

Buchführungspflicht: das neue Obligationenrecht

Herbert Mattle

Präsident veb.ch

Dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling

Zugelassener Revisionsexperte

Entwicklungen (1)

- **1936:** Einführung des allgemeinen Buchführungsrecht (OR 957)
- **1991:** Revision des Aktienrechtes und der Buchführung für Aktiengesellschaften → 55 Jahre später Buchführungsrecht nach OR 957 bleibt weiterhin unverändert
- **1998:** Entwurf VE RRG (Vorentwurf Rechnungslegungs- und Revisionsgesetz). Wurde wegen Widerstand aus der Wirtschaft bis auf Weiteres zurückgestellt.
- Wirtschaftsskandale unterschiedlichster Prägung (z.B. Enron, Parmalat, Worldcom, Swissair) führten dazu, dass VE RRG aufgeteilt wurde.
- **Juni 2004:** Publikation Vorschlag zum Revisionsaufsichtsgesetz.



Entwicklungen (2)

- **Dez. 2005:** Annahme durch das Parlament.
- **Dez. 2005:** Eröffnung Vernehmlassung zum Rechnungslegungsgesetz (RLG) → 104 Stellungnahmen eingereicht. veb.ch hat in der Vernehmlassung mitgemacht
- **21.12.2007:** der BR verabschiedet die Botschaft und den Gesetzesentwurf zum neuen Rechnungslegungsgesetz RLG
- **1.9.2007:** Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Revisionsaufsichtsbehörde (RAB).
- **1.1.2008:** Revision des OR (GmbH, IKS, Risikobeurteilung, kleine Revision des Aktienrechts).



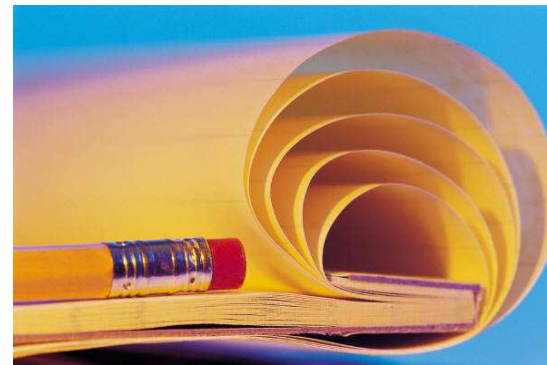
Ziel des Rechnungslegungsgesetzes



- Einheitliche Regelung für alle Rechtsformen des Privatrechts
- Schaffung einheitlicher Bewertungsansätze und mehr Transparenz → Knackknuss mit Steuergesetzen
- Buchführung abhängig von der Unternehmensgrösse und nicht der Rechtsform (Ausnahme Branchen wie Banken, Versicherungen u.ä.)

Ziel des Rechnungslegungsgesetzes

- Vereinfachung für KMUs – keinen Lagebericht, kürzeren Anhang usw.
- Stärkung der Minderheitsanteilsinhaber
- Konzernrechnung muss nach anerkanntem Regelwerk erstellt werden (Swiss GAAP FER, IFRS, US GAAP)
- Schaffung von Controllingtools und nicht nur (Vergangenheits)Buchführung



Buchführung und Jahresrechnung

Was soll neu werden?

Thomas Stenz

Partner Ernst & Young AG

Agenda

- Übersicht über die neuen Regeln
- Die Zukunft der stillen Reserven
- Was ändert wirklich für den KMU



Übersicht über die neuen Regeln

- Rechnungslegung wird (analog Revision) rechtsformunabhängig
- Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung werden modernisiert; einschliesslich Mindestgliederungen
- Anhang für alle Unternehmen
- Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard
- Interimsdividenden werden erlaubt

Rechtsformunabhängige Rechnungslegung

- Gilt für im HR eintragungspflichtige Unternehmen
- Zeitliche und sachliche Abgrenzungen für alle (im HR eintragungspflichtigen) mit mehr als 100'000 Umsatz/Finanzertrag.
- Was ist unter sachliche Abgrenzung in der Finanzbuchhaltung zu verstehen? POC / CCM (bisher Begriff für Kostenrechnung)

Rechtsformunabhängige Rechnungslegung

- Weitere im E-OR stipulierte Grundsätze
 - Annahme der Unternehmensfortführung
 - Veräusserungswerte / Rückstellungen bei nicht gewollter oder voraussehbar nicht gesicherter Fortführung (12 Monate ab Bilanzstichtag)
 - Klare, verlässliche, verständliche und vollständige Jahresrechnung
 - Verrechnungsverbot

- In CHF oder Fremdwährung (Umrechnung zur Darstellung)

Mindestgliederung der Bilanz (E-OR 959a)

Aktiven

1. Umlaufvermögen:

- a) Flüssige Mittel und kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs
- b) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- c) Übrige kurzfristige Forderungen
- d) Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen

2. Anlagevermögen:

- a) Finanzanlagen
- b) Beteiligungen
- c) Sachanlagen
- d) Immaterielle Werte
- e) Nicht einbezahltes Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital

Passiven

1. Kurzfristiges Fremdkapital:

- a) Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
- b) Kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten
- c) Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten
- d) Passive Rechnungsabgrenzungen

2. Langfristiges Fremdkapital:

- a) Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten
- b) Übrige langfristige Verbindlichkeiten
- c) Rückstellungen sowie vom Gesetz vorgesehene ähnliche Positionen

3. Eigenkapital

- a) Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital, gegebenenfalls gesondert nach Beteiligungskategorien
- b) Gesetzliche Kapitalreserve
- c) Gesetzliche Gewinnreserve
- d) Freiwillige Gewinnreserven oder kumulierte Verluste als Minusposten
- e) Eigene Kapitalanteile als Minusposten

- Weitere Positionen separat sofern diese für die Beurteilung der Vermögens- oder Finanzierungslage wesentlich oder üblich sind
- Guthaben / Schulden gegenüber direkt oder indirekt Beteiligten, Organen oder Unternehmen sind separat auszuweisen

Fragen zur Bilanzgliederung

- Aufwertung Immobilien und Beteiligung neu nur noch während 12 Monaten. Aufwertungsreserve? Was passiert mit den Aufwertungsreserven nach heutigem Recht?



Mindestgliederung der Erfolgsrechnung (E-OR 959b)

Produktionserfolgsrechnung

1. Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen
2. Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen
3. Materialaufwand
4. Personalaufwand
5. Übriger betrieblicher Aufwand
6. Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens
7. Finanzaufwand und Finanzertrag
8. Betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag
9. Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag
10. Jahresgewinn oder Jahresverlust

Absatzerfolgsrechnung

1. Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen
2. Anschaffungs- oder Herstellkosten der verkauften Produkte und Leistungen
3. Verwaltungsaufwand und Vertriebsaufwand
4. Finanzaufwand und Finanzertrag
5. Betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag
6. Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand und Ertrag
7. Jahresgewinn oder Jahresverlust
8. Personalaufwand und Abschreibungen im Anhang

- Weitere Positionen sofern diese für die Beurteilung der Ertragslage wesentlich oder üblich sind
- Den Mitarbeitern oder Leitungsorganen zugeteilte Beteiligungsrechte oder Optionen sind erfolgswirksam zu verbuchen

Gliederung der Erfolgsrechnung

- Sowohl Produktions-ER als auch Absatz ER möglich, muss die einmal gewählte Form beibehalten werden?
- Darstellung: Staffelform oder Kontenform?



Anhang (1/4)

Für alle Unternehmen

1. Firma oder Name sowie Rechtsform und Sitz des Unternehmens;
2. Erklärung darüber, ob die Anzahl der Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt nicht über 10, über 50 beziehungsweise über 200 liegt;
3. Firma, Rechtsform und Sitz der Unternehmen, an denen direkte oder wesentliche indirekte Beteiligungen bestehen, unter Angabe des Kapital- und Stimmenanteils;
4. Anzahl eigener Anteile, die das Unternehmen selbst und die Unternehmen, an denen es beteiligt ist, halten
5. Erwerb und Veräusserung eigener Anteile und die Bedingungen, zu denen sie erworben oder veräussert wurden;
6. Der Restbetrag der Verbindlichkeiten aus kaufvertragsähnlichen Leasinggeschäften und anderen Leasingverpflichtungen sofern diese nicht innert 12 Monaten ab Bilanzstichtag auslaufen oder gekündigt werden können;

Anhang (2/4)

7. Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen;
8. Der Gesamtbetrag der für Verbindlichkeiten Dritter bestellten Sicherheiten;
9. Je der Gesamtbetrag der zur Sicherung eigener Verbindlichkeiten verwendeten Aktiven sowie der Aktiven unter Eigentumsvorbehalt;
10. Sonstige Verpflichtungen, die noch keine Verbindlichkeiten sind und nicht innert 12 Monaten ab Bilanzstichtag gekündigt werden können;
11. Erläuterungen zu ausserordentlichen, einmaligen oder periodenfremden Positionen der Erfolgsrechnung;
12. Wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag;
13. Bei einem vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle: die Gründe, die dazu geführt haben.

Anhang (3/4)

- ▶ Verzicht auf Anhang für Einzelunternehmen und Personengesellschaften möglich
- ▶ Zusätzliche Informationen für grosse Unternehmen (ordentlich revidierte)



1. Zu den langfristigen, verzinslichen Verbindlichkeiten, aufgeteilt nach Fälligkeit innerhalb von einem bis fünf Jahren und nach fünf Jahren
2. Je gesondert zum Honorar der Revisionsstelle für Revisionsdienstleistungen und andere Dienstleistungen

Zusatz zum Anhang (4/4)

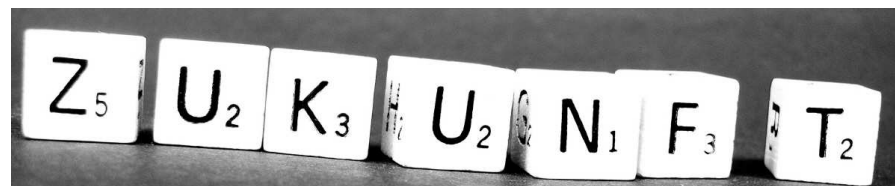
- *Art. 960f*

1 Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, die von den Steuerbehörden nicht anerkannt werden, müssen als Gesamtbetrag im Anhang offengelegt werden. Die Offenlegung im Anhang erfolgt ab dem Geschäftsjahr, in dem die Veranlagung rechtskräftig wird.

2 Auf die Offenlegung kann verzichtet werden, wenn das Unternehmen die nicht anerkannten Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen direkt in der Bilanz auflöst. Unternehmen, die keinen Anhang erstellen, sind zu dieser Auflösung verpflichtet.

Grössere Unternehmen

- Grössenkriterien der ordentlichen Revision
- Zusätzliche Angaben im Anhang (siehe vorherige Folien)
- Geldflussrechnung
 - Fond flüssige Mittel
 - Gliederung in Geschäfts-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit
- Lagebericht (ungeprüft) mit Angaben über:
 1. Die Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt
 2. Die Durchführung einer Risikobeurteilung
 3. Die Bestellungen- und Auftragslage
 4. Die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit
 5. Aussergewöhnliche Ereignisse
 6. Die Zukunftsaussichten



Abschluss nach anerkanntem Regelwerk

- Zwingend für
 - Publikumsgesellschaften
 - Grossgenossenschaften > 2000 Mitglieder
 - Stiftungen mit ordentlicher Revisionspflicht
- Auf Verlangen von
 - Gesellschaften > 10%
 - Genossenschafter > 10% und Vereinsmitglieder > 20%
 - Gesellschafter / Genossenschafter mit Nachschusspflicht
- Unterliegt einer ordentlichen Prüfung
- Zusätzlich zum oder als Ersatz für den E-OR Abschluss
- Bundesrat bezeichnet die anerkannten Regelwerke

Konzernrechnung nach einem Standard

- Pflicht zur Erstellung (E-OR 963)
 - Kontrollprinzip (leider im Gesetz definiert)
- Befreiungsmöglichkeit
 - Konzerne, welche konsolidiert die Grössenkriterien der ordentlichen Revision (20/10/50) nicht überschreiten
 - Subkonzerne, welche in einem gleichwertigen In- oder Auslandskonzernabschluss eingeschlossen sind
- Keine Befreiungsmöglichkeit
 - Minderheitenschutz (20%)
 - Zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage

Interim dividenden werden erlaubt

- Nach E-OR 675a neu explizit erlaubt, wenn:
 - In den Statuten vorgesehen
 - Eine Zwischenbilanz vorliegt (max. 6 Monate alt)
 - Eine eingeschränkte Revision zur Zwischenbilanz durchgeführt wurde



Die Zukunft der stillen Reserven

Einige illustrative Artikel

E – OR 960

Die Bewertung muss vorsichtig erfolgen, darf aber die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht verhindern.

E – OR 960a

Zu Wiederbeschaffungszwecken sowie zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens dürfen zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden. Zu den gleichen Zwecken kann davon abgesehen werden, nicht mehr begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen aufzulösen.

E – OR 960b

Werden Aktiven zum Börsenkurs am Bilanzstichtag bewertet, so darf eine Wertberichtigung zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, um Schwankungen im Kursverlauf Rechnung zu tragen. Solche Wertberichtigungen sind jedoch nicht zulässig, wenn dadurch sowohl der Anschaffungswert als auch der allenfalls tiefere Kurswert unterschritten würde. Der Betrag der Schwankungsreserven ist insgesamt in der Bilanz oder im Anhang gesondert auszuweisen.

Die Zukunft der stillen Reserven

E – OR 960 e

Rückstellungen dürfen zudem insbesondere gebildet werden für:

- 1.Regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen
- 2.Sanierungen von Sachanlagen
- 3.Restrukturierungen
- 4.Die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens

Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden. Erfolgt eine Auflösung, so muss der Gesamtbetrag in der Erfolgsrechnung oder im Anhang gesondert ausgewiesen werden.

E – OR 960 f

Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen, die von den Steuerbehörden nicht anerkannt werden, müssen als Gesamtbetrag im Anhang offengelegt werden. Die Offenlegung im Anhang erfolgt ab dem Geschäftsjahr, in dem die Veranlagung rechtskräftig wird.

Persönliche Beurteilung

- In der Praxis wird sich mit Bezug auf die stillen Reserven wenig ändern
- Fiktive Schulden oder das Unterschlagen von Aktiven sind bereits heute kaum gesetzeskonform
- Durch das Fallenlassen der Offenlegung einer wesentlichen Nettoauflösung stiller Reserven im Anhang fehlt ein bisher in der Praxis bewährtes Mittel
 - E-OR 960a und E-OR 960e sind möglicherweise ein ungenügender Ersatz (regeln nur die Auflösung aber nicht die Neubildung)

Was ändert wirklich für den KMU

- Kleine Unternehmen
 - Zeitliche und sachliche Abgrenzungen zwingend
 - Anhang für Kapitalgesellschaften (Befreiungsmöglichkeit für Personengesellschaften möglich)
- Mittलगrosse Unternehmen
 - Neuer Lagebericht
 - Mittelflussrechnung
- Mittलगrosse, privat gehaltene Konzerne/Unternehmen
 - Konsolidierungspflicht nach Regelwerk
 - Separater Abschluss nach Regelwerk, falls Minderheiten dies verlangen

Für alle übrigen finanziell sinnvoll geführten KMU ändert sich in der Praxis kaum etwas. Die Fundamentalkritik des Gewerbeverbandes ist nicht nachvollziehbar.

Revision des Gesellschaftsrechts – Auskunftsrechte, Kapitalstruktur, Überschuldung

Werner Schiesser

lic. iur., dipl. Wirtschaftsprüfer

Mitglied des Verwaltungsrates und Partner, BDO Visura, Zürich

Aktienkapital - Kapitalband

Bisherige Regelung (Art. 622ff OR)

- Mindestkapital CHF 100'000
- Mindestnennwert CHF 0,01 pro Aktie
- Genehmigte Kapitalerhöhung / 2 Jahre Gültigkeit / max 50% des bestehenden AK / Ermächtigung des VR zur Durchführung
- Bedingte Kapitalerhöhung / max 50% des bestehenden AK / Durchführung durch Wandlung

Aktienkapital - Kapitalband

Regelung gemäss Botschaft (Art. 653s E-OR) (1/2)

- Mindestkapital CHF 100'000
- Mindestwert > 0 CHF pro Aktie
- Genehmigtes Kapitalband / 3 Jahre Gültigkeit / max 50% des bestehenden AK nach oben und unten / Ermächtigung des VR zur Durchführung



Aktienkapital - Kapitalband

Regelung gemäss Botschaft (Art. 653s E-OR) (2/2)

- Möglichkeit der Einschränkung der Befugnisse des VR durch die GV
- Möglichkeit im Rahmen des Kapitalbandes eine bedingte Kapitalerhöhung vorzunehmen
- Detailregelung in den Statuten
- Gläubigerschutz im Rahmen der Kapitalherabsetzung

Aktienkapital - Kapitalband

Beurteilung

- Sehr flexible Lösung
- Entspricht einer „erweiterten bedingten Kapitalerhöhung“
- Gläubigerschutz mit Art. 653w E-OR sichergestellt
- Offenlegung im Anhang (Art. 653y E-OR)
- Manipulationsmöglichkeiten
- Sehr grosse Reduktion möglich (Liquidität!)

Überschuldung

Bisherige Regelung (Art. 725 OR)

- Kapitalverlust
- Überschuldung
- Erstellung einer Bilanz zu Veräusserungswerten
- Bilanzdeponierung durch VR / Subsidiär durch Revisionsstelle



Überschuldung

Regelung gemäss Botschaft (Art. 725 – 725d E-OR)

- Kapitalverlust (Art. 725 E-OR)
- Zahlungsunfähigkeit (Art. 725a E-OR)
- Statutarische Weiterung der Anzeigepflichten möglich (Art. 725b E-OR)
- Überschuldung und Rangrücktritt (Art. 725c E-OR)
- Bilanzdeponierung durch VR / Subsidiär durch Revisionsstelle

Überschuldung

Beurteilung (1/2)

- Klare Definition des relevanten Eigenkapitals
- Einführung der Anzeigepflicht bei fehlender Liquidität als sinnvolle Ergänzung
- Unklare Prüfpflicht betr. Finanzplan
- Neuregelung der Aufwertung in der Zwischenbilanz
- Offener Ausweis der Rangrücktritte

Überschuldung

Beurteilung (2/2)

- Keine „unverzügliche“ Benachrichtigung des Richters bei Überschuldung – Frist von 4-6 Wochen bleibt
- Rangrücktritt mit Stundung der Forderungen (inkl. Zinsen)



Auskunftsrecht der Aktionäre

Bisherige Regelung (Art. 697 OR)

- Nur an der Generalversammlung
- Auskunftgebende: VR und Revisionsstelle
- Auskunft nur insoweit, als für die Ausübung der Aktionärsrechte erforderlich



Auskunftsrecht der Aktionäre

Regelung gemäss Botschaft (Art. 697 E-OR)

- Viel ausführlichere Regelung (Auskunft und Einsicht)
- Trennung kotierte Unternehmen / nicht kotierte Unternehmen
- Nicht kotierte: jederzeitiges Auskunftsrecht / Antwort schriftlich innert 90 Tagen / Publikation elektronisch oder an der nächsten GV

Auskunftsrecht der Aktionäre

Beurteilung

- Auskunftsrecht stärkt die Position des Aktionärs
- Auskunftsrecht ermöglicht erhebliche Störung des Betriebs durch querulatorische Anfragen



Auskunftsrechte: Bezüge als Spezialfall

Bisherige Regelung (Art. 663bis OR) (1/2)

- Kotierte Aktiengesellschaft: Offenlegung der Gehälter im Anhang
- Nicht kotierte Aktiengesellschaft: Unklare Situation



Auskunftsrechte: Bezüge als Spezialfall

Bisherige Regelung (Art. 663bis OR) (2/2)

- Vergütungen an den VR, die GL und den Beirat
- VR und Beirat: einzelne Entschädigungen und das Total
- GL: Gesamtbezüge und höchster Einzelbezug
- Vergütungen ist umfassend zu verstehen (Darlehen, Bürgschaften etc.)

Auskunftsrechte: Bezüge als Spezialfall

Regelung gemäss Botschaft (Art. 697quater + quinquies E-OR)

- Kотиerte Aktiengesellschaften: Art. 663bis OR wird zu Art. 697quater E-OR
- Nicht kotierte Aktiengesellschaften: Auskunftsrecht der Aktionäre zu Vergütungen, Darlehen und Krediten (entspricht Art. 697quater E-OR)

Auskunftsrechte: Bezüge als Spezialfall

Beurteilung

- Kотиerte Unternehmen: Art. 663bis OR bleibt inhaltlich gleich
- Nichtkотиerte Aktiengesellschaften: deutlich mehr Transparenz, mit der man umzugehen lernen muss
- Jederzeitige Auskunft macht wenig Sinn, da es bei der Honorierung um Jahreszahlen geht

Ungerechtfertigte Bezüge

Bisherige Regelung (Art. 678 OR)

- Aktionäre und Mitglieder des VR sind zur Rückerstattung ungerechtfertigter Leistungen verpflichtet, sofern Bösgläubigkeit gegeben
- Klagerecht bei der Gesellschaft und dem Aktionär
- Verjährung: 5 Jahre
- Offensichtliches Missverhältnis zur Lage der Gesellschaft

Ungerechtfertigte Bezüge

Regelung gemäss Botschaft (Art. 678 E-OR)

- Ausweitung auf Geschäftsleitung als Rückerstattungspflichtige
- Expliziter Hinweis auf Art. 64 OR mit dem Vorbehalt der noch bestehenden Bereicherung



Ungerechtfertigte Bezüge

Beurteilung

- Verjährungsfrist bleibt bestehen
- Böser Glaube entfällt
- Hinweis auf Lage der Gesellschaft bleibt bestehen
- Keine Ausweitung des Klagerechts auf Gesellschaftsgläubiger
- Es wird sich wohl wenig ändern

Ausgewählte steuerliche Aspekte des Entwurfs zum neuen Rechnungslegungsrecht

Robert Waldburger

Prof. Dr. iur. und lic. oec.

Professor für Steuerrecht, Universität St. Gallen



Überblick

- Spannungsfeld zwischen 'Steuerneutralität' und 'true and fair view/presentation'
- Die wesentlichen Elemente der Vorlage mit steuerlichem Bezug
- Beurteilung/Fragen/Probleme i.A.
- Sonderfall: Verzicht auf Jahresrechnung gemäss OR (nur RL gemäss anerkanntem Standard)
- Fazit



Spannungsfeld 'Steuerneutralität' - Transparenz

- Hauptproblem aus Sicht der Rechnungslegung:
Massgeblichkeitsprinzip des Handelsrechts für das Steuerrecht
(Saldo der Erfolgsrechnung als steuerlicher Ausgangspunkt)
- Bereits Art. 34 des Entwurfs der Expertengruppe Mengiardi hat hier kapituliert; Hauptgrund für Sistierung der Arbeiten.
- Begriff 'Steuerneutralität' wird neuer Inhalt gegeben; es geht um die politische Entscheidung, dass Unternehmen die heutigen Spielräume bei der Steuerplanung im Einzelabschluss nicht über die RL-Vorschriften verlieren wollen.

Spannungsfeld 'Steuerneutralität' - Transparenz

- 'Heisse Kartoffel' wurde hin- und hergeschoben aber jetzt zu Gunsten der 'Steuerneutralität' entschieden
- Botschaft (S. 1626): Fair presentation und Wahrung der Steuerneutralität 'schliessen sich jedoch sachlich aus'.
- Zwei Konzessionen:
 - Versteuerte stille Reserven müssen im Anhang offengelegt werden.
 - Möglichkeit, nur einen Abschluss nach anerkannten RL-Standards zu erstellen (mit steuerlicher Übergangsregelung).



Wesentliche Elemente mit steuerlichem Bezug; Massgeblichkeit

- Massgeblichkeitsprinzip bleibt aufrecht erhalten.
- Weiterhin Einzelabschluss stark von steuerlichen Überlegungen geprägt ('tax-driven accounting').
- Gesellschaften müssen exogen entstandene stille Reserven (durch Wertzunahme auf Aktivseite, Abnahme der Höhe von Passiven) handelsrechtlich nicht aufdecken und bleiben damit auch steuerlich bis zur Realisation unbeachtlich (Ausnahme: steuerrechtliche Spezialvorschrift, wie z.B. DBG 62 IV).
- Nicht anerkannte Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen:
 - Entweder im Anhang offen legen,
 - oder in der Bilanz nachvollziehen.

Transparenz über versteuerte 'stille Reserven'

- Begriff 'versteuerte stille Reserven' war schon immer falsch und sollte künftig überhaupt nicht mehr verwendet werden.
- Diese Bestimmung hat keinen Einfluss auf den Zeitpunkt der Rechnungserstellung (lediglich die Offenlegung im Anhang bzw. der Nachvollzug in der Bilanz muss erst nach rechtskräftiger Feststellung der Aufrechnungen erfolgen).
- Steuerlich anerkannte Reservenbildung bzw. -erhaltung weiterhin möglich. Bsp.: Warendrittel, pauschale Delkredere. Sehr wichtig: steuerneutrale Ersatzbeschaffungen, Fortführung von Beteiligungswerten bei Umstrukturierungen
- Transparenz über steuerliche Aufrechnungen kann zu Begehren nach Ausweis in der Bilanz und Ausschüttung führen.

Verbot von 'Agio-Rückzahlungen'

- Botschaft nimmt Bezug auf UStR II, welche steuerneutrale Agio-Rückzahlungen ab 1.1.2011 (sofern Bildung nach 31.12.96 erfolgt ist) regelt.
- E-OR 671 I Ziff. 3 (Kapitalreserve) steht damit im Zusammenhang.
- E-OR 671 II verbietet jedoch im Ergebnis die Rückzahlung der Kapitalreserve!
- Steuerfreiheit der Agio-Rückzahlung wird damit auf den Liquidationsfall (formelles Kapitalherabsetzungsverfahren möglich??) reduziert.

Interim dividende

- E-OR 675 ermöglicht die Ausschüttung einer Interim dividende, welche denselben Sanktionen wie die normale Dividende unterliegt.

Welches sind nun die steuerliche Folgen bei der Ausschüttung und wenn die Aktionäre die Interim dividende der Gesellschaft zurückbezahlen müssen?



Kapitalband

- So lange die Emissionsabgabe noch besteht (Motionen zur Abschaffung in beiden Räten gutgeheissen; möglicherweise Teil der UStR III), unterliegen Kapitalerhöhungen der EA (sofern über der Freigrenze von 1 Mio. Fr.)
- Bei bedingten Kapitalerhöhungen EA weiterhin in zwei Schritten (auf Nominalbetrag im Zeitpunkt der Schaffung bed. Kap. auf Rest bei Wandlung oder Ausübung der Option).
- Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln: Weiterhin VSt- und Einkommensteuerpflichtig; sollte konsequenterweise bei Agio nicht mehr gelten. Wortlaut der Gesetze sehen das jedoch nicht vor.

Besondere Vorteile (**'Gründervorteile'**)

- Die Leistung von besonderen Vorteilen wird (weiterhin) gemäss den normalen Regeln über die geldwerten Leistungen behandelt (Gewinn- Verrechnungs- und Einkommensteuer).
- Vom Gesetz vorgeschriebene Bewertung m.E. für die Steuerbehörden nicht verbindlich.
- Massgeblich ist der Verkehrswert im Zeitpunkt der Leistungserbringung.



Verzicht auf zeitliche Abgrenzung bei Kleinstunternehmen

- Begrenzt auf Unternehmen mit maximal 100'000 Fr. Umsatz; optional.
- Im Steuerrecht bekannt als Prinzip der Versteuerung nach 'vereinnahmtem' (statt 'vereinbartem') Entgelt.
- Gemäss Massgeblichkeitsprinzip muss auch Steuerrecht das Optionsrecht anerkennen.
- Aber kein Praxisproblem weil:
 - bisher grosszügige Praxis (auch Bewilligung bei der Mehrwertsteuer)
 - Wenn MWSt-Reform umgesetzt, auch formell kein Problem mehr (ausser bei Option), weil subjektive Steuerpflicht erst ab 100'000 Fr. Umsatz (heute 75'000 Fr.) einsetzen soll.

Option gegen OR-Abschluss

- Ausschliessliche Rechnung nach anerkannten Standards möglich; dann ist dieser auch steuerlich massgeblich.
- Übergangsregelung im DBG und im StHG vorgesehen:
 - Umstellung in den ersten drei Jahren nach Inkrafttreten der OR-Revision
 - Gewinn aus Auflösung stiller Reserven kann auf drei Jahre verteilt werden, für die Gewinnsteuer.
 - Für (kant.) Kapitalsteuer aber bereits sofort steuerpflichtig.
 - Bei Wiedenumstellung auf OR-Abschluss kein Steuervorteil (weil Abschreibungen und Rückstellungen zunächst gegen im Zeitpunkt der Umstellung gebildete Reserve gebucht werden müssen).

Ausschliessliche Rechnung nach anerkannten Standards

- Aus steuerlicher Sicht nicht attraktiv, wenn stille Reserven vorhanden sind oder mit deren Entstehen gerechnet werden kann.
- Übergangslösung zwar eine Erleichterung, aber Steueraufschub wird rückgängig gemacht.
- Wichtige Steuerplanungs-(/Aufschubs-)möglichkeiten entfallen für die Zukunft (ausser, es wird wieder umgestellt).



Ausschliessliche Rechnung nach anerkannten Standards

- Auch hier gilt Massgeblichkeitsprinzip nicht absolut (nur insoweit, als steuerrechtliche Bewertungsvorschriften eingehalten werden).

- Verschiedene offene Fragen:
 - Pensionsrückstellungen
 - Beteiligungen at equity
 - Rückstellungen für latente Steuern
 - Gewinne aus Aktivierung von Verlustvorträgen
 - Buchführung in fremder Währung (unrealisierte Währungsgewinne und Verluste?)



Fazit

- Die Steuern haben sich gegen die fair presentation durchgesetzt.
- Offenlegung der als Gewinn versteuerten 'stillen' Reserven aus steuerlicher Sicht unproblematisch.
- Steuerfreie Agio-Rückzahlungen gemäss UStR II vom Handelsrecht weitestgehend vereitelt; Handelsrechtliche Unsicherheiten vorhanden; weiterhin nachrangige Darlehen als Alternative zu Zuschüssen.

Fazit

- Künftige Abschaffung der Emissionsabgabe wird Ausschöpfen der neuen Möglichkeiten des Kapitalbands erleichtern.
- Steuerlicher Preis eines Verzichts auf OR-Abschluss hoch, für die allermeisten Unternehmen wohl zu hoch.
- Deshalb die offenen Fragen bei der steuerlich massgeblichen Rechnung nach anerkannten Standards wohl eher theoretisch; es ist aber nicht ausgeschlossen, dass Steuergesetzgeber aktiv wird, wenn OR-Revision konkreter bzw. verabschiedet.

