

Fachempfehlung 07 Steuererträge

Empfehlung

- 1 **Steuererträge werden mindestens nach dem Steuer-Soll-Prinzip abgegrenzt. Wenn möglich sind sie nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip abzugrenzen.**

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

- 2 Die zeitlichen Abgrenzungen sind für eine ordnungsgemässe Rechnungslegung bei allen Steuern vorzunehmen.
- 3 Die Schlüsselfrage bei jeder einzelnen Steuer- und Abgabenart ist, inwieweit die Informationen über die definitive Höhe der einzelnen Steuerforderung in der Steuerperiode zeitgerecht verfügbar sind, damit die Bilanzierung (und Bewertung) inkl. Abgrenzung entsprechend den Anforderungen IPSAS-Normen vorgenommen werden kann. Grundsätzlich ist zwischen drei heute angewandten Methoden zu unterscheiden:
 - *Kassen-Prinzip*: Die Steuererträge werden verbucht, wenn das Geld vereinnahmt wird. Somit sind Ende Jahr alle Steuererträge verbucht, welche effektiv eingegangen sind. Folglich werden nicht diejenigen Steuererträge verbucht, welche für das betreffende Jahr geschuldet sind, und es werden keine Steuerschätzungen zur Abgrenzung vorgenommen. Damit entspricht das Kassen-Prinzip nicht dem Ansatz der periodengerechten Verbuchung.
 - *Steuer-Soll-Prinzip*: Das Steuer-Soll-Prinzip stellt das Verbuchungsprinzip gemäss HRM1 dar. Dabei werden im Gegensatz zum Kassen-Prinzip die Steuererträge nicht zum Zeitpunkt der Zahlung, sondern bei der Rechnungsstellung verbucht. Das heisst, dass Ende Jahr alle Steuerguthaben für das betreffende Jahr verbucht sind (1012 Steuerforderungen), für die Rechnungen ausgestellt wurden; diese müssen allerdings noch nicht bezahlt sein. Im Falle von Überzahlungen ist der Debitor des entsprechenden Steuerpflichtigen im Umfang der Differenz zwischen der Steuerforderung und dem eingegangenen Betrag negativ. Für diese Steuerpflichtigen ist per 31. Dezember eine Umbuchung auf das Konto Steuern (2002) als laufende Verbindlichkeit vorzunehmen. Diese Umbuchung kann alternativ auch summarisch erfolgen. Damit entspricht auch das Steuer-Soll-Prinzip nicht vollumfänglich dem Ansatz der periodengerechten Verbuchung, da keine Schätzungen zur Differenz der definitiv geschuldeten Steuern getätigt werden. Die Verbuchung nach dem Steuer-Soll-Prinzip wird in Tabelle 07-1 dargestellt.
 - *Steuerabgrenzungs-Prinzip*: Werden die Steuererträge nach dem Steuerabgrenzungsprinzip verbucht, kann der Grundsatz der Periodengerechtigkeit besser eingehalten werden (siehe

Fachempfehlung 02). Die ausgestellten Steuerrechnungen Ende Jahr sind häufig erst provisorisch. Es besteht eine Differenz zwischen den auf der Grundlage des Vorjahres berechneten provisorischen Steuerrechnungen und den Steuererträgen, die erst zu einem späteren Zeitpunkt mittels der definitiven Steuerrechnung für das betreffende Jahr in Rechnung gestellt werden.

Beim Steuerabgrenzungs-Prinzip werden Ende Jahr jene Steuererträge verbucht, welche für das betreffende Jahr geschuldet wären. Da zu diesem Zeitpunkt noch keine gesicherten Angaben verfügbar sind, ist man auf Hochrechnungen bzw. Schätzungen angewiesen. Beim Steuerabgrenzungs-Prinzip besteht zwar eine gewisse Ungenauigkeit bezüglich der auf das betreffende Jahr fallenden Steuererträge, diese werden jedoch aufgrund der Annäherung mittels Hochrechnung so gut als möglich abgegrenzt. Damit entspricht dieses Prinzip dem Ansatz der periodengerechten Verbuchung. Übersteigt der geschätzte Steuerertrag pro Steuerart die insgesamt für das betreffende Steuerjahr in Rechnung gestellten Beträge gemäss Steuer-Soll-Prinzip, so ist die Differenz auf dem Konto Aktive Rechnungsabgrenzung Steuern (1042) zu verbuchen. Sind die in Rechnung gestellten Beträge höher als der geschätzte Ertrag, so ist die Differenz auf dem Konto Passive Rechnungsabgrenzung Steuern (2042) zu erfassen. Somit können sich Steuerabgrenzungen positiv oder negativ auf den Fiskalertrag auswirken. Die Verbuchung nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip wird in Tabelle 07-2 dargestellt.

- 4 Die nach dem Steuer-Soll-Prinzip verbuchten Forderungen und laufenden Verbindlichkeiten sind nicht mit den nach dem Steuerabgrenzungsprinzip erfassten Rechnungsabgrenzungen verrechenbar. Im ersten Fall handelt es sich um bereits ausgestellte Steuerrechnungen an einzelne Steuerpflichtige, während im zweiten Fall die Steuerabgrenzung über alle Steuerpflichtigen ohne Auswirkung auf die Steuerforderungen erfolgt. Ebenfalls nicht verrechenbar sind die Rechnungsabgrenzungen unterschiedlicher Steuerarten untereinander.
- 5 Idealerweise und gemäss dem Prinzip der Periodenabgrenzung sollten die Steuererträge nach dem Steuerabgrenzungs-Prinzip nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen stetig und frei von finanzpolitischen Überlegungen abgegrenzt werden. So wäre das Kriterium der periodengerechten Verbuchung am besten erfüllt. Als Mindeststandard wird die Verbuchung und Abgrenzung der Steuererträge nach dem Steuer-Soll-Prinzip (wie im HRM1) festgelegt.
- 6 Wird vom Steuer-Soll-Prinzip auf das Steuerabgrenzungs-Prinzip gewechselt, ist der sich daraus ergebende Mehrertrag in die Neubewertungsreserve einzubuchen.

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 07-1 Steuer-Soll-Prinzip

<p>Beim Steuer-Soll-Prinzip werden keine Steuerabgrenzungen vorgenommen. Entsprechend sind nur die Steuerguthaben gemäss den versandten Rechnungen sowie die Ende Jahr bereits erfolgten Zahlungseingänge zu verbuchen. Überzahlungen werden global¹unter den laufenden Verbindlichkeiten verbucht.</p>			
Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Im Jahr n versandte Steuerrechnungen betreffend die für das Jahr n geschuldeten Steuern	Steuerforderungen (1012)	Fiskalertrag (40XX)	300
Fall 1 (keine globale Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 300			
Bezahlung der Steuerrechnungen	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	300
Fall 2 (globale Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 320			
Bezahlung der Steuerrechnungen	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	320
Umbuchung globale Überzahlung	Steuerforderungen (1012)	Steuern (2002)	20

Tabelle 07-2 Steuerabgrenzungs-Prinzip

<p>Beim Steuerabgrenzungs-Prinzip dienen die Konti 1042 und 2042 zur Verbuchung der Steuerabgrenzungen. Steuerabgrenzungen erfolgen nicht auf Ebene der einzelnen, sondern global über alle Steuerpflichtigen. Im Folgenden sind die Buchungssätze für verschiedene Fälle aufgeführt, welche sich im Hinblick auf die globalen Schätzungen betreffend den gesamten Steuerertrag und die gesamten Zahlungseingänge von Steuerpflichtigen unterscheiden. In jedem Fall beläuft sich die gesamten im Laufe des Jahres versandten provisorischen Steuerrechnungen auf 300. Die endgültigen Steuerrechnungen mit dem endgültigen Betrag wurden definitionsgemäss nicht beim Abschluss versandt: Sie werden versandt, wenn die Steuerabrechnungen erstellt werden, d. h. im Laufe des Jahres n+1 oder sogar noch später.</p>			
Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Im Jahr n versandte Steuerrechnung betreffend die für das Jahr n geschuldeten Steuern	Steuerforderungen (1012)	Fiskalertrag (40XX)	300

¹ Überzahlungen sind entweder Vorauszahlungen der Steuerpflichtigen für die nächste Steuerperiode oder Zahlungen der Steuerpflichtigen, die die ihnen in Rechnung gestellten Beträge übersteigen. Es handelt sich also um Beträge zugunsten der Steuerpflichtigen.

<p>Fall 1 (keine Rechnungsabgrenzung, keine globale Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 300 Mutmasslicher Steuerertrag = 300 Global bezahlen die Steuerpflichtigen einen Betrag, der den provisorischen Steuerrechnungen entspricht. Und die beim Abschluss vorgenommene globale Schätzung der insgesamt geschuldeten Steuern entspricht dem Gesamtbetrag der provisorischen Steuerrechnungen.</p>			
Bezahlung der Steuerrechnung	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	300
<p>Fall 2 (keine Rechnungsabgrenzung, mit globaler Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 320 Mutmasslicher Steuerertrag = 300 Die Steuerpflichtigen zahlen global 20 mehr als der Gesamtbetrag der provisorischen Steuerrechnungen. Und die beim Abschluss vorgenommene Schätzung der insgesamt geschuldeten Steuern entspricht dem Betrag der provisorischen Steuerrechnungen.</p>			
Bezahlung der Steuerrechnung	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	320
Umbuchung globale Überzahlung	Steuerforderungen (1012)	Steuern (2002)	20
<p>Fall 3 (aktive Rechnungsabgrenzung, keine globale Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 300 Mutmasslicher Steuerertrag = 400 Global bezahlen die Steuerpflichtigen einen Betrag, der den provisorischen Steuerrechnungen entspricht. Und die beim Abschluss vorgenommene globale Schätzung der insgesamt geschuldeten Steuern ist 100 höher als der Gesamtbetrag der provisorischen Steuerrechnungen.</p>			
Bezahlung der Steuerrechnungen	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	300
Für das Jahr n voraussichtlich geschuldete Steuern, für welche Ende Jahr n noch keine Schlussabrechnung versandt wurde	Aktive Rechnungsabgrenzung Steuern (1042)	Fiskalertrag (40XX)	100
<p>Fall 4 (passive Rechnungsabgrenzung, keine globale Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 300 Mutmasslicher Steuerertrag = 200 Global bezahlen die Steuerpflichtigen einen Betrag, der den provisorischen Steuerrechnungen entspricht. Und die beim Abschluss vorgenommene globale Schätzung der insgesamt geschuldeten Steuern ist 100 höher als der Gesamtbetrag der provisorischen Steuerrechnungen.</p>			
Bezahlung der Steuerrechnungen	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	300
Für das Jahr n voraussichtlich geschuldete Steuern, für welche Ende Jahr n noch keine Schlussabrechnung versandt wurde.	Fiskalertrag (40XX)	Passive Rechnungsabgrenzung Steuern (2042)	100

<p>Fall 5 (aktive Rechnungsabgrenzung, mit globaler Überzahlung): Zahlung der Steuerpflichtigen = 320 Mutmasslicher Steuerertrag = 400 Die Steuerpflichtigen zahlen global 20 mehr als der Gesamtbetrag der provisorischen Steuerrechnungen. Und die beim Abschluss vorgenommene Schätzung der insgesamt geschuldeten Steuern ist global 100 höher als der Betrag der provisorischen Steuerrechnungen.</p>			
Bezahlung der Steuerrechnungen	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (100x)	Steuerforderungen (1012)	320
Umbuchung Überzahlung im Vergleich zur provisorischen Steuerrechnung	Steuerforderungen (1012)	Steuern (2002)	20
Für das Jahr n voraussichtlich geschuldete Steuern, für welche Ende Jahr n noch keine Schlussabrechnungen versandt wurden.	Aktive Rechnungsabgrenzung Steuern (1042)	Fiskalertrag (40XX)	100

