

NEUES RECHNUNGSLEGUNGSRECHT FÜR ANWÄLTE

RETO KUSTER

Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner Bratschi
Wiederkehr & Buob AG, Leiter Fachausschuss Steuern SAV

Stichworte: Rechnungslegung, Buchführungspflicht, Mehrwertsteuer, Steuererklärung, Steuerstrafrecht

Mit Botschaft vom 21. Dezember 2007 (BBI 2008 1589 ff.) wurde dem Parlament eine umfassende Vorlage für die Revision des Aktienrechts sowie des Rechnungslegungsrechts unterbreitet. Im Vorfeld der Minder-Initiative wurden die beiden Themenbereiche getrennt und das Rechnungslegungsrecht vorab behandelt und am 23. Dezember 2011 vom Parlament verabschiedet (AS 2012 6679). Das Bundesgesetz beinhaltet im Wesentlichen eine Änderung des Obligationenrechts in den Artikeln 957 ff. unter dem Titel Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung. Vorliegend geht es darum, die relevanten Bestimmungen für die praktizierenden Rechtsanwälte und Rechtsanwältinnen zu behandeln.

I. Unterstellung unter die Buchführungspflicht

Das neue Rechnungslegungsrecht bringt als wesentliche Neuerung eine abgestufte Buchführungspflicht je nach Bedeutung der Unternehmung und dies weitgehend unabhängig von der Rechtsform. Das Privileg der freien Berufe, nicht buchführungspflichtig zu sein, ist weggefallen. Die freien Berufe sind nur noch von der Eintragung ins Handelsregister dispensiert. Einzelunternehmen und Personengesellschaften – ob freie Berufe oder nicht – sind neu generell der Buchführungspflicht unterstellt, wenn sie im letzten Geschäftsjahr mindestens einen Umsatz von CHF 500 000.– erzielt haben. Als massgeblicher Umsatz gilt der Nettoumsatz, d.h. gekürzt um allfällige Skonti, Rabatte und Debitorenverluste und berechnet ohne Mehrwertsteuer. Die als Aktiengesellschaft konstituierten Anwaltskanzleien unterliegen immer der Buchführungspflicht.

II. Einnahmen- und Ausgabenrechnung

Anwälte, die in der Form einer Einzelunternehmung oder Personengesellschaft tätig sind und im letzten Geschäftsjahr nicht einen Umsatz von CHF 500 000.– erzielt haben, müssen lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen. Was das alles bedeuten kann und ob dies wirklich einfacher ist, ist umstritten.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung Abteilung Mehrwertsteuer hat bereits eine Praxis-Info 06 erlassen, in welcher sie die Anforderungen an die «vereinfachte Buchführung» festlegt. Es muss danach sichergestellt werden, dass die Einnahmen- und Ausgabenrechnung vollständig und lückenlos geführt wird sowie wahrheits-

getreu ist. Die Geschäftsvorfälle sind systematisch zu erfassen, und für jeden Buchungsvorgang ist ein Belegnachweis erforderlich. Jeder Geschäftsvorfall muss anhand einer Prüfspur bis zum Beleg verfolgbar sein. Die flüssigen Mittel müssen pro Konto mit Einnahmen und Ausgaben in einem Kassa-, Post- oder Bankbuch ausgewiesen werden.

Grundsätzlich sind in den Belegen auch die Leistungserbringer bzw. die Leistungsempfänger namentlich anzugeben. Die Anwälte müssen aber auch das Anwaltsgeheimnis beachten. Kunden dürfen nicht nur, sie müssen durch geeignete Massnahmen wie Kunden- oder Mandatsnummer in den Belegen und Aufzeichnungen hinsichtlich einer allfälligen Kontrolle unkenntlich gemacht werden. Neben der Angabe von Name bzw. Mandatsnummer sind der Zeitpunkt und der Zahlungszweck festzuhalten.

Der Vermögensnachweis muss das Geschäftsvermögen am Anfang und am Ende der Steuerperiode aufzeigen. Dazu gehören die Kassen-, Post- und Banksaldi, die Forderungen, bei Anwälten die angefangenen Arbeiten und die Anlagengüter einerseits, die Lieferantenverbindlichkeiten und insbesondere die Vorschüsse von Kunden andererseits. Die angefangenen Arbeiten von Anwälten müssen nicht zum verrechenbaren Stundensatz ausgewiesen werden, sondern zu den Herstellungskosten (vgl. CHRISTOPH LEUCH/PETER KÄSTLI, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bern 2006, Art. 21 N 92). Diese können m. E. wie folgt berechnet werden: angefangene Arbeiten = alle Kosten (ohne Unternehmerlohn des Anwalts) in Prozent vom Umsatz multipliziert mit den nicht verrechneten Honoraren. Im Kanton Bern gibt es eine Safe Haven Rule von 10 Prozent der gesamten Jahresunkosten, welche als

angefangene Arbeiten ausgewiesen werden können. Wird dieser Wert gebucht, wird nicht weiter untersucht. Findet der Anwalt diesen Betrag zu hoch, muss er den Nachweis für tiefere Herstellungskosten der angefangenen Arbeiten erbringen.

III. Erfüllung der Mehrwertsteuerpflicht

Der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen zwingend alle Unternehmen, auch Anwälte, ab einem Umsatz von über CHF 100 000.–. Liegt der Umsatz unter dieser Schwelle, so ist der Anwalt von der Mehrwertsteuerpflicht befreit. Auf Gesuch hin kann der Anwalt sich der Mehrwertsteuerpflicht unterstellen lassen, wenn er beispielsweise hohe Vorsteuerabzüge geltend machen kann.

Für die Erfüllung der Mehrwertsteuerpflicht muss die Prüfspur bis zur Mehrwertsteuerabrechnung nachvollziehbar sein. Das erfordert nach Meinung der ESTV, dass die Einnahmen nach steuerbaren, ausgenommenen und steuerbefreiten Umsätzen sowie Verkäufen von Betriebsmitteln und sog. Nicht-Entgelten unterteilt werden. Zu den steuerbaren Umsätzen gehören auch die vereinnahmten Vorschüsse. Die Ausgaben sind bei Anwälten aufzuteilen in Zahlungen für Drittleistungen, Personalaufwand und sonstigen Betriebsaufwand sowie Privatanteile. Als Grundlage für die Zusammenfassung der Zahlen werden die Hilfsblätter zur Deklaration des selbstständigen Erwerbseinkommens der Kantone empfohlen, ergänzt um Daten und Angaben zur Mehrwertsteuer.

IV. Erfüllung der Steuerpflicht

Ein Steuerpflichtiger mit «vereinfachter Buchführung» erfüllt die Steuerpflicht mit dem Ausfüllen der Hilfsblätter für Selbstständigerwerbende der Steuererklärung. Es sind die Einnahmen und Ausgaben anzugeben, nicht die Aufwendungen und Erträge, und es sind die Bestände von Guthaben und Schulden aus Lieferungen und Leistungen am Anfang und am Ende des Jahres anzugeben, damit die Veränderungen zu den Einnahmen und Ausgaben dazugezählt werden können. Die besonderen Aufwendungen für AHV und BVG sind besonders zu deklarieren. Es ist einiges an Kontrollaufwand erforderlich, um die Aufzeichnungen mit dem deklarierten Resultat abgleichen zu können.

V. Neue Buchführung für Buchführungspflichtige

Im Gegensatz zur Beschreibung der Anforderungen an die «vereinfachte Buchführung», gestaltet sich die Beschreibung der normalen Buchführung vergleichsweise einfach.

Es ist eine Buchhaltung nach den Regeln der Doppik zu führen. Danach wird jeder Geschäftsvorfall in einer doppelten Buchung festgehalten, einmal auf der Soll-Seite, einmal auf der Haben-Seite. Gebucht wird nach Belegen, die Vorfälle sind lückenlos zu erfassen. Neu ist eine Mindestgliederung in der Bilanz und der Erfolgsrechnung zu beachten. Die elektronischen Buchhaltungsprogramme werden gegenwärtig mit den erforderlichen neuen Kontenplänen aufgerüstet.

Die Anforderungen für die Mehrwertsteuer werden in allen passablen Buchhaltungsprogrammen mittels Mehrwertsteuercodes erfüllt, und ein Umsatzabgleich wird am Ende des Jahres erstellt. Daraus sind die Abweichungen ersichtlich, die sich beispielsweise daraus ergeben, dass angefangene Arbeiten nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, weil noch nicht verrechnet, vereinnahmte Vorschüsse aber schon, weil vereinnahmt.

Wer buchführungspflichtig ist, gibt seine Bilanz und Erfolgsrechnung ab und füllt mit geringem Aufwand die elektronische Steuererklärung aus.

VI. Unterschiedliche Strafdrohung bei Steuerdelikten

Das heutige Steuerstrafrecht unterscheidet nach Steuerhinterziehung und Steuerbetrug. Wer eine vereinfachte Buchführung betreibt und die Hilfsformulare für Selbstständigerwerbende ausfüllt, unterliegt der Strafdrohung der Steuerhinterziehung, sollte sich die Deklaration als schuldhaft falsch erweisen. Wer eine Bilanz und Erfolgsrechnung abgibt, unterliegt im gleichen Fall zusätzlich der Strafdrohung des Steuerbetrugs. Das hängt damit zusammen, dass das gegenwärtige Steuerstrafrecht dem sog. Urkundenmodell folgt und eine falsche Bilanz als gefälschte Urkunde qualifiziert. Angedroht sind Gefängnis oder Busse als Strafe.

Derzeit ist das Steuerstrafrecht im Zusammenhang mit den internationalen Auskunftsbegehren in Überarbeitung. Dass sich an der unterschiedlichen Strafdrohung für falsche Steuerklärungen und für falsche Bilanzen etwas ändert, darf gehofft werden.

VII. Inkrafttreten

Das neue Rechnungslegungsrecht wurde vom Bundesrat auf den 1.1.2013 in Kraft gesetzt. Aufgrund der Übergangsbestimmungen sind die neuen Regeln aber erst zwingend für das Geschäftsjahr ab dem 1.1.2015 anzuwenden. Den Unternehmen steht es jedoch frei, die neuen Regeln bereits für ein Geschäftsjahr anzuwenden, das innerhalb dieser Zweijahresfrist beginnt.



Venghaus & Partner Zürich
Immobilienkanzlei®
seit 1998

Streulistrasse 28 CH-8032 Zürich
Telefon 044 380 32 08
www.immobilienzkanzlei.ch



Gerichtsexpertisen | Bewertungsgutachten