

[3|2014]

ANWALTS

REVUE

DE L'AVOCAT

MARKUS SPIELMANN

Der Solothurnische Anwaltsverband (SolAV) SEITE / PAGE 100

RAINER SCHUMACHER

Bauhandwerkerpfandrecht: besondere
Herausforderungen an die Anwaltschaft SEITE / PAGE 103

GEORGES-ALBERT DAL/ANAÏS GUILLERME

L'arrêt du Tribunal fédéral du 6 décembre 2013
et le droit de l'UE SEITE / PAGE 135



Stämpfli Verlag

SAV  FSA

INHALTSVERZEICHNIS

TABLE DES MATIÈRES

IM FOKUS DES VORSTANDS SAV	99
THEMA / QUESTION DU JOUR	
Markus Spielmann Der Solothurnische Anwaltsverband (SolAV)	100
ANWALTSPRAXIS / PRATIQUE DU BARREAU	
Rainer Schumacher Bauhandwerkerpfandrecht: besondere Herausforderungen an die Anwaltschaft	103
Bernhard Madörin Das neue Rechnungslegungsrecht als Steuerkatalysator	118
Jacques Pittet Arbitrage et TVA: que de changements d'une LTVA à l'autre	124
Sébastien Fanti «Clic informatique»: La rémunération de l'avocat en Bitcoins – perspectives légales et déontologiques (II)	128
RECHTSPRECHUNG / JURISPRUDENCE	132
ANWALTSRECHT / DROIT DE L'AVOCAT	
Georges-Albert Dal/Anaïs Guillerme L'arrêt du Tribunal fédéral du 6 décembre 2013 et le droit de l'UE	135
Georges Chanson Augenmass beim ERV – zwei wichtige Entscheide	139
SAV – KANTONALE VERBÄNDE / FSA – ORDRES CANTONAUX	
Der SAV teilt mit	143
La FSA vous informe	144

IMPRESSUM

Anwaltsrevue / Revue de l'avocat
17. Jahrgang 2014 / 17^e année 2014
ISSN 1422-5778

Erscheinungsweise / Parution
10-mal jährlich / 10 fois l'an

Zitiervorschlag / Suggestion de citation
Anwaltsrevue 5/2013, S. 201 ff.
Revue de l'avocat 5/2013, p. 201 ss

Herausgeber / Edité par
Stämpfli Verlag AG
Schweizerischer Anwaltsverband/
Fédération Suisse des Avocats

Chefredaktion / Rédacteur en chef
Peter von Ins, Rechtsanwalt (vI)
Bollwerk 21, CH-3001 Bern
Tel. 031 328 35 35, Fax 031 328 35 40
peter.vonins@bollwerk21.ch

**Verlag und Redaktion /
Edition et rédaction**
Stämpfli Verlag AG
juristisches Lektorat
MLaw Anja Hasler (Ha)
Wölflistrasse 1, CH-3001 Bern
Tel. 031 300 63 36, Fax 031 300 66 88
www.staempfliverlag.com,
anja.hasler@staempfli.com

Mitarbeiter / Collaborateur
Thomas Büchli, Rechtsanwalt (Bü)

Sekretariat SAV / Secrétariat FSA
Marktgasse 4, Postfach 8321,
CH-3001 Bern
Tel. 031 313 06 06, Fax 031 313 06 16
info@sav-fsa.ch
www.sav-fsa.ch

Inserate / Annonces
Stämpfli Publikationen AG
Postfach 8326, CH-3001 Bern
Tel. 031 767 83 30, Fax 031 300 63 90
inserate@staempfli.com

Vertrieb / Distribution
Stämpfli Verlag AG
Periodika
Wölflistrasse 1, Postfach 5662
CH-3001 Bern
Tel. 031 300 63 25, Fax 031 300 66 88
periodika@staempfli.com

Mitglieder des SAV melden sich für
Adressänderungen bitte direkt beim SAV.
Les membres de la FSA s'adressent
directement à la FSA pour leurs change-
ments d'adresse.

Preise / Prix
Jährlich / Annuel: CHF 198.-, EUR 216.-
Studenten / Etudiants: CHF 98.-, EUR 129.-
Einzelheft / Numéro séparé:
CHF 25.-, EUR 26.-
Mitglieder des SAV gratis/
Membres FSA gratuit
Alle Preise inkl. 2.5% MwSt./
Tous les prix incluent la TVA de 2.5%
Die Preisangaben in € gelten nur
für Europa.
Les prix indiqués en € ne sont valables
que pour l'Europe.

Copyright
©Titel <<Anwaltsrevue / Revue de
l'Avocat>> by Schweizerischer Anwalts-
verband, Bern
© Inhalt by Schweizerischer Anwaltsver-
band, Bern und Stämpfli Verlag AG, Bern
© Gestaltung und Layout by Schweizeri-
scher Anwaltsverband, Bern.
Gestalter: grafikraum, Bern

Alle Rechte vorbehalten. Die Zeitschrift
und ihre Teile sind urheberrechtlich ge-
schützt. Veröffentlicht werden nur bisher
noch nicht im Druck erschienene Original-
beiträge. Die Aufnahme von Beiträgen

erfolgt unter der Bedingung, dass das aus-
schliessliche Recht zur Vervielfältigung
und Verbreitung an den Stämpfli Ver-
lag AG und den Schweizerischen Anwalts-
verband übergeht. Jede Verwertung und
Vervielfältigung bedarf der vorherigen
schriftlichen Einwilligung des Verlages./
Tous droits réservés. La revue est protégée
par la législation sur le droit d'auteur.
Ne sont publiées que des contributions
originales qui n'ont pas encore été diffu-
sées sous forme imprimée. Les contribu-
tions ne sont acceptées qu'à la condition
que le droit exclusif de reproduction et de
diffusion soit accordé à Stämpfli Editions
SA et à la Fédération Suisse des Avocats.
Toute exploitation et reproduction néces-
site l'accord écrit de l'éditeur.

Die in dieser Zeitschrift von Autorinnen
und Autoren geäußerte Meinungen und
Ansichten müssen sich nicht mit denjeni-
gen der Redaktion oder des SAV decken./
Les opinions exprimées dans cette revue
par les auteurs sont personnelles et n'en-
gagent ni la rédaction ni la FSA.

DAS NEUE RECHNUNGSLEGUNGSRECHT ALS STEUERKATALYSATOR

BERNHARD MADÖRIN

Dr. iur., zugelassener Revisionsexperte RAB, zugelassener Versicherungs-
vermittler FINMA Basel

Stichworte: Rechnungslegungsrecht, Steuerrecht, Massgeblichkeit, Anhang, Jahresrechnung

Die geänderte Rechnungslegung kann für Anwälte zu Steuererhöhungen führen. Um dies zu vermeiden, ist der Anhang in die Diskussion mit einzubeziehen. Anhang, Rechnungslegung und steuerlicher Abschluss sind ein notwendiges Gefüge. Insbesondere Unternehmen mit aktivierungspflichtigen angefangenen Arbeiten können damit Steuererhöhungen vermeiden. Nachfolgend wird die neue Ausgangslage allgemein umschrieben mit spezifischen Ergänzungen für die Rechnungslegung von Anwälten.

95% der Steuerentscheide gehen zulasten der Steuerpflichtigen, beim Bundesgericht sind es 90%.¹ Dies geht nicht zurück auf eine formell oder materiell schlechte Ausgangslage der Steuerpflichtigen, sondern ist ein systemimmanenter Mangel des Steuerverfahrens und des Verfahrens vor den Steuergerichten. Alle Behördenmitglieder der Verwaltung und der Gerichte sind Staatsangestellte und grundsätzlich staatsfreundlich orientiert. Das neue Rechnungslegungsrecht wird an dieser Ausgangslage nichts ändern und trotz hehrer proklamierter Steuerneutralität Abgaben erhöhend wirken.

I. Einführung

Was in anderen Rechtsbereichen gilt, zählt auch im Rechnungslegungsrecht. Während die Gesetze jahrelang der Brandung der Neuerung widerstanden und oft, wie das Aktienrecht, für eine lange Zeit Geltung hatten, wird die Spirale der Gesetzesinflation angetrieben, und Neuerung auf Neuerung folgt. Das relativ junge Rechnungslegungsrecht erwartet bereits die nächste Anpassung, doch davon später an anderer Stelle mehr. Das Gesetz ist per 1.1.2013 in Kraft getreten, und für die Geschäftsabschlüsse der AG und GmbH ist es bereits die zweite Anpassung innert weniger Jahre.² Die Übergangsfrist beträgt zwei Jahre, für die Konzernrechnungslegungsvorschriften drei Jahre. Der erste Geschäftsabschluss nach den neuen Normen ist somit derjenige für das Geschäftsjahr 2015 (auch für Personenunternehmen) und für die Konzernrechnung 2016.

Mit der Revision des Rechnungslegungsrechts wurde das Unternehmensrecht umfassend modernisiert und den wirtschaftlichen Bedürfnissen angepasst. Seit Anfang 2001 sind zahlreiche parlamentarische Vorstösse eingereicht worden, die insbesondere den Bundesrat dazu auffordern, das schweizerische Recht im Bereich «Corporate Governance» zu verbessern. Das Bundesamt für Justiz holte in der Folge verschiedene Expertenberichte ein. Im Dezember 2005 eröffnete der Bundesrat dann die Vernehmlassung zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts. Rund zwei Jahre später nahm der Bundesrat

Kenntnis von den Vernehmlassungsergebnissen und beauftragte das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement, eine Botschaft auszuarbeiten. Am 21.12.2007 verabschiedete der Bundesrat die Botschaft zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts.

Der Bundesrat verfolgt bezüglich des neuen Rechnungslegungsrechtes das Ziel, das sachlich veraltete Rechnungslegungsrecht umfassend zu revidieren: Das neue Gesetz schafft eine einheitliche Ordnung für alle Rechtsformen des Privatrechts (rechtsformunabhängige Rechnungslegung). Die Anforderungen werden nach der wirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmens differenziert. Das Gesetz enthält allgemeine Vorschriften, die auf alle buchführungs- und rechnungslegungspflichtigen Rechtsträger Anwendung finden. Sie widerspiegeln den Status quo der Buchführung und Rechnungslegung von gut geführten KMU. Weitergehende Bestimmungen gelten für Grossunternehmen und Konzerne. Unter bestimmten Voraussetzungen muss ein Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung (z.B. Swiss GAAP oder IFRS) erstellt werden. Dieser gibt die tatsächli-

¹ GION CLOPATH, Lohnt sich der Gang nach Lausanne?, *SteuerRevue* 60 (2005), S. 100 ff.

² BERNHARD MADÖRIN, *Die neue Rechnungslegung*, 1. Auflage 2010.

che wirtschaftliche Lage des Unternehmens wieder (sog. «fair presentation»). Ein Abschluss nach einem entsprechenden Standard ist zu erstellen, soweit dies im Interesse des Kapitalmarkts oder zum Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen erforderlich ist. Es wird die Möglichkeit geschaffen, die Jahresrechnung ausschliesslich nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung zu erstellen. Wird die Rechnungslegung in den ersten drei Geschäftsjahren nach dem Inkrafttreten der Revision umgestellt, so werden die dadurch aufgelösten stillen Reserven gestaffelt besteuert. Die Neuregelung wird im Übrigen steuerneutral ausgestaltet. So weit die Materialien.

Neu geregelt werden auch die Bestimmungen zur Rechnungslegung von Konzernen. Kleinkonzerne sind unter bestimmten Voraussetzungen von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung befreit. Die Konzernrechnungslegung erfolgt zwingend nach den Vorgaben eines anerkannten Standards zur Rechnungslegung.

Weitere wichtige Punkte der Neuerung: Buchführung und Rechnungslegung ist auch in einer anderen Währung als CHF möglich, die Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung ist leicht angepasst, und zwar durch Aktivierbarkeit von Vermögenswerten und neue Bewertungsvorschriften, hier insbesondere der Einzelbewertung. Die Rechnungslegung erfolgt in einer der Landessprachen oder in Englisch (very good).

II. Umsatzgrenze

Für Anwälte und Anwaltskanzleien ist die Umsatzgrenze von CHF 500 000.- entscheidend. Bis zu diesem Grenzbetrag erfolgt eine vereinfachte Buchführung nach heutigem Status quo. Für Anwälte mit einer Einzelkanzlei dürfte sich somit wenig ändern, ebenso für Anwälte mit Einzelkanzlei und einer Unkostengemeinschaft. Es genügt eine Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben sowie die Darstellung des Vermögensstandes. Wird die Umsatzgrenze überschritten, sind die neuen Vorschriften des Gesetzes bezüglich Rechnungslegung massgebend, welche nachfolgend beschrieben werden. Somit hat das neue Recht für Kanzleigemeinschaften und -gesellschaften einen starken Einfluss.

Für AG und GmbH: Eine weitere Umsatzgrenze von CHF 100 000.- pro Jahr entscheidet, ob Ende Jahr auf eine zeitliche Abgrenzung der Aufwände und Erträge verzichtet werden kann oder nicht (OR 958b). Ist die Limite überschritten, müssen Ende Jahr Rechnungsabgrenzungsposten erfasst werden. Die Umsatzlimite ist identisch mit dem Beginn der Mehrwertsteuerpflicht. Die Pflicht zur Abgrenzung dürfte auch die Pflicht zur Aktivierung von angefangenen Arbeiten beinhalten.

III. Die Massgeblichkeit

Die Wissenschaft bedient sich gerne des Massgeblichkeitsprinzips.³ Es besagt, dass der nach den Rechnungslegungsnormen des Obligationenrechts erstellte Geschäftsabschluss auch für die Festlegung der Gewinnsteuer

massgebend ist bzw. sein soll. Was handelsrechtlich zulässig ist, bildet die Besteuerungsgrundlage, verbunden mit der Bedingung der buchhalterischen Erfassung. Damit ist der Gewinnausweis nach Obligationenrecht der Gewinnausweis nach Steuerrecht.

Stark relativiert wird dieser Grundsatz durch die kantonalen und eidgenössischen Steuergesetze und die Wegleitungen und Kreisschreiben für deren Anwendung. Als Praktiker bin ich für die Erstellung von knapp 500 Bilanzen pro Jahr verantwortlich. Diese Bilanzen haben sich nach der gesetzlichen Rechnungslegung, aber auch immer nach den kantonalen Steuergesetzen orientiert. Allen voran die Abschreibungen auf dem Anlagevermögen divergieren je nach Kanton. Im einen Kanton ist eine Sofortabschreibung von 100% möglich, in einem anderen von 80% im ersten Jahr, im zweiten bis vierten Jahr 0% und im fünften Jahr die verbleibenden 20%, im nächsten Kanton sind eher lineare Abschreibungen gewünscht und in einem anderen progressive (auch degressive) erwünscht, erlaubt, geduldet. Massgeblich sind die Vorschriften des kantonalen Steuerrechts, die Vorschriften des Zivilrechts sind pervertiert und übernehmen ohne Not die Massgeblichkeit der Steuervorschriften. Gerade die Sofortabschreibung dürfte dem Grundsatz einer «true and fair view» widersprechen und im Lichte der IFRS-Rezeption Schatten bilden. Wo bleibt die Massgeblichkeit, wenn eine Liegenschaft in einem Kanton eine Lebensdauer von 30 Jahren hat, in einem anderen von 40, in einem dritten von 20, wobei das Land nicht abgeschrieben werden kann oder dann doch mit reduzierten Abschreibungssätzen auf der ganzen Position, usw. usf. Und dann noch die zahlreichen individuellen Wünsche der Steuerveranlager, welche Einfluss haben auf die Bilanzierung des Umlaufvermögens und des Anlagevermögens. Den Kanon der Steuerbilanzierung runden Rulings ab, die den Gewinnausweis festlegen kraft individueller Vereinbarungen.

IV. Massgeblich ist und war das Steuerrecht bei der Massgeblichkeit

Während in der theoretischen Welt der Experten der Rechnungslegung eine klare Vorstellung über die Bilanz und Erfolgsrechnung des schweizerischen Zivilrechts herrscht, beginnt die Erosion dieser Rechtsüberzeugung sofort und unmittelbar in den Bedürfnissen der Steuerverwaltung. Dem folgt auch die Steuerjustiz: 95% der Steuerentscheide gehen zulasten der Steuerpflichtigen.

Die Berufung auf die Massgeblichkeit folgt dieser zentralen Aussage. Beruft sich die Steuerverwaltung auf die Massgeblichkeit, wird sie gewährt und der Gewinnausweis korrigiert. Umgekehrt ist dann die Massgeblichkeit nicht so massgeblich und die Beurteilung der Steuerverwaltung obsiegt.

³ Anstatt vieler: RENÉ RÖTHLISBERGER, Hat das Massgeblichkeitsprinzip ausgedient?, Liber amicorum für Martin Zweifel, Basel 2013, S. 77 ff.

Das klingt vielleicht ein wenig trivial. Ich kenne jedoch keinen einzigen Steuerentscheid zugunsten eines Steuerpflichtigen, dessen Auffassung über die Rechnungslegung obsiegt hat.

Ein Beispiel: Die Transponierungstheorie hat zum Inhalt, dass das Einbringen einer Beteiligung in eine Holding über dem Nominalwert zu Einkommen bei der Privatperson führt, und zwar in der Differenz von Nominalwert zu Einbringungswert (anstelle vieler: Kreisschreiben Nr. 5 der eidgenössischen Steuerverwaltung). Diese Praxis hat dazu geführt, dass im KMU-Bereich Beteiligungen in den meisten Fällen zum Nominalwert in eine Holding eingebracht werden. Aufgrund der Differenz von Nominalwert und Verkehrswert und dann von Buchwert zu Verkehrswert entsteht ein Bilanzaktivum mit zu tiefem Wert, was dem Grundsatz einer «true and fair view» widerspricht. Der komplette Buchungsvorgang dieser gemischten Schenkung wird nicht erfasst. Trotz dieser unmassgeblichen Massgeblichkeit ist dann bei der Emmissionsabgabe der Buchungsvorgang doch nicht massgeblich, sondern es wird auf den effektiven Wert abgestellt und die Differenz zum Buchwert als verdeckte Kapitaleinlage die Emmissionsabgabe erhoben, wobei natürlich der Freibetrag zu berücksichtigen ist. Daraus das Ergebnis: Bei der Rechnungslegung ist der vertraglich vereinbarte Nominalwert massgebend, bei der Gewinnsteuer auch, und der Mehrwert wird weder als Ertrag noch als Schenkung erfasst, bei der Emmissionsabgabe ist der Buchwert nicht massgebend, bei der persönlichen Einkommenssteuer ist der Nominalwert massgebend, bei der Schenkungssteuer ebenso.

Fazit: Die Massgeblichkeit wurde bis jetzt als hehrer Grundsatz des Rechnungslegungsrechts verstanden und hat so Eingang in den Kanon der Rechtsüberzeugung gewonnen. Tatsächlich dominieren im Einzelfall die Vorschriften der Steuerverwaltung, sei es federal, kantonal oder individuell und je nach Steuerart.

V. Die neue Massgeblichkeit im neuen Rechnungslegungsrecht

Nach OR 958 soll die Rechnungslegung die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können. Die «fair presentation» gewinnt damit den neuen tragenden Massstab.

Demgegenüber die Materialien und die Botschaft, welche immer und immer wieder betonen, dass die Einführung des neuen Rechnungslegungsgesetzes steuerneutral sein soll.

Es gibt ein paar Rechtswohltaten der Steuerpraxis, die den Gewinnausweis markant reduzieren: keine Aktivierungspflicht der angefangenen Arbeiten, Warenlagerdrittel, Delkredere und Sofortabschreibung, um die wichtigsten zu nennen. Diese sind mit den Grundsätzen einer «fair presentation» nicht in Einklang zu bringen. Gewisse Autoren sprechen deshalb schon davon, dass das Massgeblichkeitsprinzip ausgedient haben soll, allerdings nicht bis in letzter Konsequenz.⁴

In der Tat liegt damit folgende Ausgangssituation vor: Da das frühere Rechnungslegungsrecht offener war, hätten steuerliche Rechnungslegungsvorschriften eher Platz in der Bilanz und Erfolgsrechnung, wobei die Rahmenbedingungen durch die Steuerverwaltung festgelegt wurden. Nach neuem Recht haben die gleichen steuerlichen Rechnungslegungsnormen streng genommen keinen Platz mehr, dürften aber von der Steuerverwaltung akzeptiert werden, und damit setzt wiederum die Steuerverwaltung die Rahmenbedingen fest. A prima vista dürften die Steuerneutralitätsbekundungen umgesetzt werden. Wie weit dies in der weiteren Zukunft Anwendung finden wird, ist eine offene Frage, welche ihre Antwort im Fiskalhunger der öffentlichen Hand finden wird. Es ist auch ohne Weiteres denkbar, dass auf absehbare Zeit damit Schluss ist. Die Steuerverwaltung kann sich auf klare Gesetze berufen, und die staats- und fiskalfreundlichen Gerichte werden sich ohne Not auf ein unzweideutiges Rechnungslegungsrecht berufen können. Die Steuererhöhung ist im neuen Recht eingeschlossen. Das Einzige, was dagegen spricht, sind die Materialien, die keine bindende Wirkung haben. Ob in der Auslegung das Telos der «true and fair view» oder der Steuerpraxis obsiegt, wird man sehen.

Auf dem Warenlager, ermittelt nach den Normen der Rechnungslegung und deren verschiedenen Methoden, erlaubt die Praxis der Steuerverwaltung die Bildung eines Warenlagerdrittels. Somit kann ein Warenlager z.B. zu einem Verkehrswert von CHF 9 Mio. zu CHF 6 Mio. bilanziert werden. Um CHF 3 Mio. kann der Warenaufwand erhöht werden. Eine angenehme Rechtswohltat der Steuerpraxis. Sollte die Bildung im ersten Jahr nicht möglich sein, so kann diese Reserveposition sukzessive aufgebaut werden. Es ist selbsterklärend, dass damit der steuerbare Gewinn erheblich reduziert wird, womit aber auch der Gewinn der identischen Handelsbilanz gekürzt wird und der «fair presentation» nicht mehr entspricht. Der sukzessive Aufbau des Warenlagerdrittels dürfte auch das Prinzip der Stetigkeit verletzen, sei es bei unregelmässigem Aufbau oder wenn eine Maximalgrösse erreicht ist.

Eine weitere Rechtswohltat der Steuerpraxis zeigt sich in der Gewährung eines pauschalen Delkredere auf Debitoren. Gewährt werden 5% auf Debitoren in CHF, 10% auf ausländischen Debitoren und 15% auf ausländischen Debitoren in Fremdwährung, mit kantonalen Besonderheiten. Meistens wird diese pauschale Wertberechtigung auf dem Nettobetrag der Debitoren gewährt nach Abzug der effektiv gefährdeten Debitoren. Auch hier handelt es sich um die Bildung einer stillen Reserve, welche dem Grundsatz der «true and fair view» widerspricht.

Beteiligungen, steuerliche Abschreibungssätze, Delkredere und Warenlagerdrittel sind die wichtigsten Bilanzpositionen innerhalb einer Jahresrechnung, die aufgrund der steuerlichen Rahmenbedingungen zu einer Abweichung der «fair presentation» führt. Sie sollen gemäss den

⁴ RENÉ RÖTHLISBERGER, *Liber amicorum* für Martin Zweifel, Basel 2013, S. 77 ff.

Erläuterungen des Bundesrates erhalten bleiben. Im Gesetz ist dies nicht erwähnt, und auch die Übergangsbestimmungen erklären nichts zu dieser Problematik.

Weitere Öse von Steuerrecht zu «fair presentation» ist die neu geforderte Bilanzierung und somit Aktivierung von noch nicht in Rechnung gestellten Dienstleistungen. Bisher war diese Bilanzposition bei KMU im Dienstleistungsbereich selten zu sehen. Üblich war und ist es, die per Geschäftsjahr in Rechnung gestellten Debitoren zu erfassen. Eine zusätzliche Bilanzposition «Angefangene Arbeiten» war unüblich. In vielen Fällen wurde bei monatlicher Rechnungsstellung der Rechnungslauf Dezember, der in der Regel im Januar erfolgt, noch als Debitorenumsatz des Berichtsjahres erfasst. Die nicht fakturierten Dienstleistungen jedoch nicht, und damit wurden stille Reserven gebildet. Sollte sich die Summe zum Vorjahr negativ verändert haben, wurden diese aufgelöst. Würde eine solche Praxis beibehalten werden, wäre dies nicht gesetzeskonform. Zum Lösungsansatz für Anwälte weiter unten mehr.

Die Steuerverwaltung erlaubt die Bildung von Garantierückstellungen oft pauschal in Prozenten des Umsatzes. Auch hier divergieren die Anknüpfungspunkte und haben in der Folge die bereits dargestellte Problematik zum Inhalt.

Die Beispiele differenzierter Optik von Steuerbilanzrecht zu altem Rechnungslegungsrecht und insbesondere zum neuen Rechnungslegungsrecht sind mannigfaltig und hier nur in den wichtigsten Bilanzpositionen erläutert. Als letztes Beispiel sei das Steuerruling erwähnt, eine Rechtswohltat der Steuerpraxis, welche als einer der wichtigsten Schlüssel für ein gut funktionierendes Steuerrecht glücklicherweise Eingang in den Steueralltag gefunden hat. Der Inhalt der Steuerrulings kann in zwei Kategorien eingeteilt werden: Die erste umfasst die Darstellung eines durchzuführenden Sachverhalts, der mit der Steuerverwaltung vorbesprochen wird, um die Steuerfolgen festzulegen. Das gibt für beide Parteien Rechtssicherheit. Diese Kategorie interessiert hier weniger, da Abläufe festgelegt werden, welche in der Regel innerhalb des Rechnungslegungsrechts Platz haben. Die zweite Kategorie betrifft Sachverhaltsvereinbarungen innerhalb der Bilanz, wie die Festlegung von Rückstellungen in Prozenten zum Umsatz, Methoden der Bewertung von Bilanzpositionen, längerfristige Währungsoptiken, Verhältnis von Lohnaufwand und Umsatz und besonders Absprachen bei der privilegierten Besteuerung von Gesellschaften.

Nachdem die Krux von Steuerneutralität und «fair presentation» aufgezeigt worden ist, stellt sich die Frage, wie die Lösungsansätze für die erwünschte und durch die Materialien garantierte Steuerneutralität rechnungslegungskonform umgesetzt werden kann. Dabei sollen hier zwei Lösungsansätze dargestellt werden: der Anhang und die duale Rechnungslegung.

VI. Der Anhang

Wer unter Abweichung der Rechnungslegungsvorschriften des neuen Rechnungslegungsrechts die bisherigen

Steuerwohltaten in Anspruch nehmen will, ist bei korrekter Umsetzung gezwungen, den Ausweis im Anhang aufzuzeigen. Damit wird die mögliche Gewinnaufrechnung im Steuerausweis geradezu impliziert, ist aber notwendige Folge einer korrekten Anwendung der Normen. Das Gesetz erlaubt einen Verzicht auf den Anhang (OR Art. 959c III). Allerdings sind bei einem Verzicht die Abweichungen der ordnungsgemässen Rechnungslegung in der Bilanz und Erfolgsrechnung darzulegen. Damit dürfte die Erstellung eines Anhangs sinnvoller sein.

Die bisherige Praxis der KMU-Rechnungslegung zeigte im Anhang wenig zu der Abweichung von steuerlich bedingter und gesetzlicher Rechnungslegung. Aufgrund der liberaleren gesetzlichen Grundlage war der Hinweis auch nicht erforderlich. Neu muss meines Erachtens die steuerlich angewendete Praxis ausgewiesen werden, soweit sie dem im Gesetz aufgenommenen Grundgedanken einer «true and fair view» widerspricht. Dabei wird sich ein Widerspruch herauskristalisieren: Erfolgt die Rechnungslegung wie bisher ohne Angabe, in der Meinung, dass die steuerliche Praxis als Grundgedanke in der neuen Rechnungslegung Platz hat, damit auch die Steuerverwaltung nicht offensichtlich auf die Differenz hinweist, oder obsiegt die Transparenz in der Hoffnung auf steuerneutrale Umsetzung. In manchen Unternehmen dürfte damit auch die Diskussion zwischen Verwaltungsrat und Revisionsstelle vorprogrammiert sein. Der KMU-Unternehmer mit einer verhaltenen, defensiven Jahresrechnung und der auf Transparenz drängende Revisor. Hinzu kommt, dass mit Einführung der Revisionsaufsichtsbehörde einem Drittel der ursprünglichen Revisoren keine Zulassung erteilt oder die provisorische bzw. definitive Zulassung entzogen wurde.⁵ Der Dialog zwischen den beiden Organen ist durch diese Behörde belastet und fordert formal korrekte Lösungen.

VII. Der Steuer neutralisierende Anhang für Anwälte

Um dem Ausweis von angefangenen Arbeiten zu entgegen, empfiehlt sich im Anhang folgender Text: «Die Rechnungslegung erfolgt nach OR und nach Steuerpraxis gemäss Materialien zum RLG.» Damit wird angezeigt, dass die bisherigen Möglichkeiten der Rechnungslegung praktiziert und keine zwingende Aktivierung von angefangenen Arbeiten ausgewiesen werden. Ich gehe davon aus, dass die Steuerbehörde aufgrund der Materialien nicht zur Aktivierung dieser Arbeiten zwingen kann.

Der im Anschluss an den Text vorgeschlagene Anhang geht auf die neuen Formvorschriften ein. Nach altem Recht war die Wiedergabe des Gesetzestextes beliebt, wobei dann pro Position entweder «keine Angabe» bzw. «keine» oder die geforderte Angabe angeführt wurde. Das neue Recht schliesst eine solche Standardvorlage

5 BERNHARD MADÖRIN, Revisionsaufsicht, 1. Auflage 2011.

eher aus, und der Anhang muss auf das Unternehmen angepasst werden. In der hier vorgestellten Variante wird dies durch die Bezeichnung «optional» erreicht. Die entsprechende Position fällt weg, nicht im Sinne von einer Angabe oder keiner Angabe, sondern sie ist hinfällig. Bei gewissen Positionen des Anhangs kann das alte Muster «keine Angabe» oder «Angabe» übernommen werden. Der Anhang ist ansonsten so weit selbsterklärend und ist ausgerichtet auf KMU, die nicht zur ordentlichen Revision verpflichtet sind.

Bei den Bilanzpositionen, welche aufgrund der bisherigen Praxis möglich waren und neu eigentlich nicht mehr wären, sind hier zwei Möglichkeiten dargestellt: In einer ersten Variante wird die betreffende Bilanzposition aufgelistet und die Methode der Rechnungslegung erläutert. Diese Variante ist transparent. Die zweite Variante ist pauschaler formuliert: «Die Rechnungslegung erfolgt nach OR und Steuerpraxis gemäss Materialien zum Rechnungslegungsrecht.» Das liest sich schön, einfach und pragmatisch, trifft den Nagel auf den Kopf und löst den gordischen Knoten. Vielleicht nicht ganz im Sinne des Gesetzes, aber des Gesetzgebungsprozesses und der Materialien.

VIII. Duale Rechnungslegung

Der zweite Lösungsansatz liegt in der dualen Rechnungslegung: Es wird eine Bilanz nach den Normen des Steuerrechts und eine nach denjenigen des Rechnungslegungsrechts erstellt, insbesondere ohne stille Reserven. Die Lösung ist radikal, aber glaubwürdig. Sie führt zu einem erhöhten Aufwand, wobei sich bei geeigneter Buchhaltungssoftware die Adaption mit vertretbarem Aufwand realisieren lässt. Sie hat zudem den Vorteil, dass sich der Widerspruch von Steuerbilanz mit tiefem Gewinn und Wirtschaftsbilanz mit Ertragskraft für Bonität und Kreditfähigkeit (Bankkredite) steuerneutral lösen lässt.

Die Frage, die sich dann stellt, ist diejenige, welche Rechnungslegung als statutarischer oder vertraglicher Abschluss dient und von der Generalversammlung oder Gesellschafterversammlung genehmigt wird. In der Regel ist es der Steuerabschluss, damit der Gewinnverwendungsvorschlag steuerkonform ist. Damit ist aber das Problem einer «fair presentation» nicht gelöst. Ist es der Handelsabschluss, wird das Massgeblichkeitsprinzip offensichtlich pervertiert. Zu Ende gedacht ist das neue Rechnungslegungsrecht nicht.

Anwaltskanzlei Cicero & Partner		
Anhang zur Jahresrechnung in CHF Teil 1		
	31.12.2013	31.12.2012
1. Rechnungslegungsgrundsätze: Die Rechnungslegung erfolgt nach OR mit folgenden Besonderheiten:		
Pauschale Inventarisierung	optional	optional
Steuerliche Warenlagerreserve	optional	optional
Steuerliches Delkredere	optional	optional
Steuerliche Abschreibungen	optional	optional
Nicht aktivierte Dienstleistungen	optional	optional
Pauschale Garantierückstellung	optional	optional
Angefangene Arbeiten/nach nicht abgerechnete Dienstleistungen	optional	optional
Garantierückstellung	optional	optional
Steuerruling		
Usw. usf.		
Variante: Die Rechnungslegung erfolgt nach OR und Steuerpraxis gemäss Materialien zum RLG		
2. Erläuterung zur Jahresrechnung	keine	keine
3. Auflösung von stillen Reserven	keine	keine
4. Weitere Angaben nach Gesetz		
Buchführung in Fremdwährung	nein	nein
Bedrohung der Unternehmensführung	keine	keine
Abweichungen vom Verrechnungsverbot	keine	keine
Regel der Konzernrechnungslegung	optional	optional
Rangrücktritt	keine	keine
Informationen grösserer Unternehmen	nicht gegeben	nicht gegeben

Anwaltskanzlei Cicero & Partner			
Anhang zur Jahresrechnung in CHF Teil 2			
	31. 12. 2013		31. 12. 2012
5. Firma, Name, Sitz	erwähnt		erwähnt
6. Vollzeitstellen (bis 10/50/250)	bis 10		bis 10
7. Wesentliche Beteiligungen	Grundkapital	Anteil	Anteil
Confoederatio Helvetica, Bern	100 000	100%	100%
Europäische Zentralbank, Frankfurt (D) in €	50 000	100%	75%
8. Eigene Aktien/Anteile (Bestand)	keine		keine
9. Eigene Aktien/Anteile (Erwerb/Verkauf)	keine		keine
10. Offene Leasingverbindlichkeiten	keine		keine
11. Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen (BVG)	keine		keine
12. Sicherheiten zugunsten Dritter	keine		keine
13. Sicherheiten für eigene Verpflichtungen	keine		keine
14. Nicht bilanzierte Eventualverpflichtungen	keine		keine
15. Beteiligungsrechte und Optionen Verwaltungsrat und Geschäftsleitung	keine		keine
16. Erläuterungen zu a. o. Positionen	keine		keine
17. Wesentliche Ereignisse nach Bilanzstichtag	keine		keine
18. Gründe vorzeitiger Rücktritt der Revisionsstelle	n. a.		n. a.
Anwaltskanzlei Cicero & Partner			
Musterbach,			