

Anhang zur ORTAG INFORMATION Januar 2012

Inhalt

- A. Periodizitätsprinzip bei der Gewinnsteuer juristischer Personen
- B. Das neue Rechnungslegungsrecht (nRLG)
- C. Praxisverschärfung beim Meldeverfahren bei Dividenden

A. Periodizitätsprinzip bei der Gewinnsteuer juristischer Personen

Das Bundesgericht hat in einem neuen Entscheid den Abzug von verspätet bezahlten Sozialversicherungsbeiträgen verweigert. Der Sachverhalt lässt sich kurz wie folgt zusammenfassen:

Aus Vertraulichkeitsgründen wurden die Löhne des Direktoren-Ehepaars manuell und nicht über die Lohnbuchhaltung der Gesellschaft geführt. In Folge eines Versehens wurden in den Jahren 2001 bis 2003 diese Löhne gegenüber der Ausgleichskasse weder mit AHV noch mit BVG-Beiträgen abgerechnet. Anlässlich einer Kontrolle der Ausgleichskasse im Juli 2004 wurde dieser Irrtum bemerkt und der Gesellschaft für die 3 Jahre eine Nachzahlungsverfügung über insgesamt rund CHF 250'000 zugestellt. Dieser Aufwand wurde in den Geschäftsbüchern 2004 verbucht. Bei der Einschätzung der Steuerperiode 2004 verweigerte jedoch die Steuerverwaltung des Kantons Wallis den Aufwand von rund CHF 250'000 mit dem Argument, die nachträgliche Aufwandverbuchung verstosse gegen das Periodizitätsprinzip. Eine Beschwerde beim Bundesgericht blieb erfolglos. Das Gericht hielt zudem fest, dass die Beschwerdeführerin durchaus noch in der Lage gewesen wäre, die Jahresrechnung 2003 zu berichtigen, da der Irrtum durch die Ausgleichskasse noch vor Einreichung der Steuererklärung 2003 im Oktober 2004 erfolgte. Mit diesem Urteil stellt das Bundesgericht das Periodizitätsprinzip über das Totalgewinnprinzip.

Basierend auf diesem Urteil muss inskünftig damit gerechnet werden, dass ein periodischer Aufwand in einer späteren Periode steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden kann.

Wie wird das Bundesgericht entscheiden, wenn es sich um einen periodenfremden Ertrag handelt? Wir können sicher sein, dass das Gericht in einem solchen Fall Mittel und Wege findet, um diesen Ertrag einer Besteuerung zuzuführen, so nach dem Motto "es kann nicht sein, was nicht sein darf".

B. Das neue Rechnungslegungsrecht (nRLG)

National- und Ständerat haben am 23. Dezember 2011 das neue Rechnungslegungsrecht definitiv beschlossen. Noch nicht bestimmt wurde der Zeitpunkt für die Inkraftsetzung. Betroffen von den neuen Vorschriften sind insbesondere Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristische Personen. Nach den gesetzlichen Bestimmungen soll die Rechnungslegung die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können.

Wir werden in einer der nächsten ORTAG Informationen das neue Rechnungslegungsgesetz eingehend beschreiben und beschränken uns heute auf die Aufzählung der wesentlichsten Neuerungen.

Grössere Unternehmen (Schwellenwerte Bilanzsumme CHF 20 Mio./Umsatzerlös CHF 40 Mio./250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt), welche auch der ordentlichen Revision unterstellt sind, müssen zusätzlich einen Lagebericht und eine Geldflussrechnung erstellen. Zusätzlich müssen Angaben bezüglich verzinsliches Fremdkapital und dessen Fälligkeit sowie der Honoraraufwand für die Revisionsstelle bekannt gegeben werden.

Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die einen Umsatzerlös von weniger als CHF 500'000 erwirtschaften, können auch nur eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung führen. Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung sind im Wesentlichen unverändert. Als Buchungsbeleg gelten schriftliche Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer oder vergleichbarer Form. Die Buchführung kann in Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit der Gesellschaft wesentlichen Währung, also auch Fremdwährung erfolgen. Im neuen Gesetz wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Rechnungslegung auf der Annahme beruhe, das Unternehmen werde auf absehbare Zeit fortgeführt. Ist dies in den nächsten 12 Monaten ab Bilanzstichtag nicht möglich, muss auf Veräusserungswerte umgestellt werden. Abweichungen von der Annahme der Fortführung sind im Anhang zu vermerken. Weiter müssen Aufwände und Erträge in zeitlicher und sachlicher Hinsicht abgegrenzt werden. Dies bedeutet, dass auf den Abschlussstichtag bei der Erfassung von Aufwänden (oder Erträgen) auch die entsprechenden Erträge (oder Aufwände) berücksichtigt werden müssen. Die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung werden ebenfalls gesetzlich geregelt, wobei der Grundsatz der Wesentlichkeit mit eingeschlossen wird. Zudem wird verlangt, dass die Rechnungslegung den Besonderheiten des Unternehmens und der Branche anzupassen sei. Eine neue Bestimmung regelt die Offenlegung und Einsichtnahme. Unternehmen müssen den Gläubigern, die ein schutzwürdiges Interesse nachweisen, Einsicht in den Geschäftsbericht und in die Revisionsberichte gewähren, wobei im Streitfall das Gericht zu entscheiden hat. Gesetzlich geregelt wird auch die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher.

Bilanzierungsfähigkeit von Aktiven und Bilanzierungspflicht von Passiven sowie die Mindestgliederung werden gesetzlich vorgeschrieben. Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber Nahestehenden müssen separat in der Bilanz oder im Anhang ausgewiesen werden. Neben den Vorräten müssen ausdrücklich auch die nicht fakturierten Dienstleistungen bilanziert werden. Neu ist zudem, dass eigene Aktien als Minusposten vom Eigenkapital abzuziehen sind. Neben den im Gesetz erwähnten Positionen müssen weitere Positionen in der Bilanz oder im Anhang einzeln ausgewiesen werden, wenn sie für die Beurteilung der Vermögens- oder Finanzierungslage durch Dritte wesentlich oder aufgrund der Tätigkeit des Unternehmens üblich sind. Auch die Mindestgliederung für die Erfolgsrechnung wird vorgeschrieben, wobei diese als Produktionserfolgsrechnung oder als Absatzerfolgsrechnung dargestellt werden kann. Neu müssen sowohl betriebsfremde Aufwände und Erträge als auch ein ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag separat ausgewiesen werden. Zudem sind ausserordentliche, einmalige oder periodenfremde Positionen im Anhang zu erläutern. Damit ist gesagt, dass auch weiterhin ein Anhang erstellt werden muss, wobei die offenlegungspflichtigen Informationen weiter gefasst werden. So müssen auch Anzahl und Wert von Beteiligungsrechten für alle Leitungs- und Verwaltungsorgane sowie für die Mitarbeitenden angegeben werden und wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sind aufzuführen. Nicht mehr aufzuführen ist jedoch die Durchführung einer Risikobeurteilung. Bei den sog. grösseren Unternehmen muss der neue Lagebericht Aufschluss über die Durchführung einer Risikobeurteilung geben.

Gesetzlich verlangt wird, dass Aktiven und Verbindlichkeiten einzeln bewertet werden. Die Bewertung muss vorsichtig erfolgen, darf aber die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht verhindern. Bestehen konkrete Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven oder für zu geringe Rückstellungen, so sind die Werte zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Grundsätzlich dürfen Aktiven höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Bei Aktiven mit einem Marktpreis kann auch der Marktpreis am Bilanzstichtag verwendet werden. Dies muss im Anhang offengelegt werden. Ausdrücklich im Gesetz festgehalten wird, dass zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden

dürfen und dass zu den gleichen Zwecken auch davon abgesehen werden kann, nicht mehr begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen aufzulösen. Werden jedoch solche Reserven aufgelöst und das Unternehmensergebnis dadurch besser dargestellt, als es tatsächlich ist, so muss der aufgelöste Reservebetrag im Anhang ausgewiesen werden. Bei der Bewertung von Vorräten und nicht fakturierten Dienstleistungen wird verlangt, dass diese "verlustfrei" zu bilanzieren sind. Wenn also die Kosten höher sind als der zukünftige Erlös, so ist eine entsprechende Wertkorrektur notwendig. Folgende Gesellschaften müssen neben einer Jahresrechnung nach OR auch einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung (z.B. Swiss GAAP FER, IFRS etc.) erstellen:

- Gesellschaften, deren Beteiligungspapiere an der Börse kotiert sind
- Genossenschaften mit mindestens 2'000 Genossenschaf tern
- Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.

Ferner gilt, dass der gewählte anerkannte Standard in seiner Gesamtheit und für den ganzen Abschluss übernommen werden muss. Zudem muss dieser Abschluss durch einen zugelassenen Revisionsexperten geprüft werden und es ist eine ordentliche Revision durchzuführen.

Stehen mehrere rechtlich selbständige Unternehmen unter einheitlicher Leitung, so ist eine Konzernrechnung zu erstellen. Voraussetzung ist aber immer, dass es sich bei der Muttergesellschaft um eine juristische Person handelt. Einzel- oder Personenunternehmen sind nicht konsolidierungspflichtig. Eine juristische Person ist von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung befreit, wenn sie:

1. zusammen mit den kontrollierten Unternehmen zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschreitet:
 - a) Bilanzsumme von 20 Mio. Franken
 - b) Umsatzerlös von 40 Mio. Franken
 - c) 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt
2. von einem Unternehmen kontrolliert wird, dessen Konzernrechnung nach schweizerischen oder gleichwertigen ausländischen Vorschriften erstellt und ordentlich geprüft worden ist; oder
3. die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung an ein kontrolliertes Unternehmen nach Artikel 963 Absatz 4 OR übertragen hat.

Ausdrücklich erwähnt wird im neuen Gesetz jedoch, dass eine Konzernrechnung dennoch zu erstellen ist, wenn dies für eine möglichst zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage notwendig ist.

C. Praxisverschärfung beim Meldeverfahren bei Dividenden

Grundsätzlich ist bei Dividendenausschüttungen die Verrechnungssteuer von 35 % abzuziehen und innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende an die Steuerverwaltung abzuliefern. Bei einer Ausschüttung an die schweizerische Muttergesellschaft (Kapitalgesellschaft) kann die Pflicht zur Entrichtung der Verrechnungssteuer durch Meldung nachgekommen werden. Dies gilt auch bei Dividendenausschüttungen an ausländische Muttergesellschaften, wobei in diesem Fall die Anwendung des Meldeverfahrens vor Fälligkeit der Dividende durch die Eidg. Steuerverwaltung bewilligt werden muss. Das Bundesgericht hat in einem neueren Entscheid festgehalten, dass das Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer innert 30 Tagen nach Dividendenfälligkeit bei der Eidg. Steuerverwaltung einzureichen sei. Erfolgt dies nicht fristgerecht, kann die Eidg. Steuerverwaltung die Durchführung des Meldeverfahrens verweigern und nachträglich die Verrechnungsteuer von 35 % einfordern. Die Muttergesellschaft muss dann den ordentlichen Weg des Rückerstattungsverfahrens beschreiten. Zudem wird auf einer verspäteten Ablieferung der Verrechnungssteuer ein Verzugszins von 5 % geschuldet.