

SCHWEIZER RECHNUNGSLEGUNG DAS NEUE HWP "BUCHFÜHRUNG UND RECHNUNGSLEGUNG"

René Krügel
25. Oktober 2023

EXPERTsuisse Zentralschweiz

REFERENT



RENÉ KRÜGEL

Mitglied Kommission für Rechnungslegung
EXPERTsuisse

Leiter Themenzentrum Rechnungslegung BDO AG

Mitglied Regionaldirektion BDO Zentralschweiz
Dipl. WP, Partner

Direktwahl: +41 41 368 13 21
rene.kruegel@bdo.ch
BDO AG, Luzern



AGENDA

1. Einleitung
2. Übersicht wesentliche Neuerungen Aktiven
3. Übersicht wesentliche Neuerungen Passiven
4. Übersicht wesentliche Neuerungen Erfolgsrechnung
5. Zusammenfassung / Fragen

EINLEITUNG

- Per 1.1.2023 ist das revidierte Obligationenrecht in Kraft getreten
- Vor diesem Hintergrund hat die Kommission für Rechnungslegung der EXPERTsuisse (KRL) das HWP, Band Buchführung & Rechnungslegung (HWP) überarbeitet
- Neben den notwendigen Anpassungen als Folge des revidierten ORs wurde das gesamte HWP überarbeitet
- Das neue HWP wurde mittlerweile publiziert
- Die Augustausgabe des Expertfocus enthält einen Schwerpunkt-Artikel der KRL, welche die wesentlichen Anpassungen aus Sicht der KRL festhält

ÜBERSICHT WESENTLICHE NEUERUNGEN HWP AKTIVEN

FLÜSSIGE MITTEL (III.2.1)

- Präzisierte Vorgaben zur Behandlung von Cash Pooling Guthaben:
 - Notional Cash Pooling: Flüssige Mittel, da selber über Bankguthaben verfügt werden kann
 - Zero Balancing Cash Pooling: Forderung gegenüber Konzerngesellschaft, da nicht selber über die Bankguthaben verfügt werden kann und die Konzerngesellschaft i.d.R. nicht als Bank anerkannt ist
- Präzisierung, dass Festgeldguthaben nur dann Teil der Flüssigen Mittel sind, wenn die Restlaufzeit per Bilanzstichtag höchstens 3 Monate beträgt

WERTSCHRIFTEN (UMLAUF- UND ANLAGEVERMÖGEN) (III.2.3)

- Präzisierung, dass beobachtbare Marktpreise auch bei ausserbörslich gehandelten Derivaten (OTC) angenommen werden können, wenn alle Inputparameter für die Bewertung auf direkt beobachtbaren Marktdaten wie Fremdwährungskursen oder Zinssätzen beruhen (z.B. Devistentermingeschäfte)
- Kryptowährungen: neuer Abschnitt im HWP - Integration Frage 10.1 des Q&As zur OR Rechnungslegung: inhaltlich keine Änderungen
- Nicht zu den Wertschriften gehören eigene Kapitalanteile, welche nach Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 OR gesondert als Minusposten im Eigenkapital auszuweisen sind



DERIVATIVE FINANZINSTRUMENTE (III.2.5)

- Grundlegende überarbeitete Bestimmungen zu derivativen Finanzinstrumenten
- Höherer Detaillierungsgrad im Bereich Hedge Accounting

FORDERUNGEN UND VERBINDLICHKEITEN GGÜ NAHESTEHENDEN (III.2.10)

- Präzisierung, dass es für die Ausweispflicht unerheblich ist, an wen eine Leistung formell vergütet wird, d.h. ob etwa die Ausrichtung des VR Honorars an das VR-Mitglied direkt erfolgt oder an eine von diesem kontrollierte Gesellschaft oder an dessen Arbeitgeber

- Ausweis je separat für:
 - Direkt und indirekt Beteiligte und Organe («oben»)
 - Unternehmen, an denen direkt oder indirekt eine Beteiligung besteht («unten»)
 - Jeweils separat pro Forderung- und Verbindlichkeitsposition (Forderungen LuL, übrige Forderungen, Darlehen etc.)
 - Kein Ausweis für Abgrenzungsposten, da keine Forderungen oder Verbindlichkeiten i.S. Mindestgliederung
 - Jedoch: kein separater Ausweis für direkt und indirekt Beteiligte auf der einen und Organe auf der anderen Seite (diese können alle zusammen in einem Posten dargestellt werden)

FORDERUNGEN UND VERBINDLICHKEITEN GGÜ NAHESTEHENDEN (III.2.10) (2)

- Schwestergesellschaften formal nicht erfasst von der Ausweispflicht (da im Gesetzeswortlaut nur Nahestehende «oben» und «unten» erwähnt, nicht «seitlich») – gesonderter Ausweis jedoch empfohlen – bei «direkt oder indirekt Beteiligten und Organen» (bis anhin widersprüchlich im HWP)
- OR 680 Problematik aktualisiert um Swisscargo Urteil Bundesgericht
 - vgl. auch «Ausgewählte Fragen und Antworten bei der Beurteilung konzerninterner Forderungen, Cash Pooling und Dividenden im Hinblick auf Art. 680 Abs. 2 OR»

VORRÄTE UND NICHT FAKTURIERTE DIENSTLEISTUNGEN (III.2.12)

- Gelöscht, dass auf die Führung einer Lagerbuchhaltung aus «vertretbaren Gründen» verzichtet werden kann – und dass in diesem Fall der Warenbestand mittels Schätzung, Margenberechnung etc. ermittelt werden kann
- Präzisiert, dass versandbereite Waren bis zum Übergang von Nutzen und Gefahren Bestandteil der Vorräte bleiben
 - Dieser Zeitpunkt ist auf Basis der vertraglichen Grundlagen zu ermitteln (z.B. Incoterms)
 - Nicht zwingend Zeitpunkt der Fakturation

VORRÄTE UND NICHT FAKTURIERTE DIENSTLEISTUNGEN (III.2.12) (2)

- Aktivierung von projektbezogenen Akquisitionsaufwendungen sind nur vertretbar, wenn:
 - Ein detaillierter Kostennachweis vorhanden ist (z.B. projektbezogene Stundenaufschreibungen)
 - Die Auftragserteilung hochwahrscheinlich ist bzw. der Auftrag vor Genehmigung der JR erteilt worden ist
 - Der Auftrag voraussichtlich gewinnbringend ist
- Erfassung als aktive Rechnungsabgrenzungsposten
- In früheren Perioden der ER belastete Akquisitionsaufwendungen dürfen nicht nachträglich angesetzt werden

FALLSTUDIE 1 - AKTIVIERUNG VON AKQUISITIONSAUFWENDUNGEN

Frage (1/2)

Die Firma Grossprojekt AG hat sich im Verlauf der Jahre 2022 und 2023 um die Gewinnung eines Grossauftrags A bemüht. In diesem Zusammenhang sind diverse Kosten angefallen. Die Grossprojekt AG hat per 31.12.2022 keine Akquisitionskosten aktiviert, möchte dies aber aus steuerlichen Gründen per 31.12.2023 tun.

Per 31.12.2023 scheint die Gewinnung des Auftrages hoch wahrscheinlich. Per Zeitpunkt Genehmigung der Jahresrechnung am 1.4.2024 wurde der Auftrag denn auch erteilt.

Die Grossprojekt AG ist sehr erfahren bei der Realisierung solcher Aufträge und kann diese entsprechend zuverlässig budgetieren. Bei Grossauftrag A rechnet die Grossprojekt AG mit einem Gewinn von TCHF 5'000 mind.

FALLSTUDIE 1 - AKTIVIERUNG VON AKQUISITIONSAUFWENDUNGEN

Frage (2/2)

In der Annahme, dass die übrigen Voraussetzungen jeweils erfüllt sind, können die nachfolgenden Kosten im angegebenen Betrag aktiviert werden?

- | | |
|---|---|
| A | Auch die Geschäftsleitung der Grossprojekt AG fühlt sich massgeblich für die Gewinnung des Grossauftrages verantwortlich. Sie schätzt ihren Aufwand im Jahr 2023 auf 20% der Zeit des CEOs und 35% der Zeit des Leiters Verkauf. 20% bzw. 35 % der Salärkosten von CEO und Leiter Verkauf werden somit pauschal mit TCHF 300 aktiviert. |
| B | Die gesamten aktivierten projektspezifischen Akquisitionsaufwendungen belaufen sich auf TCHF 1300, wovon TCHF 300 im Jahr 2022 und TCHF 1000 im Jahr 2023 angefallen sind. |
| C | Provisionszahlung von TCHF 500 an einen Vermittler im Land Y - die Grossprojekt AG geht davon aus, dass diese Vermittlung für das Zustandekommen des Auftrags wesentlich war. |

FALLSTUDIE 1 - AKTIVIERUNG VON AKQUISITIONSKOSTEN

Lösung (1/2)

In der Annahme, dass die übrigen Voraussetzungen jeweils erfüllt sind, können die nachfolgenden Kosten im angegebenen Betrag aktiviert werden?

- | | |
|---|---|
| A | Auch die Geschäftsleitung der Grossprojekt AG fühlt sich massgeblich für die Gewinnung des Grossauftrages verantwortlich. Sie schätzt ihren Aufwand im Jahr 2023 auf 20% der Zeit des CEOs und 35% der Zeit des Leiters Verkauf. 20% bzw. 35 % der Salärkosten von CEO und Leiter Verkauf werden somit pauschal mit TCHF 300 aktiviert. |
| B | Die gesamten aktivierten projektspezifischen Akquisitionsaufwendungen belaufen sich auf TCHF 1300, wovon TCHF 300 im Jahr 2022 und TCHF 1000 im Jahr 2023 angefallen sind. |
| C | Provisionszahlung von TCHF 500 an einen Vermittler im Land Y - die Grossprojekt A geht davon aus, dass diese Vermittlung für das Zustandekommen des Auftrags wesentlich war. |

FALLSTUDIE 1 - AKTIVIERUNG VON AKQUISITIONSKOSTEN

Lösung (2/2)

- A** Die projektspezifischen Kosten von CEO und Leiter Verkauf sind zum einen nicht detailliert nachgewiesen, zum anderen ist fraglich, ob es sich effektiv um direkte Verkaufskosten handelt. Diese können nicht aktiviert werden
- B** Es können lediglich die Kosten aktiviert werden, welche im laufenden Jahr, also 2023, angefallen sind. Vorliegend also maximal TCHF 1000
- C** Die Provisionszahlung ist im Detail nachgewiesen und stehen direkt im Zusammenhang mit der Gewinnung des Grossauftrags

VORRÄTE UND NICHT FAKTURIERTE DIENSTLEISTUNGEN (III.2.12) (3)

- Präzisierung, dass eine Marktpreisbewertung für die Bewertung von Vorräten, welche für die Produktion bestimmt sind, nicht sachgerecht scheint
- Das Thema Pflichtlager wurde stark gekürzt – es findet sich lediglich noch ein Verweis, dass die spezifischen Bestimmungen zu beachten sind
- Die Aussagen zur Gewinnrealisierung nach der POC Methode finden sich neu bei den Ausführungen zu den Nettoerlösen

BETEILIGUNGEN (III.2.15)

- Gelöscht, dass konkrete Kaufangebote als Marktwerte gelten, nur noch kotierte Werte gelten als Marktwerte
- Neu formuliert wechselseitige Beteiligungen:
 - Grundsätzlich zulässig
 - Zu beachten sind Vorschriften zur Begrenzung des Erwerbs eigener Anteile, Erfassung als Minusposten oder Reservebildung bei indirektem Besitz, Beschränkung des Stimmrechts, Offenlegung im Anhang
 - Ausführungen zu möglichen Missbräuchen: Scheinliberierung, Einlagenrückgewähr
- Gelöscht, dass Gruppenbewertungen möglich sind bei Gesellschaften, die nicht zu 100% im Eigentum der Mutter sind

BETEILIGUNGEN (III.2.15) (2)

- Neu geregelt wurde der Sonderfall der einfachen Gesellschaft (Konsortien, Arbeitsgemeinschaften)
- Gesonderter Ausweis in der Bilanz oder im Anhang (Bilanzklarheit, besondere Haftungsverhältnisse)
- Ungenügend ist im Regelfall die Bilanzierung lediglich der Kapitaleinlage

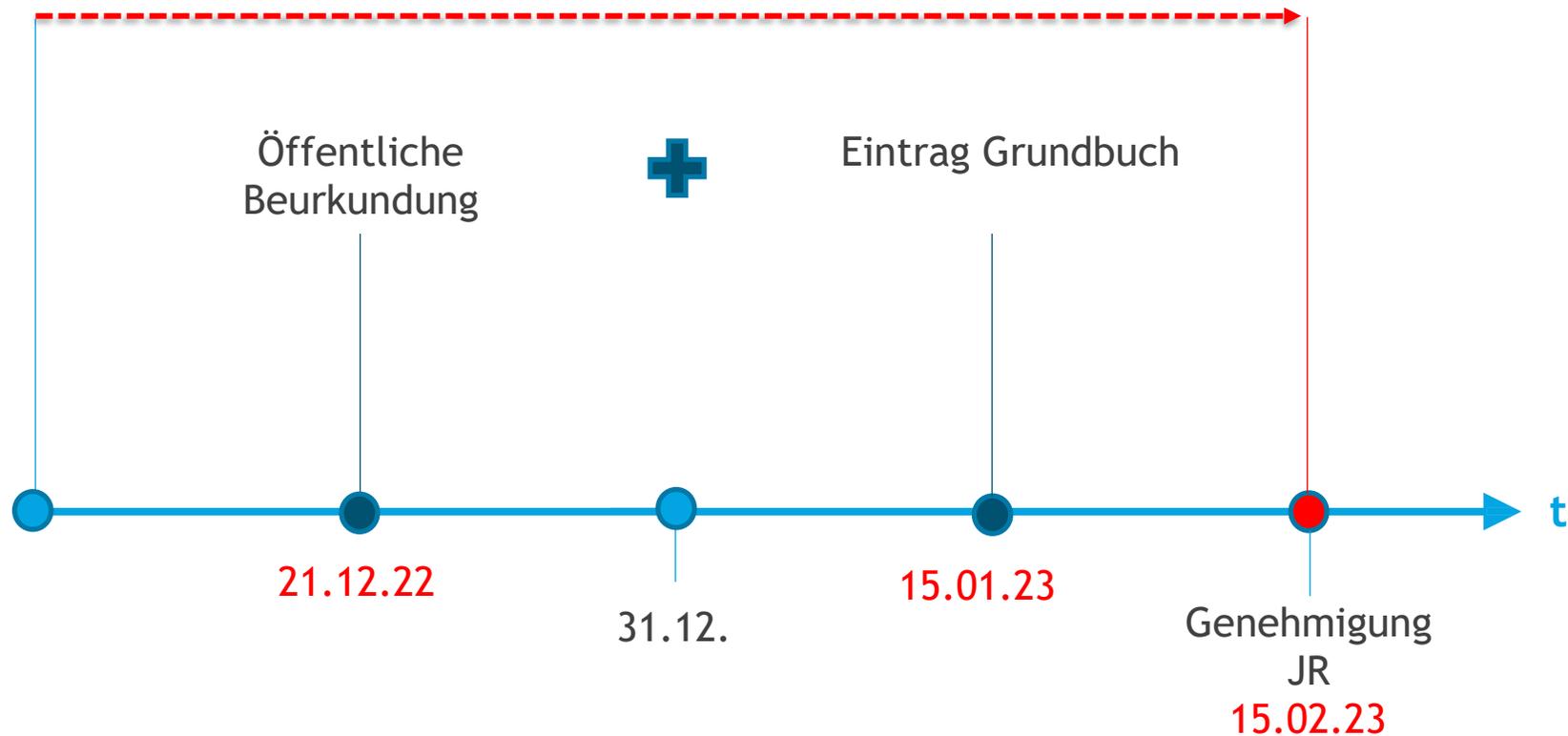
BETEILIGUNGEN (III.2.15) (3)

- Bilanzierung kann mittels zweier Methoden erfolgen
 - Methode 1: Anteilige Aktiven und anteiliges Fremdkapital (jeweils in global bei vielen Posten, oder bei den jeweiligen Aktiven- oder Passivenposten (analog Quotenkonsolidierung))
 - Methode 2: Anteiliges Eigenkapital (analog Equity-Methode)
 - Sofern wesentlich, sind Doppelerfassungen aus gegenseitigen Forderungen und Verpflichtungen zu eliminieren (zwecks Verhinderung Bilanzverlängerung)
 - Bewertung grundsätzlich nach den entsprechenden für die einzelnen Positionen geltenden Vorschriften

SACHANLAGEN (III.2.16)

- Die Erfassung von Immobilientransaktionen über das Jahresende wurde vereinfacht und klarer formuliert
- Definitive Erfassung (als Immobilien bzw. Gewinnrealisation) im alten Jahr, wenn:
 - notarieller Vertrag vor dem Bilanzstichtag abgeschlossen wurde, und
 - im Zeitpunkt der Bilanzerrichtung (bzw. Berichtsabgabe) der Eintrag im Grundbuch im Tagebuch bereits erfolgt ist
 - Dies ist unabhängig von einer allfällig anders geregelten Übergabe von Nutzen und Risiken – letzteres müsste separat erfasst werden

SACHANLAGEN (III.2.16) - DARSTELLUNG IMMOBILIEN-TRANSAKTIONEN ÜBER JAHRESENDE



IMMATERIELLE WERTE (III.2.18)

- Auf die Aktivierung selbst erarbeiteter immaterieller Werte kann in Anlehnung an faktisches Wahlrecht in FER 10/4 generell verzichtet werden (trotz grundsätzlichem Aktivierungsgebot in OR)
- Dem Periodenergebnis belastete Aufwendungen für selbst entwickelte immaterielle Aktiven können nicht nachträglich aktiviert werden
- Goodwill:
 - soweit selbst geschaffen nicht aktivierungsfähig
 - soweit im Rahmen der Übernahme einer Unternehmung via Share deal entstanden, Teil des Beteiligungsbuchwertes

IMMATERIELLE WERTE (III.2.18) (2)

- Neue Regelungen zu immateriellen Werten im Zusammenhang mit IT
- Immaterielle Werte (Bilanz) - klare Fälle: Kosten für Kauf von Software, Konfiguration beim Unternehmen installierter Grosssysteme
- IT Kosten (ER) – klar Fälle: Ausbildungskosten für die Nutzung neuer IT Systeme

IMMATERIELLE WERTE (III.2.18) (3)

- Abgrenzung schwieriger bei Nutzung cloud-basierter Software (Software-as-a-Service, SaaS)
- Beurteilung, ob der Lizenznehmer Zugang zu einer Dienstleistung hat (Erfassung ER) oder ob er die Kontrolle über einen immateriellen Wert erhält (Aktivum)
- Formaljuristisch häufig als Lizenzzahlung bezeichnet – falls materiell die Aktivierungsvoraussetzungen erfüllt, jedoch als Aktivum zu erfassen
 - (z.B. Zugriff auf ERP-Software auf eigenem Server bzw. könnte jederzeit auf eigenen Server übertragen werden)

IMMATERIELLE WERTE (III.2.18) (4)

- Laufende Lizenzzahlungen deuten auf Dienstleistung hin – Erfassung als Aufwand im Zeitpunkt der Lizenznutzung
- Aktivierbarkeit von SaaS Implementationsaufwendungen insbesondere dann kritisch zu betrachten, wenn SaaS lediglich Zugang zu einer Dienstleistung gewährt
- Implementationsaufwendungen (in Anlehnung an IFRS) entweder als Abgrenzung / Auflösung über Laufzeit oder direkt bei Anfall via ER erfassen

ÜBERSICHT WESENTLICHE NEUERUNGEN HWP PASSIVEN

III.2.28 STEUERSCHULDEN

- Ergänzung Steuern bei Lang- und Kurzzahren (Rz. 550)
 - Gemäss Art. 79 Abs. 3 DBG ist in jedem Kalenderjahr ein Abschluss zu erstellen
 - Wird das Geschäftsjahr über das Kalenderjahr hinaus verlängert, erfolgt in diesem Kalenderjahr (z.B. per 31.12. dieses Jahres) kein Geschäftsabschluss
 - Sofern keine Steuerumgehung vorliegt, ist ein solches Langjahr laut Praxis auch steuerrechtlich zulässig
 - Das Bundesgericht anerkennt Langjahre, hält aber fest, dass die Gewinnsteuer jährlich zu beziehen ist
 - Das setzt nicht voraus, dass auch jährlich zu veranlagten ist – das Periodenergebnis (des Langjahres) kann ohne schädigende Nebenwirkungen pro rata temporis auf das Kalenderjahr alloziert werden

- Neuer Abschnitt zu latenten Steuern (Rz 551) und Erklärung, wieso auf Verlustvorträgen im Einzelabschluss kein latentes Steuerguthaben angesetzt werden kann.

III.2.29 GRUND-, GESELLSCHAFTER- ODER STIFTUNGSKAPITAL

- Das Aktienkapital kann in ausländischer Währung denominiert sein
- Buchführung und Rechnungslegung müssen dann in derselben Währung sein
- Neu wurde auf Basis des Wortlauts von Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 a OR eine Ausweispflicht für Stimmrechts- und Stammaktien sowie für Inhaber- und Namenaktien festgehalten (Rz 563):
 - Dies kann in der Bilanz selber oder im Anhang geschehen
 - Vorzugsaktien, Partizipationsscheine und Genusscheine sind ebenfalls separat anzugeben

III.2.30 - OFFENE RESERVEN

- Umbenennung/Umstrukturierung der Eigenkapitalpositionen in Gesetzliche (freie) Kapital- und Gewinnreserve

Positionen im Rechnungslegungsrecht mit möglichen Unterpositionen

Gesetzliche Kapitalreserve

- (Steuerliche) Reserve aus Kapitaleinlagen
- Übrige Kapitalreserven

Gesetzliche Gewinnreserve

- Gesetzliche Gewinnreserve (im engeren Sinn, i.e.S.)
- Aufwertungsreserve (Art. 725c OR)
- Reserve für eigene Kapitalanteile im Konzern

Freiwillige Gewinnreserven

- Statutarische und beschlussmässige Gewinnreserven

Eigene Kapitalanteile (als Minusposten)

Bilanzgewinn/-verlust

- Gewinnvortrag oder Verlustvortrag (als Minusposten)
- Jahresgewinn oder Jahresverlust (als Minusposten)

Abbildung 17: Positionen von offenen Reserven

III.2.30 - OFFENE RESERVEN (2)

- Zwingende Verlustverrechnung

- Unterteilung in gesetzliche Gewinnreserven im engeren Sinn sowie in gesetzliche Gewinnreserven im weiteren Sinn

- Gesetzliche Gewinnreserven im weiteren Sinn:
 - Aufwertungsreserve nach Art. 725c OR
 - Reserve für eigene Aktien im Konzern

III.2.30 - OFFENE RESERVEN (3)

- Die Unterscheidung wurde zwecks Klarstellung vorgenommen
- Die **gesetzlichen Gewinnreserven i.w.S. dürfen nicht zurückbezahlt werden**
- Es handelt sich um «Dividendenblocker», welche erst aufgelöst werden können, wenn die Sachverhalte nicht mehr bestehen (z.B. keine eigenen Aktien im Konzern mehr, keine Aufwertung i.S. OR 725c mehr)

III.2.30 - OFFENE RESERVEN (4)

- Die gesetzlichen Kapitalreserven sowie **die gesetzlichen Gewinnreserven i.e.S. dürfen grundsätzlich an die Kapitalgeber zurückbezahlt** werden, wenn/soweit:
 - sie zusammen 50% des im HR eingetragenen Aktienkapitals übersteigen (Holding 20%), und
 - ein allfälliger Bilanzverlust abgezogen wurde, und
 - es die Liquidität zulässt und keine weiteren Sperreffekte vorliegen (z.B. Art. 680 OR)

III.2.30.3 - DIREKTE ERFASSUNG IM EK

- Transaktionen mit direkter Erfassung in den offenen Reserven (Rz 573 ff.)
 - Leistungen von Aktionären und Aktionärinnen durch Liberierung von Aktienkapital und Agio oder Verkauf eigener Aktien
 - Leistungen an Aktionäre und Aktionärinnen wie Dividenden, Nennwertrückzahlungen, Kapitalherabsetzungen oder Kauf eigener Aktien
 - A-fonds-perdu Beiträge von Aktionären und Aktionärinnen*
 - Sanierungszuschüsse von Aktionären und Aktionärinnen*
 - Forderungsverzichte i.R. einer Sanierung (mit oder ohne Erhöhung des AKs) von Aktionären und Aktionärinnen*
 - Die mit * markierten Leistungen von Aktionären und Aktionärinnen sollten im Anhang erläutert oder anderweitig ersichtlich offengelegt werden

III.2.30.3 - DIREKTE ERFASSUNG IM EK (2)

- Forts. Transaktionen mit direkter Erfassung in den offenen Reserven (Rz 573 ff.)
 - Als Eigentümer oder Eigentümerinnen gelten Inhaber und Inhaberinnen von Beteiligungspapieren
 - Diesen gleichzusetzen sind wirtschaftliche Inhaber und Inhaberinnen, z.B. «Grossmutter-Gesellschaften», die in direkter Aktionärslinie stehen
 - Nicht als direkte Einlagen qualifizieren Einlagen von anderen EK-Gebern wie Schwestergesellschaften oder Konzerngesellschaften ausserhalb der direkten Aktionärslinie sowie von Drittparteien, sofern mit der Einlage keine Erhöhung des Nominalkapitals verbunden ist
 - Ferner kann es i.R. von Fusionen oder Abspaltungen zu Erfassungen direkt im EK kommen – z.B. Fusionsagio, welches den Reserven direkt gutgeschrieben wird
 - Aufwertungen nach Art. 725c OR werden direkt im EK erfasst
 - Alle anderen Transaktionen sind erfolgswirksam zu erfassen

III.2.30.3 - DIREKTE ERFASSUNG IM EK (3)

- Fallbeispiel 2 - Fragestellung:

Die Firma Trouble AG ist ein Sanierungsfall. Sie benötigt per Bilanzstichtag TCHF 1'000 frisches Eigenkapital. Die Aktien der Trouble AG werden zu 100 % von der No-Cash-AG gehalten. Diese wiederum wird zu 100% von der Midas AG gehalten.

Die Midas AG stellt der Trouble AG TCHF 1'000 neues Geld gegen Darlehen zur Verfügung. Danach erklärt die Midas AG Forderungsverzicht auf diesem Darlehen.

Der CFO der Trouble AG erläutert Ihnen, dass der Forderungsverzicht direkt im EK erfasst wird, es also keine Ertragsbuchung geben wird.

Einverstanden?

III.2.30.3 - DIREKTE ERFASSUNG IM EK (4)

- Fallbeispiel 2 - Antwort:

Ja, einverstanden

Die Midas AG ist die «Grossmuttergesellschaft» in direkter Linie. Ihre Sanierungseinlage ist erfolgsneutral zu erfassen

Die Transaktion ist im Anhang angemessen offen zu legen

III.2.30.3 - DIREKTE ERFASSUNG IM EK (5)

- Fallbeispiel 3 – Fragestellung – gleich wie Fallbeispiel 2, ein Jahr später:

Die Firma Trouble AG ist wiederum ein Sanierungsfall. Sie benötigt per Bilanzstichtag TCHF 1'000 frisches Eigenkapital. Die Aktien der Trouble AG werden zu 100 % von der No-Cash-AG gehalten. Diese wiederum wird zu 100% von der Midas AG gehalten. Ferner hält die No-Cash-AG eine weitere Tochtergesellschaft, die White-Knight AG.

Die White-Knight AG stellt der Trouble AG TCHF 1'000 neues Geld gegen Darlehen zur Verfügung. Das Darlehen wird danach in Aktienkapital der Trouble AG gewandelt

Der CFO der Trouble AG erläutert Ihnen, dass der Forderungsverzicht direkt im EK erfasst wird, es also keine Ertragsbuchung geben wird.

Einverstanden?

III.2.30.3 - DIREKTE ERFASSUNG IM EK (6)

- Fallbeispiel 3 – Antwort:

Ja, einverstanden

Aber nur, weil der Forderungsverzicht in einer Erhöhung des Nominalkapitals resultiert

Würde ein Forderungsverzicht ohne Erhöhung des Nominalkapitals resultieren, läge keine Einlage durch (direkte) Aktionäre vor und die Transaktion würde zu einer Erfolgsbuchung (a.o. Ertrag) führen

III.2.31 - GESETZLICHE RESERVE

- Berechnung der Quote für Reserve für eigene Aktien bei indirektem Teilbesitz
- Kontrolliert eine Obergesellschaft eine Untergesellschaft mit weniger als 100% (z.B. 60%) und hält diese Untergesellschaft Aktien der Obergesellschaft, so hat die Obergesellschaft eine Reserve für eigene Aktien im Betrag von 100% des Anschaffungswertes zu bilden (und nicht nur von 60%)
- Dies, weil im Konzernverhältnis eine Ausschüttungssperre im Betrag der erworbenen eigenen Aktien erzielt werden soll

III.2.35.3.6 RÜCKWIRKENDE ERFASSUNG VON SANIERUNGSMASSNAHMEN

- Eine rückwirkenden Erfassung von Sanierungsmassnahmen ist möglich, wenn die folgenden vier Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind:
- Voraussetzung 1:
 - Der Vermögensgegenstand ist per Rückwirkungszeitpunkt und per Übertragungszeitpunkt vorhanden
 - d.h. keine rückwirkende Übertragung von erst in neuer Rechnung entstanden Ansprüchen und keine rückwirkende Übertragung von nicht mehr bestehenden Aktiven (z.B. bezahlte Forderung)
- Voraussetzung 2:
 - Die Übertragung wird von empfangender und übertragender Gesellschaft / Partei (sofern rechnungslegungspflichtig) per gleichem Stichtag erfasst
 - d.h. keine Doppelerfassung von Vermögenswerten

III.2.35.3.6 RÜCKWIRKENDE ERFASSUNG VON SANIERUNGSMASSNAHMEN (2)

- Voraussetzung 3:
 - Der Vollzug der Übertragung erfolgt vor Verabschiedung der Jahresrechnung der empfangenden Gesellschaft zuhanden des Genehmigungsorgans
 - d.h. Verfügbarkeit und rechtliches Eigentum (z.B. Eintrag im Aktienbuch) sind sichergestellt
- Voraussetzung 4:
 - Es besteht eine rechtsgültige Vereinbarung zur rückwirkenden Übertragung von Nutzen und Gefahr;
 - d.h. es erfolgt ein rückwirkender Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (Nutzen und Gefahr), wobei das rechtliche Eigentum bis zum Vollzug bei der übertragenden Gesellschaft verbleibt

III.2.35.3.6 RÜCKWIRKENDE ERFASSUNG VON SANIERUNGSMASSNAHMEN (3)

- Bei den meisten Vermögenswerten ist eine rückwirkende Übertragung denkbar. Nicht möglich ist sie z.B. bei Bankguthaben, da Banken keine Rückvaluierungen vornehmen
- Auch nicht möglich ist eine rückwirkende Übertragung von Immobilien, da der Grundbucheintrag konstitutive Wirkung hat

III.2.35.3.6 RÜCKWIRKENDE ERFASSUNG VON SANIERUNGSMASSNAHMEN (4)

- Fallbeispiel 4 - Fragestellung:

Das Start-up Hopeless AG hat Bilanzstichtag 31.12.2023. Im Rahmen der Prüfung der Jahresrechnung 2023 im Februar 2024 wird bemerkt, dass die Gesellschaft zu Buchwerten ein negatives Eigenkapital von TCHF 500 aufweist.

Die Aktionärin, eine finanziell gut dastehende Investitionsgesellschaft hat Darlehen mit Rangrücktritten im Betrag von TCHF 1'000 ausstehend (FK der Hopeless).

Der CFO schlägt vor, im Februar 2024 auf diese Darlehen rückwirkend mit Effekt per 31.12.2023 auf diese Darlehen einen Forderungsverzicht einzuholen. Die Aktionärin würde dies ebenfalls erfassen per 31.12.2023.

Dieser Forderungsverzicht würde in der JR 2023 erfolgsneutral erfasst. Im Anhang würde diese Transaktion als Ereignis nach dem Bilanzstichtag offengelegt.

Einverstanden?

III.2.35.3.6 RÜCKWIRKENDE ERFASSUNG VON SANIERUNGSMASSNAHMEN (5)

- Fallsbeispiel 4 - Antwort:

Ja, einverstanden.

- 1) Das Darlehen besteht per 31.12.2023 – d.h., das Geld ist per 31.12.2023 geflossen!
- 2) Der Verzicht würde von beiden Seiten analog erfasst – keine Doppelerfassung
- 3) Der Vollzug erfolgt vor Genehmigung der JR durch den VR der Hopeless AG
- 4) Ein Forderungsverzicht kann rechtswirksam auf ein früheres Datum erfolgen

III.2.35.3.6 RÜCKWIRKENDE ERFASSUNG VON SANIERUNGSMASSNAHMEN (6)

- Fallbeispiel 5 - Fragestellung:

Das Start-up Really Hopeless AG hat Bilanzstichtag 31.12.2023. Im Rahmen der Prüfung der Jahresrechnung 2023 im Februar 2024 wird bemerkt, dass die Gesellschaft zu Buchwerten ein negatives Eigenkapital von TCHF 500 aufweist.

Der CFO schlägt vor, im Februar 2024 von der Aktionärin, einer finanziell gut dastehende Investitionsgesellschaft, neue Darlehen im Betrag von TCHF 1'000 einzuholen und auf diese rückwirkend einen Forderungsverzicht einzuholen.

Zuerst würde per 31.12.2023 gleichzeitig eine Forderung und eine Schuld ggü der Aktionärin eingebucht. Danach würde der Forderungsverzicht in der JR 2023 erfolgsneutral erfasst. Im Anhang würde diese Transaktion als Ereignis nach dem Bilanzstichtag offengelegt.

Einverstanden?

III.2.35.3.6 RÜCKWIRKENDE ERFASSUNG VON SANIERUNGSMASSNAHMEN (7)

- Fallsbeispiel 5 - Antwort:

Nein, nicht einverstanden.

Das Darlehen besteht per 31.12.2023 noch gar nicht, entsprechend kann auch nicht darauf verzichtet werden

Der Geldfluss (für das Darlehen) findet erst im neuen Jahr statt. Es ist somit auch nicht möglich, bei Really Hopeless AG gleichzeitig eine Forderung und eine Verpflichtung ggü der Aktionärin einzubuchen per 31.12.2023

Die Erfassung erfolgt somit im neuen Jahr, wobei dies in der JR 2023 als Ereignis nach dem Bilanzstichtag offen gelegt wird

ÜBERSICHT WESENTLICHE NEUERUNGEN HWP

ERFOLGSRECHNUNG

III.3.3 NETTOERLÖSE AUS LIEFERUNGEN UND LEISTUNGEN - ALLGEMEIN

- Das Gesetz enthält keine expliziten Ausführungen zu Zeitpunkt und Inhalt der Umsatzerfassung
- Bis anhin fanden sich auch im HWP kaum Ausführungen hierzu
 - Behandelt wurde lediglich die Handhabung der Umsatzerfassung bei Verkäufen mit Rückgaberecht – und dies im Kapital Debitoren
- Komplettüberarbeitung des Kapitels aufgrund von IFRS 15 und der Neuregelung der Ertragserfassung in Swiss GAAP FER seit 2014
- Umsatz ist Erlös aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit, wobei die vertragliche Leistungsbeziehung mit Kunden die Grundlage bildet.

III.3.3 NETTOERLÖSE AUS LIEFERUNGEN UND LEISTUNGEN VS. UMSATZERLÖS

- Terminologie Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen vs. „Umsatzerlös“
- „Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen“ und „Umsatzerlös“ tönt sehr ähnlich, ist aber nicht das Gleiche
- NB: Diese Unterscheidung ist NICHT neu – hier i.S. Brush-up

III.3.3 NETTOERLÖSE AUS LIEFERUNGEN UND LEISTUNGEN VS. UMSATZERLÖS (2)

- „**Umsatzerlös**“ ist relevant für die Revisionsart (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR), die Befreiung von der Pflicht zur Konzernrechnung (Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1b OR) oder für die Erleichterung der Buchführungspflicht (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR)
- „Umsatzerlös“ umfasst alle Erträge der Erfolgsrechnung, somit auch betriebsfremde und ausserordentliche Erträge (nicht jedoch Bestandesveränderungen)
- Nachfolgende Ausführungen betreffen Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen

III.3.3 NETTOERLÖSE AUS LIEFERUNGEN UND LEISTUNGEN VS. UMSATZERLÖS (3)

«**Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen**» umfassen im einzelnen:

- Bruttoerlöse aus dem Verkauf von Handelswaren, Fabrikaten und Dienstleistungen;
- betriebliche Nebenerlöse, sofern diese mit dem Leistungserbringungsprozess direkt in Zusammenhang stehen;
- weiterbelastete Verpackungskosten u.ä.;
- Kurserfolge im Zusammenhang mit Erlösen in Fremdwährung aus Lieferungen und Leistungen (sofern nicht gesamthaft im Finanzergebnis ausgewiesen);
- Erträge und Aufwendungen aus Fremdwährungsgeschäften (einschliesslich Termin- und Optionsgeschäften) mit direktem Bezug zu den Nettoerlösen;

III.3.3 NETTOERLÖSE AUS LIEFERUNGEN UND LEISTUNGEN VS. UMSATZERLÖS (4)

«**Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen**» umfassen im einzelnen –
Forts.:

- Erlösminderungen (Rabatte und Preisnachlässe, Kundenskonti – sofern nicht im Finanzaufwand erfasst –, Umsatzrückvergütungen, Inkassospesen etc.)

Wertberichtigungen und Debitorenverluste können von den Erlösen aus Lieferungen und Leistungen in Abzug gebracht werden.

Im Anhang der Jahresrechnung sind die für die Umsatzerfassung angewandten Rechnungslegungsgrundsätze (OR 959c Abs. 1 Ziff. 1) sowie Aufschlüsselungen und Erläuterungen (OR 959c Abs. 1 Ziff. 2) zum Umsatz offenzulegen

III.3.3 NETTOERLÖSE AUS LIEFERUNGEN UND LEISTUNGEN - GRUNDSÄTZE

Was wird abgebildet? ("unit of account")

- Analog IFRS 15, im Grundsatz werden Verträge mit Kunden abgebildet
- Es können, ebenfalls analog IFRS, mehrere rechtlich separate aber inhaltlich zusammenhängende Verträge zusammen erfasst werden (z.B. bei Erstellung eines Gebäudes)

Welcher Betrag wird erfasst?

- *Nettoerlöse* entsprechen dem Wert der Gegenleistung für die Erfüllung der vertraglichen Verpflichtung für Lieferung von Gütern oder Dienstleistungen
- *Variable Preisbestandteile* dürfen erst als Umsatz erfasst werden, wenn Anspruch auf Zahlung hinreichend sicher ist (hohe Eintrittswahrscheinlichkeit) (Vorsichtsprinzip OR 958c Abs. 1 Ziff. 5)
- *Finanzierungskomponenten* sind von den Nettoerlösen zu separieren (z.B. bei grosser zeitlicher Differenz zwischen Leistungserbringung und Zahlung)

Brutto- vs. Nettoerfassung (Prinzipal vs. Agent)

- Erfassung durch Prinzipal erfolgt brutto (Umsatz sowie die dafür angefallenen Kosten), da Chancen und Risiken hauptsächlich durch das Unternehmen getragen
- Agent erfasst lediglich Kommissionsertrag als Umsatz, z.B. als Vermittlungsgeschäft

III.3.3 NETTOERLÖSE AUS LIEFERUNGEN UND LEISTUNGEN - GRUNDSÄTZE (2)

Wann wird der Umsatz erfasst?

- Wenn der Ansatz einer Forderung gegeben ist (OR 959 Abs. 2)
- Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn ein rechtlich durchsetzbarer Anspruch auf Gegenleistung entsteht (also bei Erfüllung der vertraglichen Leistungsverpflichtung)
- Bei den meisten, nicht komplexen Warenlieferungen und Dienstleistungen erfolgt dies mit dem Übergang von Nutzen und Gefahr bzw. bei Erbringung der Dienstleistung
 - Bei Lieferungen mit Rückgaberecht bei Bezahlung bzw. bei Ablauf der Rückgabefrist
 - Bei kundenspezifischen (längerfristigen) Fertigungsaufträgen oder auf fremden Boden erstellte Bauten nach POCM, Mod. POCM oder CCM (siehe nachfolgend)

III.3 ANPASSUNGEN IN DER ER

- **Andere Ertragspositionen**

- Die Erfolgsrechnung zeigt historische Finanzinformationen
- Somit kein Ausweis von kalkulatorischen oder budgetierten Werten (wie kalkulatorische Eigenmieten oder Soll-Mieterträgen bei vermieteten Liegenschaften)
- Solche Angaben können jedoch im Anhang vorgenommen werden

- **Personalaufwand**

- Angabe im Anhang, sofern Leistungen von Sozialversicherungen (wie Erwerbsausfall- oder Kurzarbeitsentschädigungen) in wesentlichem Umfang zu einer Minderung des Personalaufwands führen

III.3 ANPASSUNGEN IN DER ER (2)

Betriebsfremder Aufwand und betriebsfremder Ertrag

- Die Klassifizierung in betrieblich oder betriebsfremde Sachanlagen ist auf Stufe der einzelnen Anlage / Liegenschaft vorzunehmen
- Dies, weil eine Aufspaltung von Aufwendungen und Erträgen z.B. bei gemischtgenutzten Liegenschaften nicht sachgerecht wäre

Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand bzw. Ertrag

- Eine Darstellung als «ausserordentlich» oder «ordentlich» ist nicht ein Wahlrecht
- Es besteht hingegen ein grosser Ermessensspielraum
- Im Zweifelsfall ist eine Klassierung als «ordentlich» bzw. betrieblich angezeigt
- «Ausserordentliche» Posten sollten betragsmässig eine gewisse Bedeutung haben (keine Kleinstbeträge, wie man sie teilweise in der Praxis sieht)

Besten Dank für die Aufmerksamkeit

Fragen ?

