

Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht

Beschluss des Vorstandes vom 12.2.2013

I. Entstehung des neuen Rechnungslegungsrechts

In der Botschaft vom 21. Dezember 2007¹ unterbreitete der Bundesrat dem Parlament unter anderem den Entwurf zur Änderung des Rechnungslegungsrechts (32. Titel des Obligationenrechts und spezialgesetzliche Bestimmungen). Das veraltete und lückenhafte Rechnungslegungsrecht sollte umfassend revidiert und durch rechtsformneutrale Bestimmungen ersetzt werden. Anfang April 2009 spaltete die ständerätliche Rechtskommission aus politischen Gründen das Rechnungslegungsrecht von den aktienrechtlichen Bestimmungen ab.² So entstand die eigenständige Vorlage zum neuen Rechnungslegungsrecht (Vorlage 2 von 08.011).

Das Parlament verabschiedete in der Schlussabstimmung vom 23. Dezember 2011 das neue Rechnungslegungsrecht; das Referendum wurde nicht ergriffen. Am 21. November 2012 hat der Bundesrat die entsprechenden Bestimmungen und die erforderlichen Ausführungsbestimmungen auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt.³

Das neue Rechnungslegungsrecht knüpft grundsätzlich nicht an die Rechtsform des Unternehmens, sondern an dessen wirtschaftliche Bedeutung an. Die allgemeinen Vorschriften des neuen Rechnungslegungsrechts entsprechen der Buchführung und Rechnungslegung eines gut geführten KMU. Weitergehende Bestimmungen gelten für Unternehmen, die der ordentlichen Revision unterliegen, und für Konzerne. Unter bestimmten Voraussetzungen muss im Interesse des Kapitalmarkts oder zum Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen ein Einzelabschluss oder eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt werden.⁴

II. Steuerrechtliche Analyse des neuen Rechnungslegungsrechts

Der Wille des Gesetzgebers war es, das bisherige Recht zu modernisieren und präzisieren. Die Steuerneutralität war sowohl dem Bundesrat⁵ als auch dem Parlament⁶ wichtig und konnte grundsätzlich eingehalten werden. Die Veranlagungspraxis wird durch das neue Rechnungslegungsrecht insbesondere bei folgenden Punkten tangiert:

¹ Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht), BBl 2008 1589 ff. (Geschäft 08.011).

² Vgl. Amtliches Bulletin des Ständerats vom 2009, S. 602.

³ AS 2012 S. 6679 sowie S. 6709.

⁴ Vgl. Medienmitteilung des Bundesrats vom 22. November 2012.

⁵ Botschaft 2007, S. 1626 und Amtliches Bulletin des Nationalrats von 2010, S. 1818 (Antwort von Bundesrätin Widmer-Schlumpf auf die Frage 10.5527 von Nationalrat Noser vom 6. Dezember 2010 „Keine Verschärfung der Steuerpraxis durch die Revision des Rechnungslegungsrechts“).

⁶ Amtliches Bulletin des Ständerats von 2009, S. 1187 (Kommissionssprecher Janiak) und Amtliches Bulletin des Nationalrats von 2010, S. 1363 (Kommissionssprecher Roux).

Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung

Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatzerlös von mindestens CHF 500'000 unterliegen der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss den Art. 957 ff. OR⁷. Darunter fallen neu auch Selbständigerwerbende, die einen freien Beruf ausüben.

Der für die Buchführungspflicht massgebende Umsatzerlös ergibt sich jeweils aufgrund des Vorjahres, wobei dieser um Skonti, Rabatte und Debitorenverluste vermindert wird.⁸ Dasselbe gilt für Stornierungen.

Fällt der Umsatzerlös in einzelnen Geschäftsjahren unter CHF 500'000, muss lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch geführt werden („Milchbüchlein-Rechnung“, Art. 957 Abs. 2 und 3 OR). Aus steuerrechtlicher Optik ist die kontinuierliche Besteuerung der Periodenergebnisse auch in diesen Fällen sicherzustellen.

In Bezug auf die Buchführungspflicht von juristischen Personen ändert sich nichts. Die Frage, ob schweizerische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen eine separate Jahresrechnung erstellen müssen, lässt sich aus dem OR nicht beantworten. Für den Vollzug der Art. 6 Abs. 2 und Art. 52 Abs. 2 DBG⁹ ist eine separate Jahresrechnung aber unabdingbar.

Der Abschluss nach anerkanntem Standard gemäss Art. 962 ff. nOR bildet nicht Grundlage für die steuerbare Gewinnermittlung.¹⁰

Bewertung nach Veräusserungswerten

Muss die Bewertung infolge Einstellung der Tätigkeit oder von Teilen davon in den nächsten zwölf Monaten auf Veräusserungswerte umgestellt werden (Art. 958a Abs. 2 OR), so ist diese Neubewertung aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips steuerwirksam. Handelsrechtswidrig unterlassene Neubewertungen sind im Rahmen einer steuerlichen Bilanzberichtigung zu korrigieren.

Zeitliche und sachliche Abgrenzung

Einzelunternehmen und Personengesellschaften können aufgrund der Milchbüchlein-Rechnung (Art. 957 Abs. 2 und 3 OR) auf die zeitliche Abgrenzung bis zu einem Umsatzerlös von CHF 500'000 verzichten. Deshalb betrifft Art. 958b Abs. 2 OR nur juristische Personen. Diese können neu bei einem Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen von bis zu CHF 100'000 oder Finanzerträgen von bis zu CHF 100'000 auf die zeitliche Abgrenzung verzichten. Massgebend für die Pflicht zur zeitlichen Abgrenzung ist das Überschreiten des Schwellenwertes entweder beim Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen oder bei den Finanzerträgen im Berichtsjahr.

Fremdwährung

Art. 958d Abs. 3 OR bildet die gesetzliche Grundlage für die Anwendung des Bundesgerichtsentscheids¹¹ zur steuerunwirksamen Behandlung der Differenzen aus der Umrechnung von der funktionalen Währung in die Darstellungswährung. An der bisherigen steuerlichen Praxis ändert sich nichts.

⁷ SR 220.

⁸ Amtliches Bulletin des Ständerats vom 2005, S. 624.

⁹ SR 642.11.

¹⁰ Art. 962 Abs. 1 und Art. 962a Abs. 1 Ziff. 2 gemäss Botschaft 2007 wurden vom Parlament ersatzlos gestrichen (s. Amtliches Bulletin des Nationalrats von 2010, S. 1905 ff., Antrag Kaufmann).

¹¹ BGE 136 II 88 ff.; vgl. auch die Analyse der SSK vom 15. Februar 2011 zu diesem Bundesgerichtsentscheid vom 1. Oktober 2009.

Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten

Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten dürfen aufgrund von Art. 959 Abs. 2 OR inskünftig nicht mehr aktiviert werden. Steuerlich bilden sie geschäftsmässig begründeten Aufwand. Die handelsrechtlich notwendige ausserordentliche Abschreibung bestehender aktivierter Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten im Zeitpunkt der Erstanwendung des neuen Rechnungslegungsrechts gilt steuerrechtlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand.

Umlauf- und Anlagevermögen

Art. 959 Abs. 3 OR regelt die Zuteilung von Aktiven zum Umlaufvermögen und Anlagevermögen neu. Entsprechende Auswirkungen sind bei der Bilanzierung von Liegenschaften oder Wertschriften zu erwarten. Diese Präzisierung des bisherigen Rechts verändert die steuerrechtliche Praxis zur steuerneutralen Ersatzbeschaffung und zum gewerbsmässigen Liegenschaftshandel nicht.

Eigene Aktien

Gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR sind die eigenen Kapitalanteile neu als Minusposten im Eigenkapital auszuweisen. Es handelt sich dabei ausschliesslich um eine Änderung der Darstellung, welche die steuerrechtliche Praxis nicht ändert.¹² Art. 659a Abs. 2 OR, der die Folgen des Erwerbs eigener Aktien regelt, wurde noch nicht an den neuen Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR angepasst. Dieses gesetzgeberische Versehen führt zu einem Widerspruch zwischen dem Aktien- und dem Rechnungslegungsrecht. Die neueren, spezielleren und sachgerechteren Bestimmungen des Rechnungslegungsrechts gehen jedoch denjenigen des geltenden Aktienrechts vor.

Sofern Kursverluste auf eigenen Kapitalanteilen handelsrechtlich verbucht wurden, gelten sie steuerrechtlich wie bisher als geschäftsmässig begründeter Aufwand. Allfällige Kursgewinne sind im Zeitpunkt der handelsrechtlichen Verbuchung steuerbar.

Einzelbewertung von Beteiligungen und Liegenschaften

Für Beteiligungen und Liegenschaften gilt neu die Einzelbewertung (Art. 960 Abs. 1 OR).

Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen

Abschreibungen können wie bisher steuerrechtlich nur im Zeitpunkt ihrer Verbuchung auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden.

Wertberichtigungen werden steuerlich wie bisher den Rückstellungen gleichgestellt. Wertberichtigungen und bisherige Abschreibungen auf Beteiligungen können nach Art. 62 Abs. 4 DBG in jeder Steuerperiode auf die geschäftsmässige Begründetheit hin überprüft werden.

Die gemäss Art. 960a Abs. 4 OR handelsrechtlich zulässigen, zusätzlichen Abschreibungen und Wertberichtigungen bilden mit Ausnahme der bereits bisher zulässigen Einmalabschreibungen¹³ aus steuerrechtlicher Sicht kein geschäftsmässig begründeter Aufwand nach Art. 58 ff. DBG.

Dasselbe gilt für die Bildung von Rückstellungen für das dauernde Gedeihen des Unternehmens gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR.

¹² Botschaft 2007, S. 1706.

¹³ Botschaft 2007, S. 1711.

Schwankungsreserven

Um Schwankungen im Kursverlauf Rechnung zu tragen, darf gemäss Art. 960*b* Abs. 2 OR eine Wertberichtigung zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, wenn Aktiven zum Börsenkurs oder zum beobachtbaren Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden.

Die Bildung der Schwankungsreserven gilt bei sämtlichen Unternehmen im Rahmen der üblichen Kursschwankungen als geschäftsmässig begründet.¹⁴

Aufwertungsreserven

Art. 670 OR, welcher die Aufwertung von Grundstücken oder Beteiligungen unter bestimmten Voraussetzungen zur Beseitigung einer Unterbilanz zulässt, gilt weiterhin. Er soll erst im Rahmen der laufenden Aktienrechtsrevision aufgehoben werden.¹⁵

Anhang und Geldflussrechnung

Der Anhang (Art. 959*c* und Art. 961*a* OR) und die Geldflussrechnung (Art. 961*b* OR) sind Bestandteile der Jahresrechnung (Art. 958 Abs. 2 und Art. 961 Ziff. 2 OR) und müssen zusammen mit der Steuererklärung eingereicht werden.

Aufbewahrung der Geschäftskorrespondenz

Der Hinweis auf die Geschäftskorrespondenz wurde vollständig aus der Geschäftsbücherverordnung¹⁶ gestrichen, da Art. 958*f* OR die Aufbewahrung nicht mehr generell vorschreibt. Die Unternehmen haben jedoch weiterhin denjenigen Teil der Geschäftskorrespondenz aufzubewahren, der einen teilweisen oder vollständigen Buchungsbeleg gemäss Art. 957*a* Abs. 3 OR darstellt. Jede Buchung muss belegt werden können (Art. 957*a* Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR). Die Geschäftskorrespondenz stellt einen Buchungsbeleg dar, sobald sie zum Nachweis der Begründung, Änderung oder Aufhebung buchungsrelevanter Rechte oder Pflichten des buchführungspflichtigen Unternehmens geeignet und notwendig ist. Das neue Rechnungslegungsrecht will die Unternehmen nur von der Aufbewahrung derjenigen Geschäftskorrespondenz befreien, die für die Buchführung und Rechnungslegung ohne Erkenntniswert ist.¹⁷

Solange ein Unternehmen noch nicht die Bestimmungen des neuen Rechnungslegungsrechts anwendet (Art. 2 der Übergangsbestimmungen), muss es die Geschäftskorrespondenz gemäss bisherigem Recht aufbewahren. Die Geschäftsbücherverordnung wurde nicht eigenständig, sondern im Hinblick auf das neue Rechnungslegungsrecht angepasst. Dies ergibt sich explizit aus dem Ingress, der auf den neuen Art. 958*f* OR verweist.

¹⁴ Botschaft 2007, S. 1713.

¹⁵ Botschaft 2007, S. 1658.

¹⁶ SR 221.431.

¹⁷ Vgl. den erläuternden Bericht vom 16. August 2012 zum Inkraftsetzen des Rechnungslegungsrechts und Erlass der neuen Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) zur Teilrevision der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV), S. 11.

An die Kantonalen
Wehrsteuerverwaltungen

Kreisschreiben Nr. 2

Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht Selbständigerwerbender

In unserem Kreisschreiben vom 12. Dezember 1977 (Nr.-10 der 19. Periode) haben wir die durch das Bundesgesetz vom 9. Juni 1977 über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung verfügten Aenderungen und Ergänzungen des Wehrsteuerbeschlusses erläutert. Das beiliegende Merkblatt, das in Zusammenarbeit mit dem Ausschuss der Konferenz staatlicher Steuerbeamter geschaffen wurde, enthält ergänzende Richtlinien zu der in Artikel 89 Absatz 3 WSTB neu statuierten Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht.

Im Merkblatt werden die an die Aufzeichnungspflicht zu stellenden Mindestanforderungen aufgezählt und Fragen der praktischen Durchführung behandelt. Ferner werden die für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens zulässigen Methoden umschrieben und es wird festgehalten, dass es - anderslautende kantonale Vorschriften vorbehalten - weiterhin statthaft ist, das Einkommen ausschliesslich aufgrund der Zahlungseingänge zu berechnen. In konsequenter Anwendung dieser Abrechnungsart sind jedoch auch Vorauszahlungen (Vorschüsse, An- und Teilzahlungen) zum Einkommen zu zählen. Zu beachten ist, dass Steuerpflichtige, die ausschliesslich nach Zahlungseingängen abrechnen und deshalb Bestandesveränderungen bei der Einkommensermittlung nicht berücksichtigen, gleichwohl verpflichtet sind, auf Jahresende vollständige Aufstellungen über Vermögenswerte wie Warenvorräte (Inventare), Kundenguthaben (Debitorenliste) usw. sowie über Schulden (z.B. Kreditoren) zu erstellen.

Im Zusammenhang mit der Aufzeichnungspflicht erfahren auch die für die Veranlagung von Freierwerbenden verwendeten Fragebogen (Formulare 17, 17a und 17b) eine Ueberarbeitung. Ihr Aufbau ist im Prinzip unverändert, jedoch sind neue Rubriken für Angaben über Art und Umfang der selbständigen Erwerbstätigkeit sowie für die Erfassung der Bestände bzw. deren Veränderungen geschaffen und eine Abschreibungstabelle eingefügt worden. Ferner wurde neu eine Wegleitung zu diesen Fragebogen verfasst (Formular 17c).

Der Hauptabteilungschef

Jung

Beilage:

Merkblatt betreffend Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht, welcher Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit unterstehen

Merkblatt

betreffend Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht, weicher Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit unterstehen

Artikel 89 Absatz 3, der durch das Bundesgesetz vom 9. Juni 1977 über Massnahmen gegen die Steuerhinterziehung in den Wehrsteuerbeschluss (ab 1983: Beschluss über die direkte Bundessteuer - BdBSt) eingefügt worden ist, statuiert für Steuerpflichtige, die eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, neu eine Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht. Die neuen Vorschriften sind seit dem 1. Januar 1978 in Kraft.

I. Aufbewahrungspflicht

1. Gemäss Artikel 89 Absatz 3 BdBSt haben die Selbständigerwerbenden die Pflicht, alle Urkunden und sonstigen Belege, die mit ihrer Berufsausübung in Zusammenhang stehen, während *10 Jahren* aufzubewahren. Der Kreis an Urkunden und Belegen, die aufbewahrt werden müssen, ist in Verbindung mit Artikel 89 Absatz 2 BdBSt weit gefasst. Es fallen darunter insbesondere Verträge aller Art, wichtige Korrespondenz, Einkaufsfakturen, Doppel der ausgestellten Rechnungen, Bankauszüge mit den entsprechenden Belegen, Postcheckbelege (einschliesslich Saldomeldungen), Quittungen aller Art, Kassastreifen usw.
2. Der Gesetzgeber hat mit dieser neuen Bestimmung die Pflicht der Selbständigerwerbenden, auf Verlangen den Fiskalbehörden alle Urkunden und Belege Vorzulegen, die für die Veranlagung von Bedeutung sein können, konsequenter- und notwendigerweise dahin ergänzt, dass die betreffenden Steuerpflichtigen durch Aufbewahren solcher Unterlagen allfälligen Auflagen der Veranlagungsbehörden während 10 Jahren ohne Schwierigkeiten nachkommen können.
3. Der Aufbewahrungspflicht nach Artikel 89 Absatz 3 BdBSt unterstehen alle selbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf die Höhe ihrer Roheinnahmen.

II. Aufzeichnungspflicht

1. Grundsätzliches

Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit und mit jährlichen Roheinnahmen von 100000 Franken und mehr sind nach Artikel 89 Absatz 3 BdBSt gehalten, ihre Einnahmen und Ausgaben, das Vermögen und die Schulden vollständig aufzuzeichnen. Diese Aufzeichnungspflicht besteht auch dann, wenn keine Buchführungspflicht im Sinne der obligationenrechtlichen Vorschriften (Art. 957 ff. OR) gegeben ist. Wer indessen ohnehin ordnungsgemäss Bücher führt (in Form einer einfachen oder doppelten Buchhaltung), erfüllt damit auch die Aufzeichnungspflicht nach Artikel 89 Absatz 3 BdBSt.

2. *Mindestanforderungen*

Die Aufzeichnungen können dann als ordnungsgemäss angesehen werden, wenn folgende Mindestanforderungen erfüllt werden:

- Die Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben müssen fortlaufend, lückenlos und wahrheitsgetreu entweder mit Tinte, Kugelschreiber oder Schreibmaschine täglich vorgenommen werden.
- Bei allen Einnahmen und Ausgaben sind ausser den entsprechenden Daten auch die Namen der Leistenden und der Empfänger und mindestens die Wohnorte anzugeben.
- Bei den Ausgaben ist immer auch zu vermerken, was bezahlt worden ist (z. B. Miete, Löhne, Art der angeschafften Objekte usw.).
- Die Inventare über die Warenvorräte müssen detaillierte Angaben über die Menge, die Werte (Anschaffungs- bzw. Marktpreise, falls diese niedriger sind) und Warenarten umfassen.
- Die Verzeichnisse der übrigen Vermögenswerte müssen ebenfalls die für eine zuverlässige Ueberprüfung notwendigen Einzelheiten enthalten; die Angabe von Globalbeträgen genügt nicht. So ist beispielsweise in der Aufstellung über die Debitoren jeder einzelne Schuldner mit Name und Adresse anzugeben; dazu gehören auch die Beträge der betreffenden Forderungen.

3. *Träger der verlangten Aufzeichnungen*

Die Wahl der Träger (Bücher), welche die verlangten Aufzeichnungen enthalten, ist dem Steuerpflichtigen grundsätzlich freigestellt. Es kann sich also um gebundene Bücher, Hefte oder lose Blätter handeln. Der Zahlungsverkehr wickelt sich regelmässig entweder über die Kasse, den Postcheck oder die Bank ab.

a) *Kassaverkehr*

Der Barverkehr ist in einem Kassabuch, wie unter Ziffer 2 vorstehend festgestellt, fortlaufend, lückenlos, wahrheitsgetreu und täglich festzuhalten. Das Kassabuch ist regelmässig, mindestens einmal wöchentlich, zu saldieren.

b) *Postcheckverkehr*

Beim Postcheckverkehr ist es nicht unbedingt notwendig, dass jede einzelne Einzahlung in ein besonderes Postcheckbuch (bzw. Heft) eingetragen wird. Es genügt unter Umständen, dass die Eingangsbelege täglich addiert werden (Z. B. auf einer schreibenden Additions-Maschine). Die Additionsstreifen und die dazu gehörenden Belege sind indessen geordnet aufzubewahren. Bei den zulasten des Postcheckkontos ausgeführten Zahlungen sind die Doppel der Zahlungs-Bordereaux zusammen mit den Belegen aufzubewahren. Anhand der regelmässig eintreffenden Saldomeldungen des Postcheckamtes ist die Richtigkeit des festgehaltenen Zahlungsverkehrs mindestens Mitte und Ende des betreffenden Monats zu kontrollieren.

c) *Bankverkehr*

Beim Bankverkehr können die detaillierten Bankauszüge, wenn diese zusammen mit den dazugehörenden Belegen geordnet aufbewahrt werden, an die Stelle eines daneben noch speziell geführten Bankkontos treten.

4. Methode der Ermittlung des für die Steuerberechnung massgebenden Einkommens

Nach der geltenden Rechtsprechung und Praxis können die Steuerpflichtigen das steuerbare Einkommen entweder aufgrund der Forderungen (Fakturen bzw. Honorarnoten) oder aufgrund der Zahlungseingänge ermitteln. Die neu statuierte Aufzeichnungspflicht ändert daran grundsätzlich nichts. Der einzelne Steuerpflichtige kann deshalb die eine oder andere Methode frei wählen. Die gewählte Abrechnungsart ist grundsätzlich beizubehalten. Im Einvernehmen mit der zuständigen Veranlagungsbehörde ist aber ein (einmaliger) Wechsel von der Abrechnung aufgrund der Zahlungseingänge zur Abrechnung aufgrund der Forderungen zulässig.

a) Ermittlung des Einkommens aufgrund der Forderungen

Bei dieser Methode sind alle Forderungen zum Einkommen zu rechnen, für die während des Geschäftsjahres Fakturen ausgestellt wurden, also auch die am Ende des Jahres noch ausstehenden Debitorenguthaben.

Vorauszahlungen müssen bei dieser Abrechnungsart nur zum Einkommen gerechnet werden, wenn dafür Fakturen ausgestellt worden sind.

Um bei dieser Methode zum richtigen Ergebnis zu kommen, ist es nicht unbedingt nötig, dass jede einzelne Faktur verbucht (z. B. in ein Fakturen- bzw. Debitorenbuch) eingetragen wird. Es kann auch vom vollständig erfassten Zahlungseingang ausgegangen werden; am Ende des Rechnungsjahres sind dann aber sämtliche noch ausstehenden Debitorenguthaben, bzw. in der Folge deren Veränderungen, auch zu berücksichtigen. Die Summe aus den Zahlungseingängen und den Debitorenguthaben (bzw. Unterschied zwischen Anfangs- und Endbestand) ergibt den periodengerechten Bruttoertrag, von dem bei der Einkommensberechnung auszugehen ist.

b) Abrechnung aufgrund der Zahlungseingänge

Bei dieser Methode sind grundsätzlich alle Zahlungseingänge im Zusammenhang mit den erbrachten Leistungen zum Einkommen zu rechnen. Konsequenterweise gehören dazu auch die Vorauszahlungen.

Bleiben in diesem Fall die am Ende des Jahres bestehenden Debitorenausstände bei der Einkommensermittlung unberücksichtigt, so bedingt dies bei dauernder Veränderung der Veranlagungsgrundlagen (z. B. bei Aufgabe der Erwerbstätigkeit) die steuerliche Erfassung der in jenem Zeitpunkt noch vorhandenen Ausstände.

5. Angefangene Arbeiten

Aus den Bestimmungen über die Aufzeichnungspflicht folgt, dass auch über die angefangenen Arbeiten am Ende des Rechnungsjahres ein Inventar aufzunehmen ist. Ausgenommen sind Dienstleistungen, wie sie Ärzte, Anwälte, Ingenieure und Angehörige ähnlicher Berufe erbringen. Ergeben sich indessen bei diesen Berufen erhebliche Abweichungen zwischen den in der Abrechnungsperiode verbuchten Berufsauslagen und den ausgestellten Fakturen bzw. den Zahlungseingängen, so können die Veranlagungsbehörden angefangene Arbeiten nach Massgabe des verbuchten Berufsaufwandes in Anwendung des Periodizitäts-Prinzipes im Sinne einer vernünftigen Rechnungsabgrenzung aufrechnen.

III. Verhältnis zwischen den für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer massgebenden gesetzlichen Bestimmungen

Bestehende kantonale Vorschriften bezüglich der Aufzeichnungspflicht, die weiter gehen als die Mindestanforderungen bei der direkten Bundessteuer, werden durch letztere nicht eingeschränkt. Für die Veranlagung gelten in diesem Falle deshalb immer die strengeren Anforderungen.

IV. Widerhandlung

Die Nichtbefolgung der Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht stellt eine Widerhandlung im Sinne von Artikel 131 Absatz 1 BdBSt dar.