Hilfsblättern* (bzw. Fragebogen für Selbstständigerwerbende) zu deklarieren. Diese können wahlweise aufgrund der Soll- oder Ist-Methode ausgefüllt werden, weshalb sie grundsätzlich auch für die Deklaration aufgrund der EÜR geeignet sind. Die Unterlagen sind jedoch nicht in allen Kantonen auf die Regelung von Art. 957 Abs. 2 OR abgestimmt. Zum Teil wird zwecks Einkommensermittlung auch nach den Bestandesveränderungen von angefangenen Arbeiten, Debitoren und Kreditoren gefragt, was im Widerspruch zur handelsrechtlichen Regelung steht.

Unstimmigkeiten ergeben sich zum Teil auch bei den kantonalen *Vermögenssteuern*. Bei Führung einer EÜR ist der Einkommenssteuerwert der Debitoren, angefangenen Arbeiten und Kreditoren Null. Steuerbehördliche Ausführungsbestimmungen, welche deren Erfassung mit den (nach der Ist-Methode) erst in Zukunft zu- oder abfliessenden Beträgen verlangen, sind m. E. gesetzwidrig. Die Bewertung der Warenvorräte hängt von der einkommenssteuerlichen Behandlung ab. Werden die Bestandesveränderungen für die Einkommensberechnung nicht berücksichtigt – wie dies steuerrechtlich zumindest für wenig bedeutende Vorräte zulässig ist –, entfällt der Einkommenssteuerwert und damit auch die Vermögenssteuer auf dem Warenlager. Wird indessen für die Berechnung des steuerbaren Einkommens das Resultat der EÜR um die Lagerveränderung korrigiert, ergibt sich daraus ein Einkommenssteuerwert, der nachzuführen ist und auch Grundlage der Vermögenssteuerbewertung bildet.

Zur *Mehrwertsteuer (MWST)* hat die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) in Ergänzung zur MWST-Info 16 «Buchführung und Rechnungsstellung» die MWST-Praxis-Info 06 «Neues Rechnungslegungsrecht; Vereinfachte/ingeschränkte Buchführung und die MWST» veröffentlicht. Eine Auseinandersetzung damit würde den Rahmen dieses Artikels sprengen. Die Praxis-Info 06 beschreibt jedenfalls neben praktischen Beispielen im Wesentlichen die Regelung von Art. 957 Abs. 2 OR mit Einzelheiten zur Führung der EÜR unter Berücksichtigung der GoB. ■

Anmerkungen: 1) Art. 957 Abs. 2 OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011. 2) Vgl. zur Neuregelung ausführlich mit Hinweisen Marco Greter/Florian Zihler in: Pfaff/Stenz/Glanz/Zihler [Hrsg.], Praxiskommentar OR-Rechnungslegung, erscheint voraussichtlich 2014 im Verlag SKV, zu Art. 957 OR. 3) Vgl. dazu auch Kurt Schüle, Die Milchbüchleinrechnung ist kein buchhalterischer Freipass, ST 2010/12, S. 856. 4) Vgl. Karl Käfer, Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Teilband VIII/2./1, Die kaufmännische Buchführung, Bern 1981, Art. 957 OR N 2.7 und 2.53 f. 5) Botschaft Bundesrat S. 1624. 6) Im früher streng regulierten Milchmarkt bezogen die Haushalte Milchprodukte vom Milchmann, der verschiedenorts im Turnus die Ware austrug. Die Kunden notierten die Bestellung im «Milchbüchli», das der Milchmann im Milchkasten vorfand; er füllte die bestellte Milchmenge ins bereitgestellte «Milchkessli» ab und trug den Preis in die entsprechende Spalte des «Milchbüchlis» ein. Periodisch wurde addiert

und abgerechnet. Die vor rund 50 Jahren aufgekommene und über die Grossverteiler vermarktete luftdichte Verpackung pasteurisierter Milch machte die Milchtour jedoch überflüssig, verdrängte das «Milchbüchli» und liess den Beruf des Milchmanns aussterben. Seither wird der Begriff lediglich im übertragenen Sinne für die einfache Zahlenaufzeichnung mit Addition und Subtraktion verwendet. 7) Manchmal auch als Einnahmen-Überschussrechnung bezeichnet; vgl. Helmut Segebrecht/Gerhard Gunsenheimer, Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG, 13. Auflage, Herne 2013, S. 34. 8) Art. 42 Abs. 3 StHG, Art. 125 Abs. 2 DBG. 9) Eidg. Steuerverwaltung, Merkblatt vom 28. Januar 1980 betreffend Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht, welcher Steuerpflichtige mit selbstständiger Erwerbstätigkeit unterstehen (Merkblatt Aufzeichnungspflicht), ASA 48 S. 408. 10) Schweizerischer Verband der dipl. Experten in Rechnungslegung und Controlling und der Inhaber des eidg. Fachausweises in

Finanz- und Rechnungswesen VEB, Zürich: VEB, ch-Leitfaden zur Einnahmen-Ausgabenrechnung, Das «Milchbüchlein» auf den Punkt gebracht, Zürich 2013, S. 2 und 4f. 11) Vgl. dazu auch Schweizerische Steuerkonferenz, Analyse des Vorstands SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht, Beschluss des Vorstands vom 12. 2. 2013, www.steuerkonferenz.ch. 12) Analog Art. 9 GeBüV (Geschäftsbücherverordnung, SR 221.431). 13) Einkommenssteuerliche Korrekturen einer Sofortabschreibung bleiben vorbehalten. 14) Vgl. Julia von Ah, Die Besteuerung Selbstständigerwerbender, 2. Auflage, Zürich 2011, S. 67 f. mit weiteren Hinweisen. 15) Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Art. 18 DBG N 43 ff. mit weiteren Hinweisen. 16) Vgl. dazu Marco Passardi/Marco Fontana, Das neue kaufmännische Buchführungsrecht nach OR: Gedanken zur «Milchbüchleinrechnung», in: TREX Der Treuhandexperte, 1/2013 S. 22 ff. 17) Korrekturen bei der Vermögenssteuer vorbehalten.