



Kanton Zürich

Merkblatt zu Hilfsblatt A

Einkommen und Aufzeichnungspflicht Selbständigerwerbender

A. Grundlagen

Steuerpflichtige, die eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, haben in jedem Kalenderjahr sowie am Ende der Steuerpflicht einen Geschäftsabschluss zu erstellen. Kein Geschäftsabschluss ist zu erstellen, wenn die Erwerbstätigkeit erst im letzten Quartal des Kalenderjahres aufgenommen worden ist (§ 50 Abs. 3 StG). Der Steuererklärung beizulegen sind die unterzeichneten Jahresrechnungen (Erfolgsrechnungen und Bilanzen) oder, wenn nach dem Obligationenrecht keine Pflicht zur Führung von Geschäftsbüchern besteht, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen (§ 134 Abs. 2 StG). Darüber hinaus ist mit der Steuererklärung das Hilfsblatt A einzureichen, das einen Bestandteil der Steuererklärung bildet. Für Selbständigerwerbende der Land- und Forstwirtschaft bestehen anstelle des Hilfsblattes A besondere Hilfsblätter bzw. Fragebogen.

Die Steuerpflichtigen unterliegen ferner einer allgemeinen und umfassenden Auskunftspflicht (§ 135 Abs. 2 StG). Danach sind sie zur umfassenden Mitwirkung im Einschätzungsverfahren verpflichtet. Die Steuerbehörden dürfen alle für die Sachverhaltsabklärung geeigneten und notwendigen Auskünfte und Unterlagen verlangen.

Im Übrigen haben Steuerpflichtige, die eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, nach § 135 Abs. 3 StG alle Urkunden und sonstigen Belege, die mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehen, während zehn Jahren aufzubewahren. Die Belege sind systematisch zu ordnen. Die Buchungsvorfälle müssen jederzeit und ohne wesentlichen Aufwand einzeln vom Beleg bis zur Abschlussbuchung beziehungsweise bis zur Steuererklärung und umgekehrt überprüft werden können. Die geschäftsmässige Begründetheit muss aus den Belegen ersichtlich sein.

B. Nach Obligationenrecht zur Buchführung verpflichtete Steuerpflichtige

Wer obligationenrechtlich zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet ist, ist es auch steuerrechtlich. In diesem Falle entspricht die steuergesetzliche Aufzeichnungspflicht der obligationenrechtlichen Buchführungspflicht. Die Nichtbeachtung der obligationenrechtlichen Buchführungsvorschriften stellt daher zugleich eine Verletzung der steuergesetzlichen Verfahrenspflichten dar.

Wer verpflichtet ist, seine Firma in das Handelsregister eintragen zu lassen, ist gehalten, diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang seines Geschäftes nötig sind, um die Vermögenslage des Geschäftes und die mit dem Geschäftsbetriebe zusammenhängenden Schuld- und Forderungsverhältnisse sowie die Betriebsergebnisse der einzelnen Geschäftsjahre festzustellen (Art. 957 OR). Eintragungspflichtig sind dabei insbesondere natürliche Personen, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben und einen Jahresumsatz von mindestens CHF 100'000 erzielen (vgl. Art. 36 HRegV in der ab 1.1.2008 gültigen Fassung).

C. Nach Obligationenrecht nicht zur Buchführung verpflichtete Steuerpflichtige

Selbständigerwerbende, die nach dem Obligationenrecht nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, haben ihren Steuererklärungen Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beizulegen (§ 134 Abs. 2 StG). Auch diese Steuerpflichtigen trifft daher eine Aufzeichnungspflicht, da sie andernfalls nicht in der Lage wären, der Steuererklärung die erwähnten Aufstellungen beizulegen.

I. Allgemeines

Die Anforderungen an diese Aufzeichnungspflicht richten sich nach der Art und dem Umfang der selbständigen Erwerbstätigkeit. Es sind jedenfalls jene Aufzeichnungen vorzunehmen, die zunächst eine korrekte Deklaration des Einkommens aus der selbständigen Erwerbstätigkeit und des Geschäftsvermögens ermöglichen und sodann die allseitige Überprüfung der Deklaration durch die Steuerbehörden erlauben. Die Anforderungen an die steuergesetzliche Aufzeichnungspflicht werden in den nachstehenden Richtlinien näher umschrieben.

Wer im Übrigen nach den Regeln der kaufmännischen Buchführung ordnungsmässige Geschäftsbücher führt, obwohl er nach Obligationenrecht dazu nicht verpflichtet ist, erfüllt ohne Weiteres auch die Anforderungen an die steuergesetzliche Aufzeichnungspflicht.

II. Richtlinien zu den Anforderungen an die steuergesetzliche Aufzeichnungspflicht

1. Methoden zur Ermittlung des Einkommens

Nichtbuchführungspflichtige Selbständigerwerbende können entweder nach der Ist-Methode oder nach der Soll-Methode abrechnen. Nach der Ist-Methode sind die Einnahmen im Zeitpunkt des Zahlungseingangs der Rechnung gutzuschreiben und die Ausgaben konsequenterweise erst im Zeitpunkt der Zahlung zu belasten. Werden Kreditoren, Rückstellungen oder passive Rechnungsabgrenzungsposten ausgewiesen, so sind auch die Einnahmen nach der Soll-Methode abzugrenzen und mindestens die ausstehenden Fakturen vollständig zu erfassen. Die Einnahmen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bestehen dann aus den tatsächlichen Zahlungseingängen und den Debitorenveränderungen in der Rechnungsperiode.

Die einmal gewählte Abrechnungsmethode ist grundsätzlich beizubehalten. Ein nicht steuerlich motivierter Wechsel der Methode ist zulässig, falls sichergestellt ist, dass keine Komponente des Berufseinkommens der Besteuerung entzogen wird.

2. Anforderungen an die Aufzeichnungen im Allgemeinen

Die Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben müssen fortlaufend, lückenlos und wahrheitsgetreu entweder mit Tinte, Kugelschreiber, Computerausdruck o. Ä. vorgenommen werden.

Bei allen Einnahmen und Ausgaben sind ausser den entsprechenden Daten in der Regel auch die Namen und Wohnorte der Leistenden und der Empfänger anzugeben. Ausnahmen ergeben sich insbesondere, wenn die Namen und Wohnorte naturgemäss nicht bekannt sind (z. B. Detailhandel).

Bei den Ausgaben ist immer auch zu vermerken, was bezahlt worden ist (z. B. Miete, Löhne, Art der angeschafften Objekte usw.).

3. Anforderungen im Einzelnen

a) Barverkehr

Bei Betrieben mit Bargeldverkehr sind die Bareinnahmen und -ausgaben in einem Kassabuch, wie unter Abschnitt II Ziff. 2 vorstehend festgestellt, fortlaufend, lückenlos, wahrheitsgetreu und täglich festzuhalten. Dabei ist der Einbezug von sogenannten Vorjournalen oder Vorbüchern, wie z. B. Registrierkassenstreifen, statthaft. Die Aufzeichnungen in solchen Hilfsbüchern sind jedoch zeitnah ins Kassabuch zu übertragen. Das Kassabuch ist regelmässig – je nach der Intensität des Bargeldverkehrs – täglich, wöchentlich oder monatlich zu saldieren und mit dem tatsächlichen Bargeldbestand zu vergleichen. Allfällige Differenzen sind sofort zu buchen.

b) Postkontoverkehr

Beim Postkontoverkehr können die detaillierten Postkontoauszüge, Gutschrift- und Lastschriftanzeigen, wenn diese zusammen mit den dazugehörigen Belegen geordnet aufbewahrt werden, an die Stelle eines daneben noch speziell geführten Hilfsbuches treten.

c) Bankverkehr

Beim Bankverkehr können die detaillierten Bankauszüge, wenn diese zusammen mit den dazugehörigen Belegen geordnet aufbewahrt werden, an die Stelle eines daneben noch speziell geführten Hilfsbuches treten. Gutschrift- und Lastschriftanzeigen werden nur dann benötigt, wenn die Leistenden und Empfänger nicht einzeln aus dem Bankauszug hervorgehen.

d) Warenvorräte

Über vorhandene Warenvorräte ist mindestens einmal pro Geschäftsjahr – auf den Zeitpunkt des Jahresabschlusses – anhand der tatsächlichen Bestände ein detailliertes Inventar aufzunehmen.

e) Angefangene Arbeiten

Nichtbuchführungspflichtige Selbständigerwerbende, die nach der Soll-Methode abrechnen, haben die angefangenen Arbeiten grundsätzlich auch zu berücksichtigen.

Bei Anwendung der Ist-Methode sind Teilzahlungen als Einnahmen zu erfassen. Besteht zwischen den in der Rechnungsperiode belasteten Ausgaben und den gutgeschriebenen Fakturen bzw. Zahlungseingängen ein Missverhältnis, so dass der Rechnungssaldo in keiner Weise dem tatsächlich erzielten Einkommen im Geschäftsjahr entspricht, ist in allen Fällen eine sachgemässe Rechnungsabgrenzung vorzunehmen (Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung betreffend Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflicht, welcher Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit unterstehen; Zürcher Steuerbuch Teil II Nr. 68/011, Ziffer II/5).

f) Debitoren

Findet die Soll-Methode Anwendung, sind die fakturierten sowie die bereits abgeschlossenen, aber erst später mit Verzögerung fakturierten Arbeiten auf den Zeitpunkt des Jahresabschlusses in einer Aufstellung detailliert, unter Angabe des Schuldners und des Betrags der Forderung, zu erfassen.

g) Übriges Geschäftsvermögen

Die übrigen Bestandteile des Geschäftsvermögens sind einzeln festzuhalten. Veränderungen im Bestand sowie Abschreibungen sind einzeln aufzuzeichnen.

h) Privatentnahmen und Privateinlagen

Privatentnahmen und Privateinlagen sind unverzüglich aufzuzeichnen. Ausgenommen sind Naturalbezüge, die nach der Weisung der Finanzdirektion über die Bewertung von Naturalleistungen bei selbständiger Erwerbstätigkeit (Zürcher Steuerbuch Teil I Nr. 12/402) besteuert werden.

i) Landwirte

Die Selbständigerwerbenden der Land- und Forstwirtschaft sind bezüglich der Aufzeichnungspflicht den übrigen Selbständigerwerbenden gleichgestellt. Die Erläuterungen in diesem Merkblatt gelten für sie sinngemäss. Branchenspezifische Besonderheiten ergeben sich aus dem Merkblatt des Kantonalen Steueramtes Zürich betreffend Neuerungen für die Landwirtschaft aufgrund des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 23. Dezember 1992 (Zürcher Steuerbuch Teil II Nr. 62/403).

D. Zum Hilfsblatt A

I. Geschäftsjahr und Kalenderjahr

Ein Geschäftsjahr hat in der Regel 12 Monate zu umfassen. Ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr ist nur zulässig für Selbständigerwerbende mit kaufmännischer Buchhaltung. In diesem Fall sind die Einkünfte des oder der im Laufe des Kalenderjahres abgeschlossenen Geschäftsjahre zu deklarieren.

Bei Geschäftsperioden, die mehr oder weniger als 12 Monate umfassen, gilt Folgendes:

- Bei ganzjähriger Steuerpflicht sind die Ergebnisse der in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlüsse ohne Umrechnung auf 12 Monate zu deklarieren. Für die Satzbestimmung ist ebenfalls keine Umrechnung vorzunehmen.
- Bei unterjähriger Steuerpflicht und unterjähriger Geschäftsperiode sind die Ergebnisse der in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlüsse ohne Umrechnung auf 360 Tage zu deklarieren. Für die Satzbestimmung sind nur die ordentlichen Gewinne auf 12 Monate umzurechnen. Die Umrechnung erfolgt aufgrund der Dauer der Steuerpflicht. Uebersteigt jedoch die Dauer der unterjährigen Geschäftsperiode jene der unterjährigen Steuerpflicht, sind die ordentlichen Gewinne für die Satzbestimmung nur aufgrund der Dauer des Geschäftsjahres auf 12 Monate umzurechnen. Der ausserordentliche Erfolg (wie Kapital- und Aufwertungsgewinne, Bildung und Auflösung von Rückstellungen usw.) ist auch für die Satzbestimmung nie umzurechnen.

II. Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit

Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, andere Einkünfte und Aufwendungen, welche verbucht sind und nicht die selbständige Erwerbstätigkeit betreffen (z.B. Verwaltungsratshonorare, Erwerbsausfallentschädigungen für Militärdienst des Steuerpflichtigen, Schuldzinsen und Unterhaltskosten für private Liegenschaften), sind im Hilfsblatt A aus dem

Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auszuscheiden und unter den betreffenden Ziffern der Steuererklärung zu deklarieren.

III. Naturalleistungen

Nichtverbuchte Naturalbezüge sind im Hilfsblatt A für Selbständigerwerbende mit kaufmännischer Buchhaltung unter Ziffer 2.5 (im Hilfsblatt A für Selbständigerwerbende ohne kaufmännische Buchhaltung unter Ziffer 3.2) zu deklarieren. Für die Bewertung von Naturalleistungen sind die Weisungen der Finanzdirektion, die im Zürcher Steuerbuch veröffentlicht sind, zu beachten. Diese Weisungen können auch beim Gemeindesteueramt bezogen werden.

IV. Abschreibungen und Rückstellungen

Für Abschreibungen sowie für Wertberichtigungen auf dem Waren- oder Fabrikationskonto sind die entsprechenden Rubriken im Hilfsblatt A (Selbständigerwerbende mit kaufmännischer Buchhaltung Ziffern 5 und 6, Selbständigerwerbende ohne kaufmännische Buchhaltung Ziffern 1 und 2) auszufüllen. Weitere Rückstellungen und Abschreibungen sind auf dem besonderen Formular 322 «Aufstellung über Abschreibungen» bzw. «Aufstellung über Rückstellungen/Wertberichtigungen» aufzuführen.

V. Erträge von Wertschriften und Guthaben

Erträge von Wertschriften und Guthaben im Geschäftsvermögen sind grundsätzlich brutto zu verbuchen und in Ziffer 1.2 des Hilfsblattes A vom Reingewinn abzuziehen. Sie sind mit einem «G» bezeichnet im Wertschriftenverzeichnis aufzuführen und schliesslich in Ziffer 4 der Steuererklärung zu übertragen. Wenn das Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr abgeschlossen worden ist, sind im Wertschriftenverzeichnis trotzdem die im Kalenderjahr fällig gewordenen Kapitalerträge des Geschäftsvermögens zu deklarieren. Im Hilfsblatt A dürfen aber nicht diese Beträge, sondern nur die im betreffenden Geschäftsjahr verbuchten Kapitalerträge abgezogen werden.

VI. Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanz).

Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung sowie aus Ueberführung in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten sind gemäss § 18 Abs. 2 StG und Art. 18 Abs. 2 DBG unabhängig von der Frage der Buchführungspflicht als Einkommen steuerbar. Im Gegensatz zur direkten Bundessteuer sind bei der Staatssteuer Gewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nur in dem Umfang als Einkommen steuerbar, als Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen, einschliesslich Baukreditzinsen, den Einkommenssteuerwert übersteigen (§ 18 Abs. 5 StG).

VII. Verrechnung von Vorjahresverlusten

Gemäss § 29 StG und Art. 211 DBG können Verluste aus den der Steuerperiode vorangegangenen sieben Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Bei Verlusten aus mehreren Vorperioden sind vorweg diejenigen zu verrechnen, die aus den frühesten Geschäftsjahren stammen.

E. Folgen der Nichterfüllung der steuergesetzlichen Aufzeichnungspflicht

Buchführungspflichtige Selbständigerwerbende, die mit der Steuererklärung keinen Geschäftsabschluss einreichen oder nicht in der Lage sind, auf Verlangen der Steuerbehörden eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung vorzulegen, verletzen ihre steuerrechtlichen Verfahrenspflichten. Gleiches gilt für nichtbuchführungspflichtige Selbständigerwerbende, die ihren Steuererklärungen die in § 134 Abs. 2 StG erwähnten Aufstellungen nicht beilegen oder auf Verlangen der Steuerbehörden keine Aufzeichnungen vorlegen können, die den vorstehenden Richtlinien entsprechen. Kann daher das tatsächliche Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nicht ermittelt werden, so ist dieses nach erfolglosem Mahnverfahren nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinne von § 139 Abs. 2 StG zu schätzen.

Im Übrigen kann die Verletzung von Verfahrenspflichten nach § 234 StG geahndet werden.