

Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht

1. Allgemeines

Am 01.01.2013 ist das neue Rechnungslegungsrecht in Kraft getreten, welches die Buchführungspflicht nicht mehr an die Eintragungspflicht koppelt, sondern diesbezüglich eine rechtsformneutrale Regelung vorsieht. Das neue Rechnungslegungsrecht findet jedoch erstmals (zwingend) für das Geschäftsjahr 2015 Anwendung, weshalb im Folgenden auch die bisherige Regelung, die bis 2014 weiterhin Gültigkeit hat, wiedergegeben wird.

Natürliche Personen, die einer selbständigen (Haupt- oder Neben-)Erwerbstätigkeit nachgehen, sowie juristische Personen haben der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen der Bemessungsperiode beizulegen (§ 156 Abs. 2 StG und Art. 125 Abs. 2 DBG). Die Jahresrechnung besteht aus Bilanz, Erfolgsrechnung und allenfalls einem Anhang zur Jahresrechnung (für AG: siehe Art. 662 Abs 2 aOR).

Untersteht die steuerpflichtige (natürliche) Person nicht der Buchführungspflicht gemäss Artikel 957ff. aOR, so hat sie der Steuererklärung eine Aufstellung über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beizulegen.

2. Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht

2.1. Nach neuem Rechnungslegungsrecht

Die per 01.01.2013 geltende Regelung knüpft bei der Buchführungspflicht rechtsformneutral an die Grösse der Unternehmung an. Diese neuen Bestimmungen entfalten gestützt auf die entsprechende Übergangsbestimmung verbindliche Geltung jedoch erst ab Geschäftsjahr 2015.

Gemäss Artikel 957 Absatz 1 OR unterliegen der Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht neu folgende Unternehmungen:

- Einzelunternehmungen und Personengesellschaften, die einen Umsatzerlös von mindestens Fr. 500 000 im vorangegangenen Geschäftsjahr erzielt haben;
- juristische Personen (ausser Vereine und Stiftungen, die nicht im Handelsregister eingetragen werden müssen und Stiftungen, die von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind).

Für Einzelunternehmungen und Personengesellschaften, die den Umsatzschwellenwert von Fr. 500 000 nicht erreichen, gilt gestützt auf Artikel 957 Absatz 2 OR die Verpflichtung über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch zu führen (sog. „Milchbüchleinrechnung“). Diese reduzierte Buchführungspflicht muss aber den Anforderungen an die steuerrechtliche Aufzeichnungspflicht gemäss Artikel 125 Absatz 2 DBG entsprechen.

Damit dürften freiberufliche Selbständigerwerbende, die bislang in der Regel von der Buchführungspflicht befreit waren, bei Erreichen der Umsatzschwellenwerte neu, d.h. frühestens ab Geschäftsjahr 2015, zwingend der Buchführungs- und Rechnungs-

gungspflicht gemäss Artikel 957 Absatz 1 OR unterliegen. Für die in Artikel 957 Absatz 1 und 2 OR genannten Unternehmungen gelten die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung direkt oder sinngemäss (Art. 957 Abs. 3 OR).

2.2. Rechtslage bis 31.12.2012

2.2.1. Buchführungspflichtige Personen

Gemäss Artikel 957 Absatz 1 aOR knüpft die Buchführungspflicht an die Pflicht, sich ins Handelsregister einzutragen, an. Die Eintragungspflicht ergibt sich aufgrund der einschlägigen Bestimmungen der Handelsregisterverordnung (z.B. Einzelunternehmung Art. 36 Abs. 1 HRegV; Kollektiv- und Kommanditgesellschaft Art. 40ff. HRegV).

Die Anforderung an die Buchführung richtet sich nach den Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung (z.B. Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung). Es entspricht anerkannten Grundsätzen, dass eine Buchhaltung gemäss Artikel 957ff. aOR aus einem Journal, einem Hauptbuch und den notwendigen Hilfsbüchern besteht (siehe auch Artikel 1 Absatz 1 Geschäftsbücherverordnung).

Juristische Personen sind grundsätzlich buchführungspflichtig, da der Handelsregistereintrag konstituierendes Element ist.

2.2.2. Nicht buchführungspflichtige Personen

Nicht buchführungspflichtige Personen können ebenfalls eine handelsrechtskonforme Jahresrechnung einreichen, insbesondere, wenn sie sich gemäss Artikel 36 Absatz 4 aHReGV freiwillig ins Handelsregister eintragen lassen.

Ansonsten haben sie entsprechende Aufstellungen beizubringen, die Aufschluss geben über Aktiven, Passiven, Aufwendungen und Erträge sowie Privatentnahmen und -einlagen. Aufstellungen sind chronologisch fortlaufend geführte Aufschriebe über Geschäftsvorfälle, welche zeitnah, d.h. zeitlich unmittelbar nach ihrer Verwirklichung, und damit aktuell festgehalten werden (BGE 2C_664/2012; Zweifel, Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, 90).

3. Verletzung der Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht

Steuerpflichtige Personen, die ihrer Steuererklärung keine Jahresrechnung oder Aufzeichnung beilegen, sind entsprechend aufzufordern, diese nachzuliefern. Kommen sie dieser Aufforderung nicht nach, kann die Veranlagungsbehörde zu einer Ermessensveranlagung schreiten. Formelle Voraussetzung dafür ist aber, dass vorgängig eine Ermessensveranlagung als Säumnisfolge angedroht worden ist mit explizitem Verweis auf die Rechtsfolge, dass eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann. Eine schuldhaft unterlassene Mitwirkungspflicht mündet in eine Busse gemäss § 207 StG bzw. Artikel 174 DBG.

Gefälschte, verfälschte und inhaltlich unwahre Jahresrechnungen können zu einer Strafanzeige führen, da der Straftatbestand des Steuerbetrugs gemäss Artikel 186 DBG und § 215 Absatz 1 StG erfüllt ist (siehe auch StP 215 Nr.1).

4. Kassabuch

4.1. Allgemeines

Die folgenden Ausführungen beziehen sich auf Selbständigerwerbende und juristische Personen, die einen intensiven Bargeldverkehr aufweisen. Um die Vollständigkeit der verbuchten Umsätze überprüfen zu können, ist ein beweistaugliches Kassabuch in solchen Fällen unabdingbar. Dieselben Anforderungen gelten auch für aufzeichnungspflichtige Selbständigerwerbende.

Bei bargeldintensiven Betrieben kommt der Buchhaltung nur dann Beweiskraft zu, wenn ein vollständiges und nachgeführtes Kassabuch sowie vollständige Belege vorliegen, die eine Nachkontrolle gewährleisten (siehe auch Schade, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri 2015, N 17 zu § 181).

4.2. Anforderungen an ein beweistaugliches Kassabuch

An die Führung von aussage- und beweiskräftigen Kassabüchern hat die Rechtsprechung hohe Anforderungen gestellt (BGE 2A.657/2005):

- Fortlaufende, lückenlose und zeitnahe Aufzeichnungen über Bareinnahmen- und Barausgaben;
- Buchungsbelege für sämtliche Buchungen;
- Aufzeichnungen über Kassenstürze (in bargeldintensiven Betrieben ist täglich zu saldieren).

Ein nachträglich erstelltes Kassabuch erfüllt die Anforderung an eine zeitnahe Aufzeichnung nicht mehr, sodass es in der Regel ausser Recht verwiesen werden muss.

4.3. Folgen einer mangelhaften Kassabuchführung

Erweist sich ein Kassabuch als nicht ordnungsgemäss geführt und muss dessen Aussagekraft stark bezweifelt werden, kann bei **bargeldintensiven** Betrieben die **ganze** Buchhaltung zurückgewiesen werden. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bzw. der steuerbare Gewinn müssen dann aufgrund einer Ermessensveranlagung festgesetzt werden.