A D B Altorfer Duss & Beilstein

AUSWIRKUNGEN DES NEUEN RECHNUNGSLEGUNGS-RECHTS AUF DAS STEUERRECHT

24. September 2015

Fabian Duss / Jürg Altorfer

STS SCHWEIZERISCHE® TREUHÄNDER SCHULE

STS Schweizerische
Treuhänder Schule
Josefstrasse 53
8005 Zürich
www.sts.edu

INHALT

- Buchführungspflicht
- Steuerliche Auswirkungen allgemein
  - Grundsätze
  - Änderungen in den Steuergesetzen
  - Massgeblichkeitsprinzip
  - Erhöhte Transparenz
- Ausgewählte Themen im Fokus des Steuerrechts
  - Bewertungsgrundsätze
  - Einzel-/Gruppenbewertung
  - Aktivendefintion
  - Rückstellungen
  - Gliederung des Eigenkapitals
  - Eigene Aktien
  - Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung

BUCHFÜHRUNGSPFLICHT NACH ART. 957 OR

Umfassende Buchführung und Rechnungslegung (Abs. 1)

- Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit Umsatz ≥ CHF 500’000
- Juristische Personen

Einnahmenüberschussrechnung (Abs. 2)

- Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit Umsatz < CHF 500’000
  - Bruttoumsatz abzüglich Skonti, Rabatte und Debitorenverluste (analog Revisionspflicht)
  - Ohne ausserordentliche und einmalige Erträge jedoch inkl. Finanzertrag
  - Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (Art. 552 ff. und Art. 594 ff. OR)
  - Faktisch auch einfache Gesellschaften i.S.v. Art. 530 ff. OR (Sorgfaltspflichten)
- Vereine und Stiftungen ohne Pflichteintrag im Handelsregister
  - Vereine ohne kaufmännisches Gewerbe
  - Familien- und kirchliche Stiftungen
- Stiftungen ohne Revisionspflicht nach Art. 83b Abs. 2 ZGB (Kleinstiftungen)

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»)
  - Faktisch alle, da GoB für alle gelten (Art. 957 Abs. 3 OR)
  - 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

ÄNDERUNGEN IN DEN STEUERGESETZEN

Änderungen im DBG und StHG

- 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

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

Keine weiteren Anpassungen!

ALLGEMEINES (1)

Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht

- Erweiterter Kreis der umfassend buchführungspflichtigen PG und EU (insbesondere auch freiberufliche Ärzte und Rechtsanwälte)
- Einnahmenüberschussrechnung faktisch schon bisher Pflicht (Art. 125 Abs. 2 DBG)

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 bei Einnahmenüberschussrechnung («Klarheit, Vollständigkeit, Verlässlichkeit»)?
  - Scharfe Abgrenzung von GV und PV zwingend
- Faktische Buchführungspflicht für CH-Betriebsstätten (vgl. Analyse SSK)

Zeitliche und sachliche Abgrenzung

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

- Zeitliche Abgrenzung («accrual»-Prinzip)
  - Juristische Personen ab Umsatz > TCHF 100 (Art. 958b Abs. 2 OR)
  - Selbständig Erwerbende ab Umsatz > TCHF 500 (Folge von Art. 957 Abs. 1 OR)
  - Ansonsten keine handelsrechtliche Pflicht zur zeitlichen Abgrenzung
  - → Kollision mit dem gewinnsteuerrechtlichen Periodizitätsprinzip

MASSGEBLICHKEITSPRINZIP

Materielle Massgeblichkeit (Bemessungsprinzip)

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

Konformitäts- und Korrekturprinzip

- Steuerbehörde darf von der OR-Jahresrechnung nur abweichen wenn:
  - Handelsrechtswidrige Buchungen enthalten sind
  - Steuergesetze eine Abweichung vorsehen (prinzipielle Massgeblichkeit)

Formelle Massgeblichkeit (Verbuchungsprinzip)

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

Umgekehrte Massgeblichkeit

- Steuerlich motivierte Buchungen (handelsrechtlich nicht zwingend, aber zulässig)

TRANSPARENZ: BILANZ (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 Liegenschaftenhändler (Analyse SSK)
- Separater Ausweis der verzinslichen Verbindlichkeiten (10/20/100-Nicht-Banken)
- Separater Ausweis von kurz- und langfristigen Finanzpositionen (Verzinsung)
- Gesonderte Angabe von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Nahestehenden (verdeckte Vorteilszuwendungen, verdecktes Eigenkapital)

TRANSPARENZ: BILANZ (2)

VERBINDLICHKEITEN & EIGENKAPITAL		
Kurzfristiges Fremdkapital		
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	3‘500	2‘000
Kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten	2‘000	1‘500
Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten	800	900
Passive Rechnungsabgrenzungen	500	300
Total Kurzfristiges Fremdkapital	**6‘800**	**4‘700**
Langfristiges Fremdkapital		
Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten	1‘000	3‘500
Übrige langfristige Verbindlichkeiten	1‘200	800
Rückstellungen (sowie vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen)	500	1‘000
Total Langfristiges Fremdkapital	**2‘700**	**5‘300**
Eigenkapital		
Aktienkapital	1‘000	1‘000
Gesetzliche Kapitalreserve	500	500
Gesetzliche Gewinnreserve	300	200
Gewinnvortrag	9‘000	4‘200
Jahresgewinn	4‘350	4‘800
Eigene Kapitalanteile (als Minusposten)	-200	0
Total Eigenkapital	**14‘950**	**10‘700**
TOTAL PASSIVEN	**24‘450**	**20‘700**

TRANSPARENZ: ERFOLGSRECHNUNG (1)

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

ERFOLGSRECHNUNG (IN TCHF)	2015	2014
ERFOLGSRECHNUNG: PRODUKTIONSERFOLGSRECHNUNG (GESAMTKOSTENVERFAHREN)		
Nettoerlöse aus Lieferung und Leistungen	45‘100	50‘500
Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen	2‘000	-1‘000
Materialaufwand	-20‘000	-22‘000
Personalaufwand	-13‘000	-12‘000
Übriger betrieblicher Aufwand	-2‘200	-2‘500
Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens	-2‘500	-2‘800
Finanzaufwand	-2‘100	-3‘000
Betriebsfremder Aufwand	-500	-800
Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand	-1‘000	0
Direkte Steuern	-1‘450	-1‘600
Jahresgewinn	**4‘350**	**4‘800**

TRANSPARENZ: ANHANG (1)

Erweiterte Informationen im Anhang (Art. 959c OR)

- 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

Bewertungsgrundsätze

…

Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie die übrigen kurzfristigen Forderungen werden zu Nominalwerten ausgewiesen, abzüglich betriebswirtschaftliche notwenigen individuellen Einzelwertberechtigungen. Auf dem Restbestand werden pauschale Wertberechtigungen von 5% vorgenommen.

TRANSPARENZ: ANHANG (2)

Warenvorräte

Auf den Bestand der Vorräte (Bewertung zu Einstandspreisen) werden pauschal 1/3 Wertberichtigungen vorgenommen.

Anlagevermögen

Die vorgenommenen Abschreibungen auf den Sachanlagen basieren auf folgenden Nutzungsdauern:

NUTZUNGSDAUERN DER SACHANLAGEN		
	Jahre	Methode
Liegenschaften	50	2% linear
Mobiliar / Einrichtungen	8	12,5% linear
Maschinen / Fahrzeuge	5	20% degressiv

FREMDWÄHRUNGSKURSE		
	Erfolgsrechnung 2015	Bilanz per 31.12.2015
1 USD	0.8800	0.7680
1 EUR	0.2015	1.2000

Bei der Fremdwährungsumrechnung werden für die Bilanz Stichtagskurse eingesetzt, für unterjährige Transaktionen und die Erfolgsrechnung werden Durchschnittskurse herangezogen.

TRANSPARENZ: ANHANG (3)

Forderungen

ÜBRIGE KURZFRISTIGE FORDERUNGEN		
	2015	**2014**
Verrechnungssteuer	1'000	800
Forderungen gegenüber TAG (nahestehend)	80'000	270'200
Guthaben Sozialversicherungen	19'000	29'000
Total übrige kurzfristige Forderungen	**100'000**	**300'000**

Verbindlichkeiten

KURZFRISTIGE VERZINSLICHE VERBINDLICHKEITEN		
	2015	**2014**
Kontokorrent Aktionär	1'500'000	1'200'000
Bankkredit Bank AG	500'000	300'000
Total kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeit	**2'000'000**	**1'500'000**

TRANSPARENZ: ANHANG (4)

Ausserordentlicher und betriebsfremder Aufwand

Beim betriebsfremden Aufwand von CHF 500’000 handelt es sich um Kosten für das Jubiläumsfest 75 Jahre Möbel Müller AG. Im Vorjahr wurden im Wesentlichen Abschreibungen auf nicht betrieblichem Anlagevermögen verrechnet.

Die CHF 1 Mio. ausserordentlicher, einmaliger Aufwand resultieren aus einem Rechtsstreit mit einem Holzlieferanten.

TRANSPARENZ: GELDFLUSSRECHNUNG

Pflicht zur Erstellung einer Geldflussrechnung (Art. 961 Ziff. 2 OR)

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

Anhang und Geldflussrechnung sind Bestandteile der Jahresrechnung (Art. 958 Abs. 2 OR) → Pflicht zur Einreichung mit StE (vgl. auch Analyse SSK)

BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE (1)

Bewertungsgrundsätze (Art. 960 OR) weitgehend unverändert

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

Neuerungen betreffen

- Bewertung zu Marktpreisen / Schwankungsreserve (Art. 960b OR)
- Grundsatz der Einzelbewertung gesetzlich verankert (Art. 960 Abs. 1 OR)
- Bilanzierung zu Liquidationswerten gesetzlich verankert (Art. 958a Abs. 2 OR)

BEWERTUNGSGRUNDSÄTZE (2)

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

BEWERTUNG: LANDESBRÄUCHE

Weiterführung der «steuerlichen Landesbräuche»

- Warendrittel
- Pauschaldelkredere
- 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

BEWERTUNG: MARKTWERTE (1)

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 Marktwerten (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
- Höhe der Schwankungsreserve im Einzelfall mit Steuerbehörde zu regeln (Ruling)
- Kollision mit Art. 62 Abs. 3 DBG (keine Wiederabschreibungen)?

BEWERTUNG: MARKTWERTE (2)

Bilanzierung zu Marktwerten

	Alt	Neu
Wertschriften AV (mit Marktpreis)	Max. Anschaffungskosten	„Können“ zum Marktpreis bewertet werden
Wertschriften UV (mit Marktpreis)	Max. Durchschnittskurs am Jahresende	„Können“ zum Marktpreis bewertet werden
Schwankungsreserve	**—**	**ja**

Schwankungsreserve

BEISPIEL	Variante 1	Variante 2
Marktwert = Buchwert	1‘000	800
Anschaffungswert	900	900
Schwankungsreserve	**Max. 100**	**0**

EINZEL- / GRUPPENBEWERTUNG (1)

Einzelbewertung von Beteiligungen

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

Einzelbewertung von Immobilien

- Aufrechnung von planmässigen Abschreibungen nicht wahrscheinlich, solange innerhalb der steuerlichen Normalsätze (Merkblatt A 1995)
- Vorübergehende Wertberichtigungen sind für Steuerbehörden erkennbar

→ Aufrechnung, falls geschäftsmässig nicht mehr begründet

Beispiel: Einzelbewertung von Beteiligungen

	BW	VW	ALT	NEU
A AG	100	200		100
B AG	200	300		200
C AG	250	150		150 (-100)
Total	**550**	**650**	**550**	**450**

Neu:

- Wertberichtigung auf C AG → 100
- Ev. Verrechnung mit Beteiligungsertrag (steuerunwirksam)
- Bei Werterholung steuerbare Aufwertung nach Art. 62 Abs. 4 DBG

AKTIVENDEFINITION (1)

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.»*

→ bisheriges Aktivierungswahlrecht stark eingeschränkt

→ Gründungskosten erfüllen Aktivendefinition nicht mehr

AKTIVENDEFINITION (2)

Aktivierungspflicht

- 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)

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

- In diesem Bereich bisher häufig keine Abgrenzung, sondern Erfassung des Ertrags bei Rechnungsstellung oder Zahlungseingang
  → Aufschub der Besteuerung
- Neu ist interne Erfassung von direkten und indirekten Kosten für die Leistungserstellung erforderlich («matching pinciple»)

→ Steuerabschöpfung erfolgt tendenziell früher

Aktivierungspflicht für nicht fakturierte DL

BEISPIEL		
	Anwaltskanzlei bisher nach Ist-Methode (inkl. angefangene Arbeiten 2014)	200
	+ angefangene Arbeiten	100
	Gewinn (steuerbar)	**300**

AKTIVENDEFINITION (4)

Gründungs- Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten

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

RÜCKSTELLUNGEN (1)

Rückstellungen allgemein (Art. 960e Abs. 2 OR)

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

«Zudem für» (Art. 960e Abs. 3):

1. Garantieverpflichtungen
2. Sanierungen von Sachanlagen
3. Restrukturierungen
4. Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens

Art. 960 2 Abs. 4

«Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden.»

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 Pauschaldelkredere 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 NRLR (künftige Minderzuflüsse)
  - Verbuchung unter Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 oder Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR

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 OR möglich (umgekehrte Massgeblichkeit)
  - Rückstellung für Grossreparaturen bei Immobilien (in einigen Kantonen)
    → Verbuchung unter Art. 960e Abs. 3 Ziff. 2 OR

RÜCKSTELLUNGEN (4)

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)

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

RÜCKSTELLUNGEN (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, ausser für F+E (Art. 63 Abs. 1 lit. d DBG)
Art. 960e Abs. 4 OR (nicht mehr begründet)	Nein (Art. 63 Abs. 2 DBG)

GLIEDERUNG DES EIGENKAPITALS (1)

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

- Ausweis einer separaten «Minus-Kapitaleinlagereserve» unter den eigenen Anteilen gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 **Bst. e** (nicht Bst. b) OR, da Reihenfolge gemäss Art. 959a Abs. 1 OR zwingend!

GLIEDERUNG DES EIGENKAPITALS (2)

Positionen Aktienrecht	Positionen NRLR
Grundkapital	Grundkapital
Allgemeine gesetzliche Reserve Aufwertungsreserve	Gesetzliche Kapitalreserve **-Kapitaleinlagereserve** **-übrige Kapitalreserve** Gesetzliche Gewinnreserve -Allgemeine gesetzliche Gewinnreserve -Aufwertungsreserve
Statutarische Reserve Freie Reserve Bilanzgewinn/-verlust	Freiwillige Gewinnreserve Bilanzgewinn/-verlust
Reserve für eigene Aktien	Eigene Kapitalanteile (Minusposten) **-davon Kapitaleinlagereserve** **-davon übrige Reserve** Reserve für eigene Aktien (Tochtergesellsch.)

EIGENE AKTIEN (1)

Verbuchung bei Erwerb (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e)

- Keine Aktivierung als Vermögenswert (handelsrechtlich unzulässig)
- Erfassung als Minusposten im Eigenkapital (Ausschüttung)
- Reserve für eigene Aktien nur noch wenn von Tochtergesellschaften gehalten

Keine Bewertung während der Haltedauer (Minusposten konstant)

Verbuchung Gewinn/Verlust bei Verkauf (Wahlrecht nach HWP):

- Über Erfolgsrechnung
- Erfolgsneutral direkt im Eigenkapital (Kapitalreserve)

EIGENE AKTIEN (2)

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

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

Gewinnbesteuerung von Kursschwankungen

- Keine Bewertungen, da kein Aktivum vorhanden (Massgeblichkeitsprinzip)
- ABER: Steuerbehörden lassen weiterhin Wertberichtigungen zu und besteuern Wertaufholungen, obwohl handelsrechtlich nichts verbucht wird (vgl. Analyse SSK)
- Steuerbilanziell erfolgt eine Aktivierung der eigenen Aktien (wie bisher)
- Für die Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips fehlt eine gesetzliche Grundlage!

EIGENE AKTIEN (3)

Veräusserungsgewinn/-verlust

- Steuerlich erfolgswirksam, unabhängig von Verbuchung (Analyse SSK)
- Sachgerechte Besteuerung:
  - 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

- Keine Verkürzung der Bemessungsgrundlage für Kapitalsteuer (Analyse SSK)
- Wohl auch keine Reduktion der Schwelle für verdecktes Eigenkapital

Ungelöste Fragen zahlreich, Steuerfolgen u.U. drastisch!

BUCHFÜHRUNG / RECHNUNGSLEGUNG IN FREMDWÄHRUNG (1)

Art. 957a Abs. 4 OR

*«Die **Buchführung** erfolgt in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung.»*

Art. 958d Abs. 3 OR

*«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 Jahresrechnung im Sinne des OR
- Muss den Bewertungs- und Darstellungserfordernissen genügen
- 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»*

Knacknüsse für die Angabe der Werte in CHF:

- Umrechnungsmethode (Wahlrecht nach HWP)
  - Stichtagskursmethode
    - Aktiven und Verbindlichkeiten zum Stichtagskurs
    - Erfolgsrechnung zum Durchschnittskurs
    - Eigenkapitalpositionen zu historischen Kursen
    - Umrechnungsdifferenzen erfolgsneutral direkt im Eigenkapital
  - Bewertungsmethode
    - Fortführung der Eigenkapitalpositionen in CHF, Umrechnung zum Stichtagskurs
    - Bewertungsschwankungen erfolgswirksam (mit Imparitätsprinzip)
    - Umrechnung aller Bilanz- und Erfolgsrechnungspositionen zum Stichtagskurs

- Kapitalschutz
  - OR 725 basierend auf FW- und CHF-Bilanz (früheres von beiden)
  - Dividendenausschüttung (CHF bleibt massgebend)
  - Lösung: Nominalkapital in Fremdwährung (vgl. VE-Aktienrechtsrevision 2014)

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)

BUCHFÜHRUNG / RECHNUNGSLEGUNG IN FREMDWÄHRUNG (6)

Besteuerung weiterhin in CHF (Botschaft)?

- Angabe der CHF-Werte in einer Parallel-Spalte
- CHF-Werte sind nicht mehr OR konform!

Anwendung der zulässigen Umrechnungsmethoden

- Eigenkapital zu historischen Kursen
  - Umrechnungsdifferenzen direkt im EK: Keine steuerlichen Korrekturen erfoderlich
  - Von den Steuerbehörden favorisierte Methode (vgl. Analyse SSK)
- Bewertungsmethode
  - Keine Umrechnungsdifferenzen
  - Keine steuerlichen Korrekturen
  - Umrechnungsdifferenzen werden zu Kursdifferenzen
  - Sachgerechte Besteuerung unter Massgeblichkeits- und Leistungsfähigkeitsprinzip
  - Steuerbehörden werden diese Methode kaum akzeptieren!

Probleme der Steuerbemessung und -entrichtung in CHF

- Periodenübergreifende steuerliche Korrekturen führen zu Verzerrungen
- 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. Umrechnungsdifferenzen sind dabei relevant.
  - 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

DIE VERSPROCHENE STEUERNEUTRALITÄT DES NRLR IST NICHT IN ALLEN BEREICHEN GEWÄHRLEISTET!

STS Schweizerische
Treuhänder Schule
Josefstrasse 53
8005 Zürich
www.sts.edu

FABIAN DUSS, PARTNER, LIC. OEC. PUBL., DIPL. STEUEREXPERTE, LL.M. UZH INTERNATIONAL TAX LAW

Fabian Duss ist vorwiegend im nationalen und internationalen Konzernsteuerrecht tätig, insbesondere in den Bereichen Steueroptimierung der Wertschöpfungskette, internationale Verrechnungspreise, Umstrukturierungen sowie Unternehmensübernahmen. Weitere Beratungsschwerpunkte sind Kapitalmarkttransaktionen und kollektive Kapitalanlagen sowie branchenspezifische Fragen bei Banken, Versicherungsunternehmen und Vermögensverwaltern. Ausserdem betreut Fabian Duss Family Offices und Executives.

Jahrgang	1978
Sprachen	Deutsch, Englisch

Beruflicher Werdegang

2014	LL.M. UZH International Tax Law
2013	Partner bei ADB
2010	Eintritt bei ADB
2008	dipl. Steuerexperte
2004-2010	Ernst & Young AG, Zürich
2004	lic. oec. publ. / MA UZH Universität Zürich

Nebentätigkeiten

- Lehrbeauftragter für Unternehmenssteuerrecht an der Akademie von EXPERTsuisse (dipl. Steuerexperten)
- Prüfungsexperte Steuerexperten-Diplom
- Referententätigkeit
- Autor steuerrechtlicher Publikationen

ADB Altorfer Duss & Beilstein AG
Walchestrasse 15
CH-8006 Zürich

Telefon	+41 44 267 63 00
Direkt	+41 44 267 63 67
Fax	+41 44 267 63 90

fabian.duss@adbtax.ch

JÜRG ALTORFER, PARTNER, DR. OEC. HSG, DIPL. STEUEREXPERTE

Jürg Altorfer ist spezialisiert auf die Beratung von unternehmergeführten Gesellschaften und deren Aktionären in allen Belangen des nationalen und grenzüberschreitenden Steuer- und Sozialversicherungsrechts. Weitere Schwerpunkte seiner Tätigkeit liegen in der Begleitung von Unternehmensumstrukturierungen und -übernahmen sowie in der Lösung von steuerlich kritischen Gesellschaftsstrukturen (z.B. Offshore-Strukturen).

Jahrgang	1962
Sprachen	Deutsch, Englisch

Beruflicher Werdegang

1997	Partner bei ADB
1994	Eintritt bei ADB
1994	Dr. oec. HSG, Hochschule St. Gallen
1994	dipl. Steuerexperte
1988-1994	Revisuisse Price Waterhouse AG, Zürich (Steuerabteilung)
1982-1988	lic. oec. HSG, Betriebswirtschaftliches Studium an der Hochschule St. Gallen

Nebentätigkeiten

- Referenten- und Seminarleitertätigkeit
- Autor steuerrechtlicher Publikationen
- Mitglied der Steuerkommission der Stadt Baden

ADB Altorfer Duss & Beilstein AG
Walchestrasse 15
CH-8006 Zürich

Telefon	+41 44 267 63 00
Direkt	+41 44 267 63 80
Fax	+41 44 267 63 90

juerg.altorfer@adbtax.ch