



**EXPERT
SUISSE**

Wirtschaftsprüfung
Steuern
Treuhand

Ausgewählte Fragen und Antworten zum neuen Rechnungslegungsrecht

Datum der ersten Veröffentlichung: 7. Januar 2013

Mit letzter Änderung vom: 10. Oktober 2016

Vorwort

Die Eidgenössischen Räte hatten am 23. Dezember 2011 das neue Rechnungslegungsgesetz verabschiedet. Damit ging eine längere politische Diskussion zu Ende, die mit der bundesrätlichen Botschaft zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts vom 21. Dezember 2007 ihren Anfang genommen hatte. Die Neuerungen sind auf den 1. Januar 2013 in Kraft getreten. Für die Erstanwendung der neuen Rechnungslegungsbestimmungen besteht eine Übergangsfrist von zwei bzw. drei Jahren.

Ziel der Revision war es, das als veraltet empfundene Rechnungslegungsrecht grundlegend zu überarbeiten und ein leicht verständliches Rechnungslegungskonzept zu schaffen, mit dem die wirtschaftliche Lage einer Gesellschaft möglichst zuverlässig beurteilt werden kann. Auch wenn die Grundkonzeption der Rechnungslegung unverändert geblieben ist, ergeben sich gleichwohl zahlreiche Anwendungsfragen.

EXPERTsuisse möchte diese Fragen in loser Folge mit diesem Q&A-Dokument aufgreifen und zu einer sicheren Rechtsanwendung beitragen. Gleichzeitig möchten wir alle Mitglieder von EXPERTsuisse ermuntern ihre eigenen Erfahrungen sowie Fragen zum neuen Recht zu formulieren und uns zukommen zu lassen. Wir werden diese Fragen in unseren Fachgremien diskutieren und gegebenenfalls in vorliegende Q&A einfliessen lassen.

Dieses Dokument stellt damit ein «lebendes» Dokument und eine Arbeitshilfe dar. Die hier gemachten Aussagen entsprechen der Meinung der Fachkommissionen von EXPERTsuisse zum Zeitpunkt der Publikation dieses Dokumentes. Die vorliegenden Antworten sind genereller Natur und nicht ohne weiteres auf die speziellen Umstände eines bestimmten Unternehmens anwendbar.

Dieses Dokument behandelt ausschliesslich Fragen zur neuen Rechnungslegung. In diesem Zusammenhang auftretende Revisionsfragen behandelt unser Q&A «Prüfung bei Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts».

Gegebenenfalls beinhaltet dieses Dokument weitergehende Erläuterungen und Interpretationen zu bereits im HWP "Buchführung und Rechnungslegung" behandelten Themen. Die Ausführungen im HWP behalten ihre Gültigkeit.

Änderung vom 30. März 2015:

Frage 5.1: Grundlegende Überarbeitung und Erweiterung bez. IFRS (EU)

Änderung vom 24. August 2015:

Frage 7.3: Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung

Änderung vom 6. Januar 2016:

Ersatz Frage 1.6: Umstellung auf das neue Recht: Umgang mit Positionen, die das alte, nicht aber das neue Recht zulässt

Frage 2.3, Frage b): Reserven für eigene Aktien - Überführung der Position ins neue Rechnungslegungsrecht

Frage 7.2, Frage f): Rechnungslegung in Fremdwährung - Steuerliche Auswirkungen

Änderung vom 11. Januar 2016:

Frage 2.3, Frage c): Ausweis eigener Kapitalanteile aus Sicht des neuen Rechnungslegungsrechtes und des Steuerrechtes, Klärung zu Kreisschreiben (KS) 29a der ESTV

Änderung vom 10. Oktober 2016:

Frage 9: Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes

Inhaltsverzeichnis

1.	Übergangsbestimmungen und Anwendbarkeit.....	5
1.1	Möglichkeit der vorzeitigen Anwendung.....	5
1.2	Vorzeitige Anwendung der neuen Schwellenwerte in Bezug auf die Befreiung von der Konzernrechnung	6
1.3	Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung	7
1.4	Anwendbarkeit für neu gegründete Unternehmen.....	8
1.5	Konsolidierungspflicht: Massgebende Geschäftsjahre für die Befreiung (Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB)	9
1.6	Umstellung auf das neue Recht: Umgang mit Positionen, die das alte, nicht aber das neue Recht zulässt	10
1.7	Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen über den Anschaffungswert (Art. 670 OR).....	12
1.8	Reserven gemäss Art. 671–674 OR sowie Art. 959a OR.....	13
1.9	Vereinfachte Buchführung gem. Art. 957 Abs. 2 OR («Milchbüchleinrechnung»)....	14
2.	Bilanzansatz	18
2.1	Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten	18
2.2	Leasing.....	19
2.3	Eigene Aktien	21
3.	Bewertungsvorschriften	27
3.1	Einzel- und Gruppenbewertung	27
3.2	Bewertung zum beobachtbaren Marktpreis.....	28
4.	Anhang.....	29
4.1	Angaben zu Beteiligungsrechten und Optionen für Leitungs- und Verwaltungsorgane sowie für Mitarbeitende	29
5.	Rechnungslegung für grössere Unternehmen.....	31
5.1	Rechnungslegung für grössere Unternehmen – Möglichkeiten der Befreiung	31

6.	Abschluss nach anerkanntem Standard.....	34
6.1	Zusätzlicher Abschluss nach anerkanntem Standard.....	34
7.	Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung	35
7.1	Buchführung in Fremdwährung.....	35
7.2	Rechnungslegung in Fremdwährung	36
7.3	Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung	39
8.	Konzernrechnung	47
8.1	Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung	47
8.2	Gesetzliche Bestimmungen zur Konzernrechnung.....	48
8.3	Anwendung der Grössenkriterien.....	49
8.4	Buchwertkonsolidierung.....	50
8.5	Freiwillige Konzernrechnung nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung ..	51
8.6	Bestandteile einer Konzernrechnung	52
8.7	Lagebericht.....	53
8.8	Konsolidierungspflicht und Zweckorganisationen.....	54
9.	Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes	59
9.1	Illustrative Beispiele zur Darstellung des Gewinnverwendungsantrags	59

1. Übergangsbestimmungen und Anwendbarkeit

1.1 Möglichkeit der vorzeitigen Anwendung

Erstpublikation: 04.03.2013

Frage

Die Vorschriften über die kaufmännische Buchführung finden für den Einzelabschluss erstmals Anwendung für das Geschäftsjahr, das zwei Jahre nach Inkrafttreten am 1. Januar 2013 beginnt, für die Konzernrechnung sind dies drei Jahre. Ist eine vorzeitige Anwendung möglich? Was ist dabei zu beachten?

Antwort

Eine vorzeitige Anwendung ist möglich, entsprechend der Botschaft vom 21. Dezember 2007 wie auch gemäss der Medienmitteilung vom 22. November 2012 des Bundesrates. Aus den Übergangsbestimmungen lässt sich zudem ableiten, dass die neuen Bestimmungen frühestens für Geschäftsjahre beginnend am 1. Januar 2013 gelten (d. h. beginnend mit dem Datum des Inkrafttretens).

Dabei ist jedoch zu beachten, dass das neue Rechnungslegungsrecht vollständig angewandt werden muss, insbesondere dass sowohl die Buchführung als auch die gesamte Rechnungslegung entsprechend dem neuen Gesetz geführt respektive erstellt werden. Konkret heisst dies, dass die gesamte Jahresrechnung und der Geschäftsbericht nach den neuen Bestimmungen zu erstellen sind. Eine Erleichterung besteht gemäss Art. 2 Abs. 4 der Übergangsbestimmungen lediglich bei den Vorjahreszahlen.

Kleine Unternehmen gemäss Art. 957 Abs. 2 OR können somit vorzeitig auf eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung und die Darstellung der Vermögenslage umstellen. Auch kleine juristische Personen mit Umsatzgrössen oder Finanzerträgen unter CHF 100'000 gemäss Art. 958b OR haben die Möglichkeit auf die zeitliche Abgrenzung zu verzichten und stattdessen auf Ausgaben und Einnahmen abzustellen.

1.2 Vorzeitige Anwendung der neuen Schwellenwerte in Bezug auf die Befreiung von der Konzernrechnung

Erstpublikation: 04.03.2013

Letzte Änderung vom 15.09.2014 (Ergänzung: Bestimmung von Schwellenwerten zur Konsolidierungspflicht anhand von Buchwerten ohne konzerninterne Transaktionen)

Frage

Die Schwellenwerte werden auch für die Möglichkeit der Befreiung von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung (Art. 963a OR) erhöht. Kann mit einer vorzeitigen Anwendung der neuen Bestimmungen vorzeitig auf die Erstellung einer Konzernrechnung verzichtet werden, sofern die neuen Schwellenwerte nicht überschritten werden?

Antwort

Die vorzeitige Anwendung und damit gegebenenfalls der Verzicht auf die Erstellung einer Konzernrechnung sind möglich. Dabei sind folgende Punkte zu beachten:

- Der gesamte Geschäftsbericht muss nach den neuen Bestimmungen erfolgen. Das heisst, dass auch der Einzelabschluss der Obergesellschaft nach den neuen Bestimmungen zu erstellen ist.
- Mit dem neuen Recht hat ein Wechsel vom Leitungs- zum Kontrollprinzip stattgefunden und die Beurteilung der Schwellenwerte muss nach den neuen Prinzipien erfolgen. Der Konsolidierungskreis kann sich somit verändern.
- Die Pflicht zur Erstellung der Konzernrechnung ergibt sich in der Regel aus der Summenbilanz und -erfolgsrechnungen der im Konsolidierungskreis enthaltenen Gesellschaften. Die Botschaft führt dazu aus, dass auf eine konsolidierte Sicht abgestellt wird, d.h. die Grössenkriterien nach der Elimination interner Transaktionen und Positionen zu ermitteln seien. Dabei kann auf die in der handelsrechtlichen Jahresrechnung ausgewiesenen Buchwerte abgestellt werden. Eine vereinfachte Konsolidierung ohne Eliminationen führt in der Regel zu höheren Werten und ist daher zur Beurteilung der Schwellenwerte ebenfalls zulässig.
- Die Tochtergesellschaften erstellen die Rechnungslegung möglicherweise noch nach altem Recht. Im Rahmen der Beurteilung der Konzernrechnungspflicht kann bei eindeutigen Verhältnissen auf die vorzeitige Umstellung der Tochtergesellschaften verzichtet werden. Sind die Schwellenwerte jedoch nur knapp unterschritten, drängt sich für den Zweck dieser Beurteilung die vorzeitige Umstellung der Tochtergesellschaften auf.
- Zu beachten ist allerdings Art. 963a Abs. 2 OR: eine Konzernrechnung ist ungeachtet der Schwellenwerte auch dann zu erstellen, wenn dies für eine möglichst zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage notwendig ist.

1.3 Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung

Erstpublikation: 04.03.2013

Frage

Wer ist verpflichtet, die neuen Bestimmungen anzuwenden? Bestehen Ausnahmen und gelten die Ausnahmen für die freien Berufe gemäss dem alten Recht nach wie vor?

Antwort

Die Bestimmungen zur Rechnungslegung sind neu rechtsformneutral ausgestaltet. Art. 957 OR sieht vor, dass Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristische Personen dem gleichen Rechnungslegungsrecht unterstehen.

Die Ausgestaltung der Rechnungslegung ist allerdings von der wirtschaftlichen Bedeutung abhängig und für kleine Unternehmen gibt es Erleichterungen (vgl. Art. 957 Abs. 2 OR, Art. 958b Abs. 2 OR). Die bisherigen Ausnahmen für die freien Berufe wie auch für die Landwirtschaft sind entfallen.

1.4 Anwendbarkeit für neu gegründete Unternehmen

Erstpublikation: 16.07.2013

Frage

Welche Rechnungslegungsrechts-Vorschriften muss ein Unternehmen anwenden, welches nach dem 1. Januar 2013 neu gegründet wurde? Müssen die neuen Bestimmungen sofort angewandt werden oder kann die Erstanwendung der neuen Bestimmungen erst für das Geschäftsjahr beginnend ab dem 1. Januar 2015 erfolgen?

Antwort

Die Übergangsbestimmungen zum neuen Rechnungslegungsrecht sehen keine unterschiedliche Anwendung zwischen bestehenden und neu gegründeten Unternehmen vor. Unternehmen mit Gründung nach dem 1.1.2013 können daher die «alten» Bestimmungen ebenfalls noch anwenden, oder ab Gründung die Bestimmungen des neuen Rechtes verwenden. Die Beurteilung, ob eine Anwendung der alten Bestimmungen für ein bis maximal zwei Jahre sinnvoll ist, bleibt dem Anwender überlassen.

1.5 Konsolidierungspflicht: Massgebende Geschäftsjahre für die Befreiung (Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB)

Erstpublikation: 15.09.2014

Frage

Welche Geschäftsjahre sind übergangsrechtlich massgebend für die Beurteilung, ob die Schwellenwerte gemäss Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR (20–40–250) unterschritten sind und damit vorbehaltlich der Bestimmungen von Art. 963a Abs. 2 OR auf die Erstellung einer Konzernrechnung verzichtet werden kann?

Antwort

Gemäss Art. 2 Abs. 3 Satz 2 der Übergangsbestimmungen zum neuen Rechnungslegungsrecht sind dafür **die zwei der erstmaligen Anwendung der neuen Bestimmungen zur Konzernrechnung unmittelbar vorangehenden Geschäftsjahre** massgebend. Übergangsrechtlich wird damit von Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR abgewichen, welcher für diese Beurteilung auf die Werte des Berichts- und Vorjahrs («*in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren*») abstellt.

In den Gesetzesmaterialien findet sich keine Erklärung für diese differenzierte Regelung der Beurteilungsbasis. In praktischer Hinsicht führt die übergangsrechtliche Bestimmung jedenfalls dazu, dass namentlich den neu von der Konsolidierungspflicht erfassten Unternehmen mehr (Vorbereitungs-)Zeit für den Übergang in die «Konsolidierungsphase» verbleibt. Im Sinne einer Planungsmassnahme steht den Unternehmen im Übrigen die Option offen, die neuen Bestimmungen zur Konzernrechnung schon vor Ablauf der dreijährigen Übergangsfrist von Art. 2 Abs. 3 Satz 1 der Übergangsbestimmungen (vollständig) anzuwenden. Nutzt ein Unternehmen, das seine Rechnungslegung bis anhin auf das Kalenderjahr ausrichtete, demgegenüber die dreijährige Übergangsfrist voll aus, dann sind gemäss den vorstehenden Ausführungen für die Beurteilung, ob auf eine Konzernrechnung verzichtet werden kann oder nicht, somit die relevanten Werte der Kalenderjahre 2014 und 2015 massgebend.

Vorbehalten bleiben die Bestimmungen von Art. 963a Abs. 2 OR, aufgrund welcher unter Umständen eine Konzernrechnung auch dann zu erstellen ist, wenn die relevanten Werte in der massgebenden Periode unterschritten sind.

1.6 Umstellung auf das neue Recht: Umgang mit Positionen, die das alte, nicht aber das neue Recht zulässt

Erstpublikation: 06.01.2016

Frage

Wie ist bei erstmaliger Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts mit altrechtlichen Erfassungs- und Bewertungsentscheiden umzugehen, die unter neuem Recht nicht mehr zulässig sind (z.B. Aktivierung und Abschreibung von Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten)? Haben solche Entscheide resp. Positionen weiterhin Bestand (sog. «Grandfathering»)?

Antwort

Gemäss Art. 2 der Übergangsbestimmungen (UeB) gelangen die neuen Normen zur Buchführung und Rechnungslegung erstmals (zwingend) zur Anwendung für das Geschäftsjahr, das zwei resp. drei Jahre nach deren Inkrafttreten beginnt, was nach vorliegendem Verständnis nur heissen kann, dass die neuen Vorschriften in der Jahres- resp. Konzernrechnung nach neuem Recht *vollständig* umzusetzen sind. Ein sog. «Grandfathering» findet in den Übergangsbestimmungen zum neuen Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht keine ausreichende Stütze. Art. 2 UeB geht als spezifische und abschliessende Regelung den Bestimmungen des Schlusstitels des Zivilgesetzbuches vor (vgl. Art. 1 Abs. 1 UeB, wonach Letztere nur soweit gelten, als die folgenden Bestimmungen, d.h. Art. 2 UeB, nichts anderes vorsehen). Ein «Grandfathering» wäre aber auch mit den zentralen Grundsätzen der Klarheit, Verständlichkeit und Verlässlichkeit nicht vereinbar (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1 und 3 OR). Die einzige «Erleichterung» bei der Umstellung besteht darin, dass bei erstmaliger Anwendung der Vorschriften zur Rechnungslegung auf die Nennung der Zahlen der Vorjahre verzichtet werden kann und bei der zweiten Anwendung nur die Zahlen des Vorjahres angegeben werden müssen (Art. 2 Abs. 4 UeB).

Die vorbestehenden, unter neuem Recht nicht mehr zulässigen Entscheide resp. Positionen sind entsprechend im Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung des neuen Buchführungs- und Rechnungslegungsrechts zu bereinigen, und zwar *zulasten der Erfolgsrechnung*.

Im Einzelnen bedeutet dies, dass z.B.

- der Restwert der Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten, der bei erstmaliger Anwendung des neuen Rechts noch in den Büchern steht, erfolgswirksam abzuschreiben ist, da diese Kosten den Anforderungen zur Aktivierung gemäss Art. 959 Abs. 2 OR in der Regel nicht mehr genügen; vorbehalten bleiben bestimmte Kosten, welche als immaterielle Anlagen (Art. 959a Abs. 1 Ziff. 2d OR) weiter aktiviert bleiben dürfen;

- die aus der erforderlichen Umstellung von der Gesamtbewertung auf eine Einzel- ggf. Gruppenbewertung (Art. 960 OR) resultierenden Effekte erfolgswirksam zu verbuchen sind;
- vorbestehende direkt erworbene eigene Kapitalanteile in den neuen Bilanzierungsmodus zu überführen sind (siehe dazu im Einzelnen Ziff. 2.3 Frage b);
- auch die Mindestgliederung des neuen Rechts bei Erstanwendung vollumfänglich umzusetzen ist.

Die vorstehenden Ausführungen beziehen sich ausschliesslich auf die Buchführung und Rechnungslegung nach Obligationenrecht. Die spezifischen Übergangsbestimmungen eines allenfalls anwendbaren anerkannten Standards bleiben vorbehalten.

1.7 Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen über den Anschaffungswert (Art. 670 OR)

Erstpublikation: 16.07.2013

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

Die Aufwertung bleibt im Aktienrecht (Art. 670 OR) bestehen. Im Rechnungslegungsrecht ist dieses Instrument nicht vorgesehen. Wie verhält es sich nun mit bestehenden Aufwertungen? Können neue Aufwertungen noch vorgenommen werden?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel IV. 6.

1.8 Reserven gemäss Art. 671–674 OR sowie Art. 959a OR

Erstpublikation: 16.07.2013

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

Art. 671–674 OR im Aktienrecht und neu Art. 959a OR definieren die Reserven unterschiedlich. Wie ist der Ausweis künftig zu gliedern?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel IV.2.28.1 und II.4.4.1.2.

1.9 Vereinfachte Buchführung gem. Art. 957 Abs. 2 OR («Milchbüchleinrechnung»)

Erstpublikation: 21.10.2014

Frage a)

Welcher Umsatzerlös ist massgebend für die Bestimmung der Schwelle von CHF 500'000 für die vereinfachte Buchführung gemäss Art. 957 Abs. 2 OR?

Antwort

Dem neuen Rechnungslegungsrecht lassen sich zu dieser Frage wenige Informationen entnehmen, aus der Botschaft des Bundesrats aus dem Jahr 2007 sind keine Zusatzinformationen ersichtlich.

Aus Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR ist ersichtlich, dass der Umsatzerlös von Einzelunternehmen und Personengesellschaften des Vorjahrs weniger als CHF 500'000 betragen muss, damit eine vereinfachte Buchhaltung geführt werden darf. Bei den Vereinen und Stiftungen, welche nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen und den Stiftungen, welche keine Revisionsstelle wählen müssen (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 OR), besteht keine Umsatzgrenze.

Die Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen sind nicht gleichzusetzen mit dem Umsatzerlös eines Unternehmens. Der Begriff «Umsatzerlös» wird weiter gefasst.

Ausgehend von der gesetzlichen Mindestgliederung der Erfolgsrechnung bestimmt sich der so definierte Umsatzerlös wie folgt:

Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen

+ betriebsfremder Ertrag

+ Finanzertrag

+ ggf. ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Ertrag

= Umsatzerlös

Weitere Ausführungen lassen sich dem HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung», Ziffer IV.3.3, sowie der «Analyse des Vorstandes der SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht» vom 12.2.2013 entnehmen.

Frage b)

Gemäss Art. 957 Abs. 3 OR gelten die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung sinngemäss auch für diejenigen Organisationen, welche die vereinfachte Buchführung anwenden.

Was ist mit der Definition «sinngemäss» gemeint?

Antwort

Auch bei der vereinfachten Buchführung gelten die folgenden Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung (GoB) gemäss Art. 958c OR:

1. die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte;
2. der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge;
3. die Klarheit;
4. die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens;
5. die Nachprüfbarkeit.

Der Begriff «sinngemäss» ist so zu interpretieren, dass bei der Anwendung der GoB gewisse Minimalanforderungen zu beachten sind, welche teilweise weniger weit gehen können als bei der Buchführung nach dem Normalstandard. So sieht die systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle bei diesem Normalstandard auch die Berücksichtigung von zeitlichen und sachlichen Abgrenzungen oder die Anwendung des Realisations- und Imparitätsprinzips vor. Darauf kann bei der vereinfachten Buchführung verzichtet werden

Neben den handelsrechtlichen sind aber auch die steuerrechtlichen Anforderungen abzudecken. Bei steuerpflichtigen Unternehmen, welche Art. 957 Abs. 1 OR unterstehen, gilt für die Bemessung der Steuern das Massgeblichkeitsprinzip uneingeschränkt (d.h. die handelsrechtskonforme Jahresrechnung ist massgeblich für die Bemessung des steuerbaren Gewinns bzw. Einkommens und des steuerbaren Kapitals bzw. Vermögens).

Bei denjenigen Gesellschaften, welche die vereinfachte Buchführung anwenden, sind jedoch zusätzliche steuerliche Anforderungen zu beachten. So verlangen die Steuerverwaltungen bei Gesellschaften, bei denen eine Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen. Aus steuerlicher Sicht sind somit bei der «Milchbüchleinrechnung» nach Art. 957 Abs. 2 OR die Einnahmen im Zeitpunkt des Zahlungseingangs der Rechnung gutzuschreiben und die Ausgaben konsequenterweise erst im Zeitpunkt der Zahlung zu belasten. Die Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben müssen fortlaufend, lückenlos und wahrheitsgetreu vorgenommen werden.

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

Bei Betrieben mit Bargeldverkehr sind die Bareinnahmen und -ausgaben in einem Kassabuch 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.

Frage c)

Neben der Einnahmen- und Ausgabenrechnung umfasst die eingeschränkte Buchführungspflicht auch die Buchführung über die Vermögenslage.

Was versteht man unter «Buchführung der Vermögenslage»?

Antwort

Die Vermögenslage bezeichnet das Nettovermögen am Bilanzstichtag. Die Vermögenslage spielt in der Praxis wohl vor allem aus steuerlicher Sicht eine wichtige Rolle, da sie die Grundlage für die Steuererklärung bildet und als Vermögensbemessung dient. Steuerlich massgebend bei Selbstständigerwerbenden sind das Geschäftsvermögen (Aktiven) und die Geschäftsschulden (Verbindlichkeiten) am Bilanzstichtag. Somit müssen auch bei Anwendung der vereinfachten Buchhaltung Ende Jahr das Vermögen und die Schulden in einem Inventar erfasst werden. Das Vermögen besteht z. B. aus flüssigen Mitteln, Kundenguthaben, angefangenen Arbeiten und Anlagevermögen, die Schulden z. B. aus Lieferantenschulden, Bankverbindlichkeiten sowie Darlehens- und Hypothekarschulden. Nicht zu berücksichtigen sind aktive und passive Rechnungsabgrenzungen sowie Rückstellungen.

Frage d)

Welches ist das massgebende Geschäftsjahr zur Beurteilung, ob die Umsatzschwelle überschritten wird?

Beispiel

Ein Einzelunternehmen erzielt im Geschäftsjahr 2015 einen massgebenden Umsatzerlös von CHF 480'000 und macht von den Bestimmungen zur vereinfachten Buchführung Gebrauch. Im Geschäftsjahr 2016 beträgt der Umsatzerlös CHF 550'000.

Antwort

Die Umsatzschwelle von CHF 500'000 bezieht sich auf den im letzten Geschäftsjahr erzielten Umsatzerlös. Die Wahl der vereinfachten Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR für das Geschäftsjahr 2016 ist demnach gesetzeskonform, auch wenn in diesem Geschäftsjahr die Umsatzerlös-Schwelle von CHF 500'000 überschritten wurde. Im Geschäftsjahr 2017 sind aber die Bestimmungen aufgrund Art. 957 Abs. 1 OR anzuwenden, auch wenn damit zu rechnen ist, dass der Umsatzerlös in diesem Geschäftsjahr wieder unter CHF 500'000 fallen dürfte.

2. Bilanzansatz

2.1 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Erstpublikation: 05.03.2013

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

Lassen vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten, so **müssen** die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden (Art. 960e Abs. 2 OR). Weitere Rückstellungen **dürfen** gemäss Art. 960e Abs. 3 OR gebildet werden.

Sind die Anforderungen an die Bildung von Rückstellungen im neuen Rechnungslegungsrecht höher? Sind stille Reserven in den Rückstellungen weiterhin möglich? Kann durch den Ausweis einer Eventualverbindlichkeit im Anhang auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet werden? In welchen Fällen ist der Ausweis einer Eventualverbindlichkeit im Anhang zur Jahresrechnung ausreichend?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung», Kapitel IV.2.24 und IV.5.13.

2.2 Leasing

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage a) Bilanzierung von Leasinggeschäften

Art 959 OR führt folgendes aus:

² *Als Aktiven müssen Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden.*

⁵ *Verbindlichkeiten müssen als Fremdkapital bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann.*

Welche Auswirkungen haben diese Bestimmungen auf die Bilanzierung von Leasinggeschäften?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel IV.2.15.2.2.

Frage b) Ausweis von bereits bilanzierten Leasinggeschäften im Anhang

Gemäss Art. 959c Abs. 2 Ziff. 6 OR ist im Anhang der Restbetrag der Verbindlichkeiten aus kaufvertragsähnlichen Leasinggeschäften und anderen Leasingverbindlichkeiten auszuweisen, sofern diese nicht innerhalb von zwölf Monaten ab Bilanzstichtag auslaufen oder gekündigt werden können.

Wie sind dabei Leasinggeschäfte zu behandeln, welche bereits bilanziert sind?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel IV.2.15.3.

Frage c) Ausweis von Mietverträgen im Anhang

Gemäss Art. 959c Abs. 2 OR sind «kaufvertragsähnliche Leasinggeschäfte und andere Leasingverpflichtungen» im Anhang auszuweisen.

Welche Ausweispflicht ergibt sich daraus für Mietverträge?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel IV.5.9.

2.3 Eigene Aktien

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort zu Frage a) durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Letzte Änderung vom 06.01.2016 (Antwort zu Frage b aktualisiert)

Letzte Änderung vom 11.01.2016 (Frage c neu eingefügt)

Frage a)

Das Rechnungslegungsrecht weist eigene Kapitalanteile neu als Minusposten in der Bilanz aus. Die aktienrechtlichen Bestimmungen in Art. 659a Abs. 2 und Art 671a OR zu den eigenen Aktien sind vorläufig unverändert in Kraft. Welches sind die Auswirkungen auf die Bilanzierung eigener Kapitalanteile, wenn diese entweder durch die Muttergesellschaft oder indirekt über eine Tochtergesellschaft gehalten werden?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel IV.2.30.

Frage b)

Wie führt ein Unternehmen, das eigene Aktien besitzt, ggf. Folgebewertungen gegenüber dem Anschaffungswert vorgenommen hat, diese Positionen in die Bestimmungen zum neuen Rechnungslegungsrecht über?

Antwort

Unternehmen, welche eigene Aktien bereits bisher zum Anschaffungswert bilanziert haben, werden diese mit einer einfachen Umbuchung (eigene Aktien als Minusposten im Eigenkapital / Bestand eigene Aktien als Aktivum) überführen. Die bestehende Reserve für direkt gehaltene eigene Aktien ist gegen die Position aufzulösen, aus der sie im alten Recht gebildet wurde.

Unternehmen, welche eigene Aktien zu einem unter dem Anschaffungswert liegenden Marktwert bilanziert haben, stehen folgende Möglichkeiten offen:

- a) Die eigenen Aktien werden erfolgswirksam auf den Anschaffungswert aufgewertet und anschliessend, wie oben erwähnt, ins Eigenkapital umgebucht. Die Reserve für eigene Aktien wird wie oben beschrieben aufgelöst. Diese Variante setzt voraus, dass der aktuelle Marktwert der Aktie nicht unter dem Anschaffungswert liegt, da ansonsten bei der Aufwertung unrealisierte (und fiktive) Gewinne gezeigt würden.
- b) Die eigenen Aktien werden zum Buchwert ins Eigenkapital umgebucht (ohne vorherige Anpassung an den Anschaffungswert). Anschliessend wird die Reserve für eigene Aktien wie oben beschrieben aufgelöst. Die Minusposition im Eigenkapital für eigene Kapitalanteile wird über die freien Reserven auf den Anschaffungswert angepasst. Damit zeigt die Minusposition den effektiven Geldrückfluss an die Aktionäre.
- c) Eine Umbuchung ins Eigenkapital zum tieferen Buchwert (ohne vorherige Wertaufholung) erscheint aufgrund der prospektiven Anwendung der Bestimmungen zum neuen Rechnungslegungsrecht zulässig, da im Rahmen der Wertberichtigung frei verfügbares Eigenkapital vermindert wurde. Im Gegensatz zu den Varianten a) und b) bildet die Minusposition im Eigenkapital auf diesen Aktien nicht mehr den Geldrückfluss an die Aktionäre ab («Kapitalherabsetzung»). Die Reserve für eigene Aktien wird wie oben beschrieben aufgelöst.

Unternehmen, welche den Bestand eigener Aktien auf einen über den Anschaffungswerten liegenden Börsenkurs aufgewertet haben, verfahren sinngemäss.

Unternehmen, welche für einen früheren geprüften oder publizierten Abschluss die Verbuchung, wie in der Q&A vom 24. August 2015 vorgegeben, vorgenommen haben, müssen die Verbuchung nicht anpassen. Diese handelsrechtlichen Verbuchungsvarianten berücksichtigen allfällige steuerliche Auswirkungen nicht.

Frage c)

Gemäss Kreisschreiben 29a vom 9. September 2015 der ESTV bewirkt nur der Ausweis der eigenen Beteiligungsrechte als Minusposten unter den gesetzlichen Kapitalreserven, dass sich bei Vernichtung von eigenen Kapitalanteilen oder bei Fristablauf gemäss Art. 4a VStG weder Einkommens- noch Verrechnungssteuerfolgen ergeben. Die Mindestgliederung des Obligationenrechtes (OR) nach Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR verlangt demgegenüber einen Ausweis als Minusposten am Schluss des Eigenkapitals. Gibt es eine Ausweismöglichkeit, die sowohl den steuerlichen wie auch den handelsrechtlichen Ansprüchen gerecht wird?

Antwort

Ja. Die ESTV und die Kommission für Rechnungslegung sowie die Fachgruppe Steuern von EXPERTsuisse haben sich auf folgenden Ausweis geeinigt:

Das Kreisschreiben 29a vom 9. September 2015 der ESTV hält Folgendes fest:

2.1 Grundsätze

Als Kapitaleinlagen im Sinne von Artikel 20 Absatz 3 DBG und Artikel 5 Absatz 1bis VStG gelten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, welche direkt von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet wurden und in der Handelsbilanz der empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verbucht und offen ausgewiesen sind (offene Kapitaleinlagen). Das gesonderte Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen gemäss Artikel 5 Absatz 1bis VStG ist unter den gesetzlichen Kapitalreserven auszuweisen

4.2.3. Rückkauf eigener Beteiligungsrechte

Werden Beteiligungsrechte, deren Rückkauf bereits zu einer sofortigen oder aufgeschobenen Besteuerung als Teilliquidation geführt hat, wieder ausgegeben, so stellt der Teil des Ausgabepreises, der über dem Nennwert liegt, eine offene Kapitaleinlage dar. Das ausgewiesene Agio qualifiziert als Reserve aus Kapitaleinlagen (vgl. Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 19.8.1999 Ziffer 6).

Der nach Artikel 959a Absatz 2 Ziffer 3 Buchstabe e OR notwendige Ausweis der eigenen Kapitalanteile kann als Minusposten unter den gesetzlichen Kapitalreserven erfolgen, wobei nur der Ausweis unter den gesetzlichen Kapitalreserven bewirkt, dass bei einer Vernichtung der Anteile oder bei einem Fristenablauf gemäss Artikel 4a VStG sich weder Einkommens- noch Verrechnungssteuerfolgen ergeben. Zurückgekaufte eigene Kapitalanteile, die innerhalb der Fristen gemäss Artikel 4a VStG weiterveräussert werden, verändern den Minusposten für eigene Kapitalanteile, nicht aber den Bestand der Reserven aus Kapitaleinlagen. Werden eigene Kapitalanteile nicht innerhalb der Frist nach Artikel 4a VStG weiterveräussert, erfolgt die Besteuerung aufgrund des Ausweises der eigenen Kapitalanteile als Minusposten im Zeitpunkt des Erwerbs unter den Gewinn- oder den Kapitalreserven.

Für eigene Kapitalanteile, die vor dem 1. Januar 2011 zurückgekauft wurden, wird auf den Ausweis der gesonderten Reserven für eigene Aktien in der Handelsbilanz 2011 bzw. 2010/2011 abgestellt.

Bestehende Reserven für eigene Aktien gemäss Artikel 659a Absatz 2 OR, welche zu Lasten der Reserven aus Kapitaleinlagen gebildet wurden, können im Zeitpunkt der Umstellung auf die neue Rechnungslegung gemäss Artikel 957 ff OR ohne Steuerfolgen auf das gesonderte Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen unter den gesetzlichen Kapitalreserven gebucht werden.

Die ESTV und die Kommission für Rechnungslegung sowie die Fachgruppe Steuern von EXPERTsuisse haben sich auf die folgende beispielhafte Form des Ausweises eigener Kapitalanteile in der Bilanz geeinigt, sofern die nachstehenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- es liegen steuerlich anerkannten Reserven aus Kapitaleinlagen gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG (KER) vor, welche verbucht und unter den gesetzlichen Kapitalreserven ausgewiesen werden
- im Zeitpunkt des Erwerbs der eigenen Kapitalanteile lagen auch tatsächlich Reserven aus Kapitaleinlagen vor, die betragsmässig mindestens dem Total der eigenen Kapitalanteile zur Verrechnung mit KER entsprechen.

Nach Ansicht der ESTV und der Kommission für Rechnungslegung sowie der Fachgruppe Steuern von EXPERTsuisse beachtet folgender beispielhafte Ausweis eines Erwerbs eigener Kapitalanteile zum Preise von 50 bei Kapitaleinlagereserven nach Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG von 40 die handelsrechtlichen Vorschriften und genügt auch den steuerrechtlichen Anforderungen:

Aktienkapital		20	
Gesetzliche Kapitalreserven			
- Reserven aus Kapitaleinlagen	40		
- Übrige Kapitalreserven	<u>160</u>	200	
Gesetzliche Gewinnreserven		30	
Freiwillige Gewinnreserven / kum. Verluste		50	
Eigene Kapitalanteile			
- Gegen Reserven aus Kapitaleinlagen	-40		
- Übrige	<u>-10</u>	-50	
Total Eigenkapital		250	

Erklärungen

- Wie bis anhin werden Kapitaleinlagereserven gesondert auf einem Konto in der Handelsbilanz ausgewiesen, in der Gliederung des neuen Rechnungslegungsrechtes unter der Position „Gesetzliche Kapitalreserven“. Im Beispiel beträgt der Bestand an Kapitaleinlagereserven 40.
- Eigene Kapitalanteile, deren steuerliche Behandlung nach Art. 5 Abs. 1bis VStG erfolgen soll, sind in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto unter der Position

„Eigene Kapitalanteile“ auszuweisen. Im Beispiel wird der gesamte Betrag der Kapitaleinlagereserven (40) den eigenen Kapitalanteilen zugewiesen.

Mit diesem Ausweis ist einerseits die Verbindung zwischen Kapitaleinlagereserven nach Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG und eigenen Kapitalanteilen, deren steuerliche Behandlung nach Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG erfolgen soll, klar dargestellt und sind andererseits die Gliederungsbestimmungen des Obligationenrechts eingehalten. Zudem wird die Kenngrösse „Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven“ welche zur Bestimmung eines Kapitalverlustes nach Art. 725 Abs. 1 OR verwendet wird, nicht verändert.

Der Ausweis von eigenen Kapitalanteilen, welche zur steuerlichen Verrechnung mit Kapitaleinlagereserven berechtigen, hat einen hohen qualitativen Stellenwert. Ein solcher Ausweis ist nur zulässig, wenn nachgewiesen werden kann, dass die damit verbundenen steuerlichen Bedingungen, insbesondere auch das Vorhandensein von entsprechenden Kapitaleinlagereserven bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der eigenen Kapitalanteile (was insbesondere auch bei unterjähriger Bildung von Kapitaleinlagereserven relevant ist), uneingeschränkt erfüllt sind. Andernfalls liegt ein Gesetzesverstoss vor.

3. Bewertungsvorschriften

3.1 Einzel- und Gruppenbewertung

Erstpublikation: 07.01.2013

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

Art. 960 Abs. 1 OR bestimmt, dass Aktiven und Verbindlichkeiten in der Regel einzeln bewertet werden, sofern sie wesentlich sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden.

In welchen Fällen ist eine Abweichung vom Grundsatz der Einzelbewertung zulässig und kann eine Bewertung als Gruppe (Gesamtbewertung) vorgenommen werden?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.4.3.2.

3.2 Bewertung zum beobachtbaren Marktpreis

Erstpublikation: 07.01.2013

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

In der Folgebewertung dürfen Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden, auch wenn dieser über dem Nennwert oder dem Anschaffungswert liegt (Art. 960b OR).

In welchen Fällen kann nach dieser Norm der Börsenkurs oder Marktpreis für die Folgebewertung angesetzt werden?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.4.3.3.

4. Anhang

4.1 Angaben zu Beteiligungsrechten und Optionen für Leitungs- und Verwaltungsorgane sowie für Mitarbeitende

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antworten durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Fragen

Der Anhang der Jahresrechnung muss Auskunft geben zur Anzahl und zum Wert von Beteiligungsrechten oder Optionen auf solchen Rechten für alle Leitungs- und Verwaltungsorgane sowie für die Mitarbeitenden (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 11 OR).

- a) Gilt diese Offenlegungspflicht nur für börsenkotierte Unternehmen?
- b) Betrifft die Offenlegung die vom betreffenden Personenkreis am Bilanzstichtag gehaltenen Instrumente, oder aber die im Berichtsjahr als Vergütung bzw. im Rahmen von Beteiligungsprogrammen zugeteilten Instrumente?
- c) Sind die Beteiligungsrechte und Optionen gesamthaft oder aufgeteilt (in Kategorien und separat für Leitungs- bzw. Verwaltungsorgane sowie für Mitarbeitende) auszuweisen?
- d) Welche Werte sind für einen solchen Ausweis anzusetzen?

Antworten

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel IV.5.14.

Die folgende Aufstellung fasst die Offenlegungspflichten zusammen:

	Aktiengesellschaften, deren Aktien an einer Börse im In- oder Ausland kotiert sind	Nicht börsenkotierte Unternehmen
<p>Im Berichtsjahr an Leitungs- und Verwaltungsorgane sowie an Mitarbeitende zugeteilte Beteiligungsrechte und Optionen auf solche Rechte</p> <p>Grundlage: Art. 959c Abs. 2 Ziff. 11 OR</p> <p>Ort der Angabe: Anhang der Jahresrechnung</p>	X	X
<p>Von VR, Geschäftsleitung und ihnen nahe stehenden Personen am Bilanzstichtag gehaltene Beteiligungen, Wandel- und Optionsrechte</p> <p>Grundlage: Art. 663c Abs. 3 OR</p> <p>Ort der Angabe: Anhang der Jahresrechnung</p>	X	–
<p>Im Geschäftsjahr an VR, Geschäftsleitung und ggf. ihnen nahe stehende Personen ausgerichtete Vergütungen</p> <p>Grundlage: VegüV</p> <p>Ort der Angabe: Vergütungsbericht</p>	X	–

5. Rechnungslegung für grössere Unternehmen

5.1 Rechnungslegung für grössere Unternehmen – Möglichkeiten der Befreiung

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 30.03.2015 (Grundlegende Überarbeitung und Erweiterung bez. IFRS (EU))

Vorbemerkung

Art. 961 OR verlangt von Unternehmen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, zusätzliche Angaben im Anhang, eine Geldflussrechnung und einen Lagebericht.

Art. 961d OR erlaubt einen Verzicht auf diese zusätzlichen Anforderungen an den Geschäftsbericht, wenn das Unternehmen selbst oder eine juristische Person, die das Unternehmen kontrolliert, eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt.

Die Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) definiert die IFRS (IASB), IFRS for SME (IASB), Swiss GAAP FER, US-GAAP und IPSAS als anerkannte Standard. Die Rechnungslegungsvorschriften der FINMA werden einem anerkannten Standard gleichgestellt. Diese Liste ist abschliessend. Die IFRS as adopted by the EU ist von der VASR nicht als anerkannter Standard zugelassen.

Nicht zu verwechseln sind diese Ausführungen mit denjenigen von Art. 963a OR. Diese regeln die Befreiung von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung. In Art 963a Abs. 1 Ziff. 2 OR wird als ein befreiender Sachverhalt anerkannt, wenn eine juristische Person von einem Unternehmen kontrolliert wird, dessen Konzernrechnung nach schweizerischem oder gleichwertigen ausländischen Vorschriften erstellt und ordentlich geprüft worden ist. In der Praxis stellt sich oft die Frage nach der Befreiung von der Konzernrechnungspflicht (Art. 963a OR) und von den zusätzlichen Anforderungen an den Geschäftsbericht (Art. 961d OR) bei derselben Unternehmung. Die jeweiligen Befreiungsoptionen sind aber in den beiden Gesetzesartikeln unterschiedlich geregelt.

Frage a) Befreiung durch Konzernabschluss nach IFRS (EU)?

Eine Muttergesellschaft erstellt einen Konzernabschluss nach IFRS as adopted by the EU. Ermöglicht dieser Konzernabschluss einer Schweizer Tochtergesellschaft die Befreiung (Art. 961 d Abs. 1 OR) von den zusätzlichen Anforderungen an den Geschäftsbericht?

Antwort

Nein. Die anerkannten Standards zur Rechnungslegung sind in der Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) abschliessend bezeichnet. In Art. 1 VASR werden die «International Financial Reporting Standards» (IFRS) des International Accounting Standards Board (IASB) erwähnt. Die «IFRS as adopted by the EU» oder «EU-IFRS», die innerhalb der Europäischen Union einem Endorsement-Verfahren unterliegen und damit nicht jederzeit und vollständig den IFRS des IASB entsprechen, sind in der VASR nicht als anerkannter Standard aufgeführt.

Im Erläuternden Bericht des Bundesamts für Justiz zur Inkraftsetzung des Rechnungslegungsrechts und Erlass der VASR vom 16. August 2012 findet sich folgende Aussage (vgl. 1. Teil, Abschnitt 3.2.1, S. 6; Hervorhebung EXPERTsuisse):

«Der Bundesrat muss die anerkannten Standards zur Rechnungslegung bezeichnen, die von Unternehmen angewendet werden müssen, die der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss Artikel 957 nOR unterliegen. Unterliegt ein Unternehmen nicht den entsprechenden schweizerischen Buchführungs- und Rechnungslegungspflichten, findet die Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung keine unmittelbare Anwendung. Es ist folglich denkbar, dass die Börse Emittenten ohne Sitz in der Schweiz und ohne Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss Artikel 957 nOR, die Anwendung eines in der Verordnung nicht bezeichneten Rechnungslegungsstandards für die börsenmässige Berichterstattung ermöglicht, z.B. der EU-IFRS.»

Somit wird klargestellt, dass die EU-IFRS nicht zu den vom Bundesrat anerkannten Standards zur Rechnungslegung zählen. Grössere Unternehmen, deren Muttergesellschaft eine Konzernrechnung einzig nach EU-IFRS erstellen, können demnach nicht auf die zusätzlichen Anforderungen an den Geschäftsbericht verzichten.

Frage b) Befreiung durch dualen Konzernabschluss nach IFRS (EU) und IFRS (IASB)?

Wenn eine Muttergesellschaft einen dualen Konzernabschluss in Übereinstimmung mit den IFRS as adopted by the EU und mit den IFRS (IASB) erstellt, wirkt dieser befreiend?

Antwort

Ja. Die Unterschiede zwischen den beiden Standards können bedingt durch unterschiedliche Daten der Inkraftsetzung oder dauernde Differenzen sein. In Zeiten, in welchen die materiellen Unterschiede zwischen IFRS as adopted by the EU und IFRS (IASB) gering sind, gibt es Gesellschaften, die ihre Konzernrechnung nach beiden Standards erstellen und prüfen lassen. Ein solcher «Dualer Abschluss» – weil (auch) nach IFRS (IASB) erstellt – ist befreiend bezüglich der zusätzlichen Anforderungen an den Geschäftsbericht von grösseren Unternehmen.

Frage c) Befreiung durch ungeprüften Konzernabschluss nach IFRS (IASB)?

Art. 961d Abs. 1 OR verlangt, dass eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard erstellt wird. Es wird nicht explizit eine Prüfung verlangt. Wenn eine Muttergesellschaft, welche eine Konzernrechnung nach IFRS as adopted by the EU erstellt, eine ungeprüfte Konzernrechnung nach IFRS (IASB) vorlegt, wirkt letztere für die zusätzlichen Anforderungen an den Geschäftsbericht einer Schweizer Tochtergesellschaft befreiend?

Antwort

Ja, unter Beachtung der nachfolgenden Voraussetzungen. Die notwendigen Nachweise zur befreienden Wirkung einer Konzernrechnung sind durch den Verwaltungsrat des zur Rechnungslegung verpflichteten Unternehmens schlüssig zu erbringen. Der Aufwand dafür ist demjenigen der Erstellung der zusätzlichen Angaben im Geschäftsbericht gegenüberzustellen. Ungenügende Nachweise verhindern die befreiende Wirkung der Konzernrechnung. Die Befreiung kann in Anspruch genommen werden, wenn kumulativ:

- a) der Verwaltungsrat in der Lage ist, die Übereinstimmung mit IFRS (IASB) nachzuweisen. Basierend auf einem geprüften Abschluss nach IFRS as adopted by the EU kann dies in einfachen Verhältnissen gegebenenfalls mit einer Überleitung nach IFRS (IASB) erreicht werden,
- b) das die Befreiung beanspruchende Unternehmen im Anhang seiner Jahresrechnung auf die Befreiung mit einer Begründung hinweist.

Der Prüfer derjenigen Gesellschaft, welche aufgrund der so erstellten ungeprüften Konzernrechnung nach IFRS (IASB) die Befreiung von den Anforderungen an den Geschäftsbericht für grössere Unternehmen geltend macht, hat sorgfältig zu beurteilen, ob dieser Konzernabschluss befreiend wirkt. Dies ist daher von grosser Wichtigkeit, als dem geprüften Abschluss bei der Befreiung wesentliche Informationen fehlen, wie z.B. die Geldflussrechnung.

Es ist angezeigt, dass der Verwaltungsrat, in Analogie zu den Bedingungen für die Befreiung von der Konzernrechnungspflicht nach Art. 963a Abs. 3 OR, den befreienden Konzernabschluss nach den Vorschriften für die eigene Jahresrechnung bekanntmacht. Damit soll einerseits ein Missbrauch verhindert und andererseits die vom Gesetzgeber als befreiend eingestuft Informationen dem Empfängerkreis auch bekannt gemacht werden.

6. Abschluss nach anerkanntem Standard

6.1 Zusätzlicher Abschluss nach anerkanntem Standard

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

Für Publikumsgesellschaften, Grossgenossenschaften und für wirtschaftlich bedeutende Stiftungen verlangt das Gesetz nebst der obligationenrechtlichen Jahresrechnung einen zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung (Art. 962 Abs. 1 OR). Qualifizierte Minderheiten haben überdies das Recht, einen zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung zu verlangen (Art. 962 Abs. 2 OR).

Braucht es zur Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen in jedem Fall zwei Abschlüsse (eine Jahresrechnung nach Obligationenrecht und einen separaten Abschluss nach einem anerkannten Standard) oder kann ein «dualer Abschluss» ausreichend sein?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.6.

7. Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung

Hier verwendete Begriffe:

Währungsdifferenzen unterteilen sich in Kursdifferenzen und Umrechnungsdifferenzen.

Kursdifferenzen sind Währungsdifferenzen aus der Verbuchung oder Bewertung von Transaktionen in Fremdwährung.

Umrechnungsdifferenzen sind Währungsdifferenzen aus der Umrechnung der Jahresrechnung in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung (Funktionalwährung) in den Schweizer Franken.

7.1 Buchführung in Fremdwährung

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antworten durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage a) Kriterien zur Wahl der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung – Buchführung

Die Buchführung kann in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung erfolgen (Art. 957a Abs. 4 OR). Kann irgendeine Währung gewählt werden? Welche Kriterien sind anzuwenden?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.3.4.2.

Frage b) Kursdifferenzen

Wie werden Kursdifferenzen ermittelt, wenn die Buchführung in einer Fremdwährung erfolgt?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.3.4.1.4.

7.2 Rechnungslegung in Fremdwährung

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antworten a) – e) durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Letzte Änderung vom: 06.01.2016 (Antwort f) aufgrund Aktualisierung der Analyse des Vorstandes SSK

Frage a) Konformität der Jahresrechnung mit Gesetz und Statuten

Welches ist die massgebliche Jahresrechnung bei der Rechnungslegung in Fremdwährung? Müssen die Angaben in Landeswährung für sich alleine auch Gesetz und Statuten entsprechen?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.3.4.3.

Frage b) Kriterien zur Wahl der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung – Rechnungslegung

Die Rechnungslegung (gem. Art. 958d Abs. 3 OR) kann in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung erfolgen. Kann irgendeine Währung gewählt werden? Welche Kriterien sind anzuwenden?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.3.4.3.

Frage c) Von der Landeswährung abweichende Währung

Erfolgt die Rechnungslegung in einer von der Landeswährung abweichenden Währung, muss die Jahresrechnung die ermittelten Werte auch in Landeswährung angeben (Art. 958d Abs. 3 OR). Welche Bestandteile der Jahresrechnung sind davon betroffen? Wie wird dies in der Jahresrechnung dargestellt?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.3.4.3.

Frage d) Umrechnungsmethode

Welche Methode soll angewendet werden bei der Ermittlung der Werte für die Angabe in Schweizer Franken?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.3.4.3.

Frage e) Anhangsangaben

Welche Angaben sind gemäss Art. 958d Abs. 3 OR in Bezug auf die Umrechnungskurse im Anhang zu machen?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.3.4.3.

Frage f) Steuerliche Auswirkungen

Was für Auswirkungen wird das Führen der Buchführung bzw. der Rechnungslegung in Fremdwährung für die Steuern haben? Auf welche Werte wird sich die Steuerbehörde abstützen?

Antwort

Die Schweizerische Steuerkonferenz hat am 12.2.2013 die Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht inklusive Beschlüsse publiziert. Mit Datum vom 26. November 2014 wurde diese Analyse aktualisiert. In Bezug auf die Thematik Fremdwährung wurde beschlossen, dass Art. 958d Abs. 3 OR die gesetzliche Grundlage für die Anwendung des Bundesgerichtsentscheides (BGE136 II 88 ff.) zur steuerunwirksamen Behandlung der Differenzen aus der Umrechnung von der funktionalen Währung in die Darstellungswährung darstelle. Weiter wird festgehalten, dass sich an der bisherigen steuerlichen Praxis nichts ändern würde.

Mit dem Bundesgerichtsurteil wurde im Jahr 2008 entschieden, dass die Umrechnungsdifferenzen steuerlich nicht länger zur Ermittlung des Ergebnisses zu berücksichtigen seien. Das Urteil des Bundesgerichtes, die Umrechnungsdifferenzen aus dem Abschluss in Schweizer Franken für die Steuerbemessung nicht zu berücksichtigen, verfolgt in der ökonomischen Konsequenz die Absicht, auf den «realen Gewinn» zurückzurechnen, und die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu erfassen, die sich aus der Jahresrechnung in der Fremdwährung ergibt.

Die aktualisierte Analyse vom November 2014 präzisiert dahingehend, dass die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage mit Ausnahme des Grundkapitals sowie der von der ESTV bestätigten Reserven aus Kapitaleinlagen, welche zum historischen Kurs umzurechnen seien, durch Umrechnung zum Kurs des Bilanzstichtages erfolge.

Frage g) Gesellschaftsrechtliche Relevanz

Welche Währung ist für die Beurteilung von gesellschaftsrechtlichen Fragen relevant, vor allem in Bezug auf die Kapitalschutzvorschriften (z. B. Vorschlag zur Verwendung des Bilanzgewinnes, Dividendenausschüttungen, Zuweisung an die gesetzlichen Reserven, Kapitalverlust und Überschuldung, u. a.)?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel II.3.4.3.4.

7.3 Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung

Erstpublikation: 24.08.2015

Frage

Wie ist vorzugehen, wenn die Buchführung und/oder Rechnungslegung auf eine Fremdwährung umgestellt werden soll?

Antwort

Verschiedene Umstellungsmöglichkeiten sind theoretisch denkbar, die am häufigsten in der Praxis angewendeten dürften die folgenden sein:

- heutige Buchführung in Fremdwährung und Rechnungslegung in CHF soll auf Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung umgestellt werden.
- heutige Buchführung und Rechnungslegung in CHF soll auf Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung umgestellt werden.

Grundsätzliches

Unter dem bisherigen Recht waren Inventar, Betriebsrechnung und Bilanz in Landeswährung aufzustellen (Art. 960 Abs. 1 aOR). Die Buchführungswährung war nicht gesetzlich geregelt. In der Praxis wurde eine Buchführung in Fremdwährung akzeptiert, solange die Jahresrechnung in CHF nach den geltenden statutarischen Bestimmungen erstellt wurde. Die der Jahresrechnung zugrundeliegende Buchführungswährung hat die Jahresrechnung in CHF in der Theorie nicht beeinflussen dürfen, hat daher konzeptionell „nicht existiert“.

Bisherige Praxis

Bei Buchführung in Fremdwährung bestanden unter bisherigem Recht im Wesentlichen zwei Grundvarianten für die Umrechnung des Fremdwährungs-Abschlusses in den für handelsrechtliche Zwecke massgebenden CHF-Abschluss (vgl. HWP 2009, Band 1, Kapitel IV.6.1.2.3):

1. Modifizierte Current/Noncurrent-Methode

- Umrechnung des Umlaufvermögens und des kurzfristigen Fremdkapitals zum Stichtagskurs
- Umrechnung des nicht-monetären Anlagevermögens zu historischen Kursen
- Umrechnung des monetären Anlagevermögens zu historischen Kursen resp. zu tieferen Stichtagskursen
- Umrechnung der monetären langfristigen Verbindlichkeiten zu historischen Kursen resp. zu höheren Stichtagskursen
- Umrechnung des Eigenkapitals zu historischen Kursen
- Umrechnung der Erfolgsrechnung zum Jahresdurchschnittskurs

- Erfolgswirksame Erfassung der Umrechnungsdifferenzen, unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips (Rückstellung von unrealisierten Gewinnen)

2. Modifizierte Stichtagskurs-Methode

- Umrechnung der Aktiven und Verbindlichkeiten zum Stichtagskurs
- Umrechnung des Eigenkapitals zu historischen Kursen
- Umrechnung der Erfolgsrechnung zum Jahresdurchschnittskurs
- Erfolgswirksame Erfassung der Umrechnungsdifferenzen, unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips (Rückstellung von unrealisierten Gewinnen)

[Hinweis: Die vorstehend beschriebenen Methoden sind unverändert anwendbar für diejenigen Fälle, in denen - in Weiterführung der bisherigen Praxis - die Buchführung in Fremdwährung und die Rechnungslegung in CHF erfolgt.]

Umrechnung der Eröffnungsbilanz in Fremdwährung

Davon ausgehend, dass bei einer Umstellung der Währung der Buchführung und/oder Rechnungslegung die letzte der Generalversammlung vorgelegte Jahresrechnung in CHF den Ausgangspunkt darstellt, ergeben sich zusammengefasst zwei Möglichkeiten der Umstellung der Eröffnungsbilanz:

- A. Bei einer bestehenden Buchführung in einer Fremdwährung werden diese Werte weitergeführt, da diese de facto bislang Grundlage der Jahresrechnung bildeten und alle rechnungslegungsrelevanten Informationen (z.B. historische Anschaffungswerte) bereits vorhanden sind.
- B. Die Werte der letzten Jahresrechnung in CHF werden zum Stichtagskurs der Umstellung in die Fremdwährung umgerechnet. Der angewandte Kurs bildet für die Zukunft den historischen Umrechnungskurs.

In beiden Varianten stellt sich die Frage der Behandlung von Umrechnungsdifferenzen bzw. der Behandlung von bestehenden Rückstellungen für unrealisierte Kursgewinne in der CHF Jahresrechnung. (Auch wenn die „Rückstellung“ für unrealisierte Kursgewinne technisch eigentlich eine „Abgrenzung“ für unrealisierte Kursgewinn darstellt, wird in dieser Q&A der gebräuchliche Ausdruck der Rückstellung verwendet).

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die Grundvariante der bisherigen Umrechnung nach der modifizierten Current/Noncurrent-Methode. Sie gelten für die Grundvariante der bisherigen Umrechnung nach der modifizierten Stichtagskursmethode analog.

Buchführung in Fremdwährung und Rechnungslegung in CHF wird auf Buchführung und Rechnungslegung in derselben Fremdwährung umgestellt (bestehende Buchführungswährung)

Variante A (Weiterführung der bestehenden Buchführungsinformationen in Fremdwährung)

Hier werden die bestehenden Buchwerte in Fremdwährung als Basis für die Eröffnungsbilanz in Fremdwährung benutzt. Die Rechnungslegung basiert auf den historischen Informationen in der Fremdwährung und war grundsätzlich in dieser Form bereits vorhanden. Weder diese Werte an sich noch die daraus abgeleitete „Angabe der Werte in Landeswährung“ (HWP 2014, Band „Buchführung und Rechnungslegung“, Kapitel II.3.4.3) haben eine direkt nachvollziehbare Verbindung zur letzten statutarischen Jahresrechnung in CHF, welche von der GV genehmigt wurde. Die Überleitung des Eigenkapitals von der letzten statutarischen Jahresrechnung in CHF auf die Eröffnungsbilanz in Fremdwährung wäre mit den handelsrechtlichen Veränderungen (Transaktion mit Aktionären, Jahresgewinn/-verlust) nicht möglich. Da-her ist diese Variante in ihrer reinen Form als nicht zulässig abzulehnen. Siehe Variante C als Lösungsvorschlag.

Variante B (Umstellung ausgehend von der letzten Jahresrechnung in CHF)

Hier wird transparent und nachvollziehbar von der letzten CHF Jahresrechnung auf die „Eröffnungsbilanz“ in Fremdwährung umgestellt und der Zeitpunkt der Umstellung begründet die neuen historischen Umrechnungskurse. Allerdings dürften mit Ausnahme des Netto-Umlaufvermögens die so errechneten Werte in der Fremdwährung nicht mit den zugrundeliegenden, bereits bestehenden Buchführungsinformationen in Fremdwährung übereinstimmen, da diese für die Erstellung der Jahresrechnung zu historischen Kursen in CHF umgerechnet wurden. Damit stimmt die neue Fremdwährungsbasis nicht mit der bestehenden Buchführungsinformation überein, sondern begründet neue Werte. Für die Umrechnung empfiehlt sich ein Vorgehen in drei Schritten:

1. In einem ersten Schritt werden die Aktiven und die Passiven aus der letzten CHF Jahresrechnung zum Stichtagskurs der Umstellung in die Fremdwährung umgerechnet. IFRS Anwender kennen diese Art der Umrechnung aus der Umstellung der Funktionalwährung aus IAS 21.35-37.
2. In einem zweiten Schritt werden langfristige monetäre Positionen erfolgswirksam auf ihren nominellen Wert in der Fremdwährung korrigiert (ggf. abzüglich Wertberichtigungen). Die erfolgswirksame Realisierung von Gewinnen wird durch die Währungsumstellung gerechtfertigt.
3. Eine bestehende zum Stichtagskurs umgerechnete Rückstellung für unrealisierte Währungsgewinne ist ebenfalls erfolgswirksam aufzulösen. Wird die Rückstellung nicht aufgelöst, bildet sie neu eine stille Reserve.

Variante C (Umstellung ausgehend von den aus der Vergangenheit vorliegenden Buchführungsinformationen in Fremdwährung mit Anpassung aufgrund von kumulierten Kursdifferenzen, Kombination aus Varianten A und B)

Eigenkapitalveränderungen in der statutarischen Rechnungslegung müssen transparent über die Erfolgsrechnung verbucht werden, sofern sie nicht eine direkte Kapitaleinlage oder eine Rückzahlung an die Aktionäre darstellen. Dies bedingt, dass transparent von der letzten Jahresrechnung in CHF auf die neuen Eröffnungsbestände in Fremdwährung aber auch auf die zukünftige „Angabe der Werte in Landeswährung“ des Eigenkapitals übergeleitet werden kann. Dazu bietet sich folgendes Vorgehen an:

1. In einem ersten Schritt werden die Aktiven und die Passiven aus der letzten CHF Jahresrechnung zum Stichtagskurs der Umstellung in die Fremdwährung umgerechnet (identisch mit Variante B).
2. In einem zweiten Schritt werden das Anlagevermögen und das langfristige Fremdkapital erfolgswirksam auf die historischen Anschaffungswerte in fremder Währung (ggf. abzüglich Wertberichtigungen) korrigiert. Damit erfolgt eine erfolgswirksame Realisierung kumulierter Fremdwährungsgewinne und/oder -verluste. Die erfolgswirksame Realisierung von Gewinnen wird durch die Währungsumstellung gerechtfertigt. Durch diesen Schritt werden auch langfristige monetäre Positionen auf ihren nominellen Wert in der Fremdwährung zurückgeführt (ggf. abzüglich Wertberichtigungen).
3. Eine bestehende zum Stichtagskurs umgerechnete Rückstellung für unrealisierte Währungsgewinne ist ebenfalls erfolgswirksam aufzulösen. Wird die Rückstellung nicht aufgelöst, bildet sie neu eine stille Reserve.

Zur Kontrolle werden nun die Eigenkapitalpositionen in Fremdwährung (die sich in Summe nicht verändert haben) zum Stichtagskurs der Umrechnung in CHF zurückgerechnet. Das Eigenkapital in CHF hat sich nachvollziehbar um die verbuchten FX Korrekturen aus Schritt 2 und 3 verändert.

Mit diesen Schritten beruhen künftige Jahresrechnungen in Fremdwährungen auf den bestehenden historischen Buchführungsinformationen. Zudem wird beim ersten Abschluss in Fremdwährung ein Eigenkapital ausgewiesen, welches umgerechnet zu den historischen Kursen dem Eigenkapital der letzten Jahresrechnung in CHF entspricht, verändert um das transparent ausgewiesene Ergebnis der Jahresrechnung in Fremdwährung. Diese Variante der Umstellung realisiert die kumulierten Kursdifferenzen erfolgswirksam, was einen wesentlichen Einfluss auf die Erfolgsrechnung des Umstellungsjahres haben kann. Die Umstellung der neuen Währung der Buchführung bzw. der Rechnungslegung ist jedoch eine „normale“ Transaktion in der statutarischen Jahresrechnung, die nach den Grundsätzen der ordnungsmässigen Buchführung- und Rechnungslegung abzubilden ist. Eine erfolgswirksame Realisierung von Währungsgewinnen/-verlusten wird durch die Umstellung gerechtfertigt. Eine Erfassung eines Umstellungserfolges direkt im Eigenkapital ist daher nicht zulässig.

Buchführung und Rechnungslegung in CHF werden auf Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung umgestellt

In diesem Fall bestehen keine historischen Buchführungsinformationen in fremder Währung. Die nun erstmalig für die Eröffnungsbilanz ermittelten Werte in fremder Währung bilden die historischen Anschaffungskosten (ggf. abzüglich Wertberichtigungen), und der anzuwendende Umrechnungskurs (Stichtagskurs der Umstellung) begründet den historischen Umrechnungskurs für die zukünftige Angabe der Werte in Landeswährung für die Eigenkapitalpositionen.

Dazu bietet sich folgendes Vorgehen an:

1. In einem ersten Schritt werden die Aktiven und die Passiven aus der letzten CHF Jahresrechnung zum Stichtagskurs der Umstellung in die Fremdwährung umgerechnet.
2. In einem zweiten Schritt werden langfristige monetäre Positionen erfolgswirksam auf ihren nominellen Wert in der Fremdwährung korrigiert (ggf. abzüglich Wertberichtigungen). Die erfolgswirksame Realisierung von Gewinnen wird durch die Währungsumstellung gerechtfertigt.
3. Eine bestehende zum Stichtagskurs umgerechnete Rückstellung für unrealisierte Währungsgewinne ist ebenfalls erfolgswirksam aufzulösen. Wird die Rückstellung nicht aufgelöst, bildet sie neu eine stille Reserve.

Fazit

Folgende Grundsätze sind bei der Umstellung der Buchführungs- oder Rechnungslegungswährung zu beachten:

1. Ausgangsgrösse ist die letzte von der Generalversammlung genehmigte Jahresrechnung in CHF.
2. Umrechnungsdifferenzen aus der Umstellung sind erfolgswirksam als ausserordentliche Positionen zu verbuchen, ungeachtet einer ggf. abweichenden steuerlichen Behandlung. Ein direkter Ausweis von Umrechnungsdifferenzen aus der Umstellung im Eigenkapital ist nicht zulässig.
3. Eine Beschreibung der Umstellung und eine Überleitung der Eigenkapitalpositionen nach einer Umstellung der Buchführungs- und/oder Rechnungslegungswährung im Anhang der Jahresrechnung sind geboten (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 und 2 OR).
4. Aus rechtlichen Gründen (für Erläuterungen dazu siehe HWP 2014, Band „Buchführung und Rechnungslegung“, Kapitel II.3.4.3) müssen die Eigenkapitalpositionen in CHF von der letzten Jahresrechnung in CHF zu den erstmalig auszuweisenden „Werten in Landeswährung“ überleitbar sein.
5. Bei der Rechnungslegung in Fremdwährung darf eine in den „Werten in Landeswährung“ existierende Umrechnungsdifferenz im Eigenkapital nur aus der Umrechnung der Jahresrechnung in Fremdwährung für die Angabe der „Werte in Landeswährung“ nach

Art. 958d Abs. 3 OR stammen und nicht aus der Umstellung der Buchführungs- oder Rechnungslegungswährung.

Beilage: Zahlenbeispiel zur Illustration der Varianten B und C

Zahlenbeispiel Variante B - Umstellung ausgehend von der letzten Jahresrechnung in CHF

Ausgangslage altes Recht: Rechnungslegung CHF, Buchführungswährung USD	1. Schritt: Eröffnungsbilanz in USD, umgerechnet von den letzten CHF Werten zum Stichtagskurs der Umstellung			2. Schritt/3. Schritt Erfolgswirksame Korrektur der monetären Werte an die Nominalwerte in USD, Auflösung Rückstellung			Korrigierte USD Eröffnungsbilanzwerte	Kontrolle: Angabe der Werte in CHF bei RL in FX nach Stichtagskursmethode für Jahresabschluss		
	CHF	Kurs	USD	CHF	Kurs	USD		USD	Kurs	CHF
Umlaufvermögen	254.8	S 0.91	280.0	254.8	S 0.91	280.0	280.0	S 0.91	254.8	
Anlagevermögen	330.0	H 1.10	300.0	330.0	S 0.91	362.6	362.6	S 0.91	330.0	
Total Aktiven	584.8		580.0	584.8		642.6	642.6		584.8	
kurzfristiges Fremdkapital	-364.0	S 0.91	-400.0	-364.0	S 0.91	-400.0	-400.0	S 0.91	-364.0	
langfr. Darlehen 20 USD	-21.0	H 1.05	-20.0	-21.0	S 0.91	-23.1	3.1	S 0.91	-18.2	
Rückstellung unreal. FX Gewinn	-12.8			-12.8	S 0.91	-14.1	14.1	S 0.91	0.0	
Total Fremdkapital	-397.8		-420.0	-397.8		-437.1	-420.0		-382.2	
Aktienkapital	-120.0	H 1.2	-100.0	-120.0	S 0.91	-131.9	-131.9	H 0.91	-120.0	
Reserven	-57.5	H 1.15	-50.0	-67.0	S 0.91	-73.6	-73.6	H 0.91	-67.0	
Jahresgewinn	-9.5		-10.0				-17.2	H 0.91	-15.6	
Total Eigenkapital	-187.0		-160.0	-187.0		-205.5	-222.7		-202.6	
Total Passiven	-584.8		-580.0	-584.8		-642.6	-642.6		-584.8	
Ertrag	-85.5	D 0.95	-90.0				-17.2	H 0.91	-15.6	
Aufwand	76.0	D 0.95	80.0							
Jahresgewinn	-9.5		-10.0				-17.2			
S = Stichtagskurs		0.91		0.91				0.91		
H = Historischer Kurs								0.91		
D = Durchschnittskurs		0.95								

Die Rückstellung für unrealisierte FX Gewinne wird in der USD Bilanz gegenstandslos und über die Erfolgsrechnung aufgelöst. Bleibt sie bestehen, stellt sie stille Reserve dar.

Zahlenbeispiel Variante C – Umstellung ausgehend von den aus der Vergangenheit vorliegenden Buchführungsinformationen in Fremdwährung

Ausgangslage altes Recht: Rechnungslegung CHF, Buchführungswährung USD				1. Schritt: Eröffnungsbilanz in USD, umgerechnet von den letzten CHF Werten zum Stichtagskurs der Umstellung				2. Schritt/3. Schritt: Erfolgswirksame Korrektur USD Werte auf historische USD Werte, Auflösung Rückstellung		Korrigierte USD Eröffnungsbilanzwerte		Kontrolle: Angabe der Werte in CHF bei RL in FX nach Stichtagskursmethode für Jahresabschluss		
	CHF	Kurs	USD	CHF	Kurs	USD		USD		Kurs	CHF			
Umlaufvermögen	254.8	S 0.91	280.0	254.8	S 0.91	280.0		280.0		S 0.91	254.8			
Anlagevermögen	330.0	H 1.10	300.0	330.0	S 0.91	362.6	-62.6	300.0		S 0.91	273.0			
Total Aktiven	584.8		580.0	584.8		642.6		580.0			527.8			
kurzfristiges Fremdkapital	-364.0	S 0.91	-400.0	-364.0	S 0.91	-400.0		-400.0		S 0.91	-364.0			
langfr. Darlehen 20 USD	-21.0	H 1.05	-20.0	-21.0	S 0.91	-23.1	3.1	-20.0		S 0.91	-18.2			
Rückstellung unreal. FX Gewinn	-12.8			-12.8	S 0.91	-14.1	14.1	0.0		S 0.91	0.0			
Total Fremdkapital	-397.8		-420.0	-397.8		-437.1		-420.0			-382.2			
Aktienkapital	-120.0	H 1.2	-100.0	-120.0	S 0.91	-131.9		-131.9		H 0.91	-120.0			
Reserven	-57.5	H 1.15	-50.0	-67.0	S 0.91	-73.6		-73.6		H 0.91	-67.0			
Jahresgewinn/Verlust	-9.5		-10.0				45.5	45.5		H 0.91	41.4			
Total Eigenkapital	-187.0		-160.0	-187.0		-205.5		-160.0			-145.6			
Total Passiven	-584.8		-580.0	-584.8		-642.6		-580.0			-527.8			
Ertrag	-85.5	D 0.95	-90.0											
Aufwand	76.0	D 0.95	80.0				45.5	45.5		H 0.91	41.4			
Jahresgewinn/Verlust	-9.5		-10.0				45.5	45.5			41.4			
S = Stichtagskurs		0.91		0.91						0.91				
H = Historischer Kurs										0.91				
D = Durchschnittskurs		0.95												

Die Rückstellung für unrealisierte FX Gewinne wird in der USD Bilanz gegenstandslos und über die Erfolgsrechnung aufgelöst. Bleibt sie bestehen, stellt sie stille Reserve dar.

8. Konzernrechnung

8.1 Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

Gemäss Art. 963 Abs. 1 OR hat eine rechnungslegungspflichtige Person eine konsolidierte Jahresrechnung (Konzernrechnung) zu erstellen, falls sie ein oder mehrere rechnungslegungspflichtige Unternehmen *kontrolliert*. Die alten Bestimmungen (Art. 663e Abs. 1 aOR) knüpften die Konsolidierungspflicht an die Zusammenfassung einer oder mehrerer Gesellschaften unter *einheitlicher Leitung*. Können sich aufgrund dieser gesetzlichen Anpassung Veränderungen im Konsolidierungskreis ergeben?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel V.4.1

8.2 Gesetzliche Bestimmungen zur Konzernrechnung

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

Die Konzernrechnung wird im Obligationenrecht in drei Artikeln (Art. 963 bis Art. 963b OR) geregelt. Sind darüber hinaus noch weitere gesetzliche Bestimmungen aus Art. 957 bis Art. 960e OR massgebend?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel V.2.1.2.

8.3 Anwendung der Grössenkriterien

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antworten durch Hinweis auf HWP ersetzt)

8.3.1 Bei neu gegründeten Konzernen

Frage

Wie sind die Grössenkriterien (Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR) bei neu gegründeten Konzernen für das erste Berichtsjahr anzuwenden?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel V.4.3.1.

8.3.2 Bei verkürzten oder verlängerten Berichtsjahren

Frage

Wie sind die Grössenkriterien (Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR) bei Berichtsjahren mit mehr oder weniger als 12 Monaten anzuwenden?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel V.4.3.1.

8.4 Buchwertkonsolidierung

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

Ist die sogenannte Buchwertkonsolidierung weiterhin erlaubt und im Einklang mit den GoR (Art. 958c OR i.V.m. Art. 963b Abs. 3 OR)?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel V.6.2.

8.5 Freiwillige Konzernrechnung nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

Publikumsgesellschaften sowie grössere Genossenschaften und Stiftungen müssen eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen (Art. 963b Abs. 1 OR). Die Konzernrechnung von übrigen Unternehmen untersteht den GoR (Art. 963b Abs. 3 OR). Genügt in diesem Fall auch eine Konzernrechnung, die freiwillig nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung (beispielsweise Swiss GAAP FER oder IFRS), automatisch auch den Anforderungen der GoR oder sind weitere Erfordernisse (beispielsweise weitere Anhangsangaben) zu beachten?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel V.2.1.2.

8.6 Bestandteile einer Konzernrechnung

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antworten durch Hinweis auf HWP ersetzt)

8.6.1 Geldflussrechnung

Frage

Die Jahresrechnung grösserer Unternehmen hat zusätzlich zur Bilanz und Erfolgsrechnung eine Geldflussrechnung zu enthalten (Art. 961 Ziff. 2 OR). Gilt dieses Erfordernis auch für die Konzernrechnung?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel V.11.1.

8.6.2 Eigenkapitalnachweis

Frage

Muss eine Konzernrechnung nach OR einen Eigenkapitalnachweis enthalten?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel V.11.2.

8.6.3 Anhang

Frage

Welche Anhangsangaben sind für konsolidierte Jahresrechnungen zwingend verlangt?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel V.12.

8.7 Lagebericht

Erstpublikation: 14.02.2014

Letzte Änderung vom: 15.09.2014 (Antwort durch Hinweis auf HWP ersetzt)

Frage

Muss zur Konzernrechnung auch ein Lagebericht gemäss Art. 961c OR erstellt werden?

Antwort

Ersetzt durch HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014), Kapitel V.13.

8.8 Konsolidierungspflicht und Zweckorganisationen

Erstpublikation: 18.12.2014

Vorbemerkungen

Im Rahmen der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung (Art. 963 OR) ergab sich u.a. ein Wechsel vom Leitungsprinzip («tatsächliche Ausübung der Leitung») unter bisherigem Recht hin zum Kontrollprinzip («Möglichkeit der Ausübung der Leitung») im neuen Rechnungslegungsrecht.

Für Konzernrechnungen nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung sieht Art. 963 Abs. 3 OR vor, dass der entsprechende Standard den Konsolidierungskreis festlegen kann. Wie das Obligationenrecht sehen die anerkannten Standards zur Rechnungslegung durchwegs vor, dass ein Mutterunternehmen aufgrund des Kontrollprinzips sämtliche Tochterunternehmen einschliesslich Zweckorganisationen (teilweise auch bezeichnet als «Zweckgesellschaften», «structured entities», «special purpose vehicles», etc.) in den Konsolidierungskreis aufnimmt (siehe beispielsweise Swiss GAAP FER 30 oder IFRS 10). Diese Bestimmungen bezwecken, den Konzern als wirtschaftliche Einheit darzustellen. Die Rechtsform von Tochterunternehmen ist dabei von untergeordneter Bedeutung. Somit können grundsätzlich auch Stiftungen Teil eines Konzerns bzw. einer Konzernrechnung sein.

Bezüglich der Behandlung in der Konzernrechnung legen diese Standards fest, dass Vorsorgepläne bzw. Vorsorgeeinrichtungen nicht durch Vollkonsolidierung in den Konsolidierungskreis einzubeziehen sind (vgl. hierzu insbesondere die Bestimmungen von Swiss GAAP FER 16 bzw. IFRS 10.4(b)). Vielmehr bilanziert das Unternehmen die wirtschaftliche Verpflichtung (ggf. den wirtschaftlichen Nutzen) aus einem Vorsorgeplan als Differenz zwischen den nach den Vorgaben des angewandten Standards zur Rechnungslegung ermittelten Vorsorgeverbindlichkeiten und dem Vorsorgevermögen.

Nachstehende Ausführungen gelten für Konzernrechnungen, die nach den Bestimmungen des Obligationenrechts erstellt werden.

Frage a)

Müssen Zweckorganisationen, insbesondere auch Stiftungen, in den Konsolidierungskreis von Konzernrechnungen nach Obligationenrecht einbezogen werden?

Antwort

1. Kontrolle

Kontrolliert eine rechnungslegungspflichtige juristische Person eines oder mehrere rechnungslegungspflichtige Unternehmen, so muss es nach Art. 963 Abs. 1 OR für die Gesamt-

heit der kontrollierten Unternehmen eine Konzernrechnung erstellen. Eine juristische Person kontrolliert gemäss Art. 963 Abs. 2 OR ein anderes Unternehmen, wenn sie:

- direkt oder indirekt über die Mehrheit der Stimmen im oberstes Organ verfügt,
- direkt oder indirekt über das Recht verfügt, die Mehrheit des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans zu bestellen oder abzurufen, oder
- aufgrund der Statuten, der Stiftungsurkunde, eines Vertrags oder vergleichbarer Instrumente einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Sind diese Voraussetzungen gegeben, bildet das kontrollierte Unternehmen Teil des Konzerns als wirtschaftliche Einheit und ist entsprechend in die Konzernrechnung einzubeziehen. Die Rechtsform des kontrollierten Unternehmens ist dabei von untergeordneter Bedeutung.

2. Konsolidierung von Zweckorganisationen

Bei der Betrachtung eines Konzerns als wirtschaftliche Einheit stellt sich u.a. auch die Frage, unter welchen Voraussetzungen Zweckorganisationen in den Konsolidierungskreis eines Unternehmens einzubeziehen sind. Unter Zweckorganisationen werden wirtschaftliche oder rechtliche Einheiten verstanden, bei denen die Kontrolle nicht in erster Linie über Stimm- oder Beteiligungsrechte ausgeübt wird. Zweckorganisationen dienen der Abwicklung gewisser Aktivitäten, z.B. im Zusammenhang mit verbrieften Forderungen, aktienbezogenen Vergütungen, Forschungstätigkeiten, Leasingobjekten oder Arbeitsgemeinschaften. Ein Unternehmen kontrolliert eine solche Aktivität, wenn

- es die Verfügungsmacht über die Aktivität besitzt;
- es aus der Aktivität einen direkten oder indirekten Nutzen hat bzw. es den entsprechenden Risiken ausgesetzt ist;
- Leitungsmechanismen bestehen, die eine Einflussnahme des Unternehmens auf die Ergebnisse der Aktivität ermöglichen.

Sind diese Voraussetzungen kumulativ gegeben, bildet die Aktivität Teil des Konzerns als wirtschaftliche Einheit und ist entsprechend in die Konzernrechnung einzubeziehen.

3. Konsolidierung von Stiftungen

Ein kontrolliertes Unternehmen (bzw. die Aktivitäten einer Zweckorganisation) kann auch die Rechtsform einer Stiftung (als ein einem besonderen Zweck gewidmetes Vermögen nach Art. 80 ZGB) aufweisen. Das Obligationenrecht sieht zwar in Art. 963a gewisse Befreiungstatbestände für die Erstellung einer Konzernrechnung vor. Allerdings bestehen grundsätzlich keine Ausnahmen vom Einbezug bestimmter Unternehmen bzw. Rechtsformen von Unternehmen in den Konsolidierungskreis. Somit sind unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Wesentlichkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4 OR) von einem Unternehmen kontrollierte Stiftungen – als Teil der wirtschaftlichen Einheit «Konzern» – zu konsolidieren. Für die Festlegung des Konsolidierungskreises gilt es im konkreten Einzelfall abzuklären, ob für eine Stiftung die Voraussetzungen von Art. 963 Abs. 2 OR erfüllt sind und der Stifter bzw. das Stifterunternehmen einen beherrschenden Einfluss hat. Im Einzelfall ist es denkbar, dass die

Stimmenmehrheit im Stiftungsrat für sich alleine nicht genügt, um beherrschenden Einfluss zu begründen.

Für die Abklärung des beherrschenden Einflusses sind die Bestimmungen der Stiftungsurkunde, eines Vertrags oder vergleichbarer Instrumente zu beachten. Aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise stehen dabei, in Analogie zu den Aussagen in Ziffer 2 der Antwort, folgende Fragen im Vordergrund:

- Wer ist der Stifter?
- Zu welchem Zweck wurde die Stiftung gegründet?
- Was sind die relevanten Stiftungsaktivitäten?
- Wer bestellt den Stiftungsrat?
- Wie werden Entscheidungen betreffend die Stiftungsaktivitäten getroffen?
- Wie gross ist der Entscheidungsspielraum des Stiftungsrats?
- Welchen direkten oder indirekten Nutzen kann das (Stifter-)Unternehmen aus der Stiftungstätigkeit ziehen?
- Welchen Risiken ist das Unternehmen aus der Stiftungstätigkeit ausgesetzt?

Ergibt sich aus der Beantwortung dieser Fragen, dass die Stiftung einen Teil der wirtschaftlichen Einheit des Konzerns im oben ausgeführten Sinn darstellt, so ist diese Stiftung Teil des Konsolidierungskreises.

Eine vom konsolidierungspflichtigen Unternehmen (stark) abweichende Tätigkeit stellt dabei keinen Grund dar, eine Stiftung nicht in den Konsolidierungskreis einzubeziehen, da mit der Rechnungslegung bzw. einer Konzernrechnung die wirtschaftliche Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns so darzustellen ist, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können (Art. 958 OR). Ebenso bewirkt die Beaufsichtigung einer Stiftung gemäss Art. 84 ZGB keine Befreiung vom Einbezug in die Konzernrechnung, da der beherrschende Einfluss nicht verloren geht, sondern lediglich sicher gestellt werden soll, dass das Stiftungsvermögen im Sinne der Stiftungsurkunde verwendet wird.

4. Einbezug von Vorsorgeeinrichtungen

Bei registrierten Vorsorgeeinrichtungen nach BVG ist aufgrund der oben angeführten Argumente davon auszugehen, dass grundsätzlich keine Kontrolle im Sinne von Art. 963 OR und damit keine Pflicht zur Konsolidierung durch das angeschlossene Unternehmen besteht. Zum einen ist das oberste Organ einer Vorsorgeeinrichtung gemäss Art. 51 BVG paritätisch aus Arbeitnehmer- und Arbeitgebervertretern zu besetzen. Zum anderen entziehen die vorsorgerechtlichen Bestimmungen dem Arbeitgeberunternehmen weitgehend die Verfügungsmacht über die Verwendung der in diesen Stiftungen vorhandenen Mittel, indem der Stiftungsrat als oberstes Organ der Vorsorgeeinrichtung diese Mittel einzig für Zwecke der beruflichen Vorsorge einsetzen kann bzw. muss. Damit fehlt ein Leitungsmechanismus des konsolidierungspflichtigen Unternehmens, mit dem es Einfluss auf die gesamthaften Ergebnisse der Vorsorgeeinrichtung zu seinen Gunsten nehmen kann.

Ähnliche Überlegungen gelten auch für patronale (Finanzierungs-)Stiftungen: Solange eine solche Stiftung über den Status einer Vorsorgeeinrichtung nach BVG verfügt, hat das Unternehmen keine Kontrolle gemäss Art. 963 OR.

Allerdings hat sich ein Unternehmen im Rahmen der Erstellung einer Konzernrechnung zu überlegen, in welchem Umfang die in einer Vorsorgeeinrichtung vorhandenen Mittel, insbesondere Arbeitgeberbeitragsreserven (AGBR) aber ggf. auch anteilige freie Mittel, einen wirtschaftlichen Nutzen und damit ein Aktivum bzw. eine stille Reserve für das Unternehmen bzw. den Konzern darstellen (siehe HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung», IV.2.31).

Andere Überlegungen gelten für Unterdeckungen in der Vorsorgeeinrichtung und AGBR. Das Unternehmen hat zwar keine Kontrolle über die Vorsorgeeinrichtung als Ganzes, doch kann es bei Vorliegen einer Unterdeckung von der Vorsorgeeinrichtung (ultimativ) zur Leistung von zusätzlichen (Sanierungs-)Beiträgen verpflichtet werden. Entsprechend hat ein Unternehmen im Fall einer Unterdeckung in der Vorsorgeeinrichtung abzuschätzen, in welchem Umfang es Rückstellungen für zu erwartende Zahlungen zu bilden hat (vgl. HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung», IV.2.25.21). Obwohl das Unternehmen eine Vorsorgeeinrichtung nicht kontrolliert, hat es weitgehende Verfügungsmacht über eine allfällige AGBR als Teil des Vermögens einer Vorsorgeeinrichtung. Entsprechend stellt eine AGBR ein Aktivum bzw. eine stille Reserve für das Unternehmen bzw. für den Konzern dar, wenigstens solange kein Verwendungsverzicht seitens des Arbeitgeberunternehmens wegen einer Unterdeckung in der Vorsorgeeinrichtung erklärt werden musste.

Frage b)

Wie erfolgt der Einbezug einer Stiftung in eine Konzernrechnung?

Antwort

Einbezug in den Konsolidierungskreis bedeutet, dass Aktiven und Verbindlichkeiten sowie Aufwände und Erträge einer Stiftung brutto, aber nach Eliminierung der konzerninternen Beziehungen in die Konzernrechnung aufgenommen werden. Falls das Unternehmen trotz Kontrolle nur eingeschränkt über das Stiftungsvermögen verfügen kann, sollte dieser Umstand offengelegt werden.

Eine Kapitalkonsolidierung im eigentlichen Sinn entfällt, da das kontrollierende Unternehmen über keine Beteiligung an der Stiftung verfügt. Allerdings ist der Vermögensabfluss beim Stifterunternehmen im Zuge der Stiftungsgründung zu eliminieren, indem bei der Erstkonsolidierung eine Rückbuchung des Aufwands gegen das eingelegte Stiftungskapital und in den Folgekonsolidierungen eine Elimination des eingelegten Stiftungskapitals gegen die Reserven des Konzerns vorgenommen wird.

Frage c)

Wie ist bei erstmaliger Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts vorzugehen?

Antwort

Während die Bestimmungen des Rechnungslegungsrechts im Einzelabschluss prospektiv, ggf. mit entsprechender Erfassung in der Erfolgsrechnung, umzusetzen sind, kann im obligationenrechtlichen Konzernabschluss das neue Rechnungslegungsrecht auch retrospektiv angewendet werden. Entsprechend können Veränderungen im Konsolidierungskreis bei der erstmaligen Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts durch Anpassung der Eröffnungswerte in der Vergleichsperiode berücksichtigt werden. In jedem Fall ist das gewählte Vorgehen im Anhang zu erläutern.

9. Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes

9.1 Illustrative Beispiele zur Darstellung des Gewinnverwendungsantrags

Erstpublikation: 10. Oktober 2016

Frage / Antwort

In der Praxis sind verschiedentlich Fragen aufgekommen, wie der Gewinnverwendungsantrag bei Vorliegen von spezifischen Sachverhalten dargestellt werden soll. Die nachfolgenden illustrativen Beispiele nehmen diese Fragen auf und zeigen mögliche Lösungsvarianten.

- Illustratives Beispiel 1: Gewinnverwendungsantrag bei Vorhandensein eines Minuspostens für eigene Aktien
- Illustratives Beispiel 2: Gewinnverwendungsantrag bei Sachdividende
- Illustratives Beispiel 3: Gewinnverwendungsantrag bei Dividende mit Verrechnung
- Illustratives Beispiel 4: Gewinnverwendungsantrag bei teilweiser Ausschüttung aus steuerlichen Kapitaleinlagereserven
- Illustratives Beispiel 5: Gewinnverwendungsantrag bei Vorliegen eines Bilanzverlusts und Ausschüttung einer Dividende aus steuerlichen Kapitaleinlagereserven
- Illustratives Beispiel 6: Gewinnverwendungsantrag bei Rechnungslegung in Fremdwährung

Illustratives Beispiel 1:

Gewinnverwendungsantrag bei Vorhandensein eines Minuspostens für eigene Aktien

Variante 1: *Minusposten eigene Aktien von CHF 50,000 ist durch ausschüttbares Eigenkapital (abzüglich Bilanzgewinn) gedeckt*

Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes	20_X
	CHF
Gewinnvortrag	300,000.00
Jahresgewinn	<u>100,000.00</u>
Verfügbarer Bilanzgewinn	<u><u>400,000.00</u></u>

Der Verwaltungsrat beantragt der Generalversammlung folgende Gewinnverwendung:

Ausrichtung einer Dividende von 1)	350,000.00
Zuweisung an die allgemeine gesetzliche Gewinnreserve 2)	0.00
Vortrag auf neue Rechnung	<u>50,000.00</u>
	<u><u>400,000.00</u></u>

- 1)** Die Gesellschaft verzichtet auf die Ausschüttung der Dividende auf den gehaltenen eigenen Aktien.
- 2)** Da die gesetzlichen Gewinn- und Kapitalreserven 50% des Aktienkapitals erreicht haben, wird auf eine weitere Zuweisung verzichtet.

Variante 2a: Minusposten eigene Aktien von CHF 50,000 ist nicht durch ausschüttbares Eigenkapital (abzüglich Bilanzgewinn) gedeckt

Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes	20_X
	CHF
Gewinnvortrag	300,000.00
Jahresgewinn	<u>100,000.00</u>
Bilanzgewinn	400,000.00
Eigene Aktien	<u>-50,000.00</u>
Total zur Verfügung der Generalversammlung	<u><u>350,000.00</u></u>
 Der Verwaltungsrat beantragt der Generalversammlung folgende Gewinnverwendung:	
Ausrichtung einer Dividende von 1)	350,000.00
Zuweisung an die allgemeine gesetzliche Gewinnreserve 2)	0.00
Vortrag auf neue Rechnung	<u>50,000.00</u>
Total Gewinnverwendungsantrag	<u><u>400,000.00</u></u>
Eigene Aktien	<u>-50,000.00</u>
	<u><u>350,000.00</u></u>

- 1) Die Gesellschaft verzichtet auf die Ausschüttung der Dividende auf den gehaltenen eigenen Aktien.
- 2) Da die gesetzlichen Gewinn- und Kapitalreserven 50% des Aktienkapitals erreicht haben, wird auf eine weitere Zuweisung verzichtet.

Variante 2b: Minusposten eigene Aktien von CHF 50,000 ist nicht durch ausschüttbares Eigenkapital (abzüglich Bilanzgewinn) gedeckt

Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes **20_X**

	CHF
Gewinnvortrag	300,000.00
Jahresgewinn	<u>100,000.00</u>
Bilanzgewinn 1)	<u><u>400,000.00</u></u>

Der Verwaltungsrat beantragt der Generalversammlung folgende Gewinnverwendung:

Ausrichtung einer Dividende von 2)	350,000.00
Zuweisung an die allgemeine gesetzliche Gewinnreserve 3)	0.00
Vortrag auf neue Rechnung	<u>50,000.00</u>
	<u><u>400,000.00</u></u>

- 1)** Aufgrund des Minuspostens für eigene Aktien in Höhe von CHF 50,000 stehen der Generalversammlung maximal CHF 350,000 zur Gewinnverwendung zur Verfügung.
- 2)** Die Gesellschaft verzichtet auf die Ausschüttung der Dividende auf den gehaltenen eigenen Aktien.
- 3)** Da die gesetzlichen Gewinn- und Kapitalreserven 50% des Aktienkapitals erreicht haben, wird auf eine weitere Zuweisung verzichtet.

Illustratives Beispiel 2: Gewinnverwendungsantrag bei Sachdividende

Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes **20_X**

	CHF
Gewinnvortrag	80,000.00
Jahresgewinn	<u>20,000.00</u>
Verfügbarer Bilanzgewinn	<u><u>100,000.00</u></u>

Der Verwaltungsrat beantragt der Generalversammlung folgende Gewinnverwendung:

Ausrichtung einer Dividende von 1)	50,000.00
Zuweisung an die allgemeine gesetzliche Gewinnreserve 2)	0.00
Vortrag auf neue Rechnung	<u>50,000.00</u>
	<u><u>100,000.00</u></u>

- 1)** Der Verwaltungsrat beantragt die Ausrichtung der Dividende in Form von Darlehen gegenüber der Schwestergesellschaft T1-AG (Sachdividende). Das an die Allein-Aktionärin auszuschüttende Darlehen in Höhe von CHF 50,000 (Buchwert = Nominalwert) ist Teil der in der Bilanz mit CHF 150,000 ausgewiesenen Darlehensforderung gegenüber der Schwestergesellschaft T1-AG.
- 2)** Da die gesetzlichen Gewinn- und Kapitalreserven 50% des Aktienkapitals erreicht haben, wird auf eine weitere Zuweisung verzichtet.

Illustratives Beispiel 3: Gewinnverwendungsantrag bei Dividende mit Verrechnung

Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes **20_X**

	CHF
Gewinnvortrag	80,000.00
Jahresgewinn	<u>20,000.00</u>
Verfügbare Bilanzgewinn	<u><u>100,000.00</u></u>

Der Verwaltungsrat beantragt der Generalversammlung folgende Gewinnverwendung:

Ausrichtung einer Dividende von 1)	50,000.00
Zuweisung an die allgemeine gesetzliche Gewinnreserve 2)	0.00
Vortrag auf neue Rechnung	<u>50,000.00</u>
	<u><u>100,000.00</u></u>

- 1)** Der Verwaltungsrat beantragt die Ausrichtung der Dividende durch vollständige Verrechnung mit der bestehenden Darlehensforderung gegenüber der Allein-Aktionärin M-AG (in der Jahresrechnung mit CHF 50,000 ausgewiesen).
- 2)** Da die gesetzlichen Gewinn- und Kapitalreserven 50% des Aktienkapitals erreicht haben, wird auf eine weitere Zuweisung verzichtet.

Illustratives Beispiel 4: Gewinnverwendungsantrag bei teilweiser Ausschüttung aus steuerlichen Kapitaleinlagereserven

Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes	20_X
	CHF
Gewinnvortrag	350,000.00
Jahresgewinn	100,000.00
Übertrag Kapitaleinlagereserven	<u>300,000.00</u>
 Total zur Verfügung der Generalversammlung	 <u>750,000.00</u>
 Der Verwaltungsrat beantragt der Generalversammlung folgende Gewinnverwendung:	
Ausrichtung einer Dividende von	700,000.00
Zuweisung an die allgemeine gesetzliche Gewinnreserve 1)	0.00
Vortrag auf neue Rechnung	<u>50,000.00</u>
	<u>750,000.00</u>
Total Ausschüttung	700,000.00
. /. Anteil Kapitaleinlagereserven	<u>-300,000.00</u>
 Anteil Gewinnreserven	 <u>400,000.00</u>

- 1) Da die gesetzlichen Gewinn- und Kapitalreserven 50% des Aktienkapitals erreicht haben, wird auf eine weitere Zuweisung verzichtet.

Illustratives Beispiel 5: Gewinnverwendungsantrag bei Vorliegen eines Bilanzverlusts und Ausschüttung einer Dividende aus steuerlichen Kapitaleinlagereserven

Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes	20_X
	CHF
Verlustvortrag	-400,000.00
Jahresverlust	<u>-50,000.00</u>
Vortrag auf neue Rechnung	<u>-450,000.00</u>
Ferner beantragt der Verwaltungsrat der Generalversammlung die Ausrichtung einer Dividende von zu Lasten der Kapitaleinlagereserven	<u>300,000.00</u>
	<u>300,000.00</u>

Redaktionelle Erläuterungen:

- Aufgrund der Legaldefinition des Prüfungsgegenstandes in Art. 728a Abs. 1 Ziff. 2 OR („Antrag des Verwaltungsrates an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes“) ist es in casu trotz Vorliegen eines Bilanzverlustes sachgerecht, den Titel „Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes“ beizubehalten. Vgl. dazu auch EXPERTsuisse, Ausgewählte Fragen und Antworten zur Prüfung bei Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts (Stand 27. Oktober 2015), Frage 9.
- Die Ausschüttung einer Dividende bei Vorliegen eines Bilanzverlustes ist nur möglich, wenn andere frei verwendbare Kapital- oder Gewinnreserven (abzüglich einem allfälligen Minusbetrag für eigene Aktien) mindestens im Umfang des Bilanzverlustes vorhanden sind (vgl. HWP Band Buchführung und Rechnungslegung, IV.2.29.2.4.)

Illustratives Beispiel 6: Gewinnverwendungsantrag bei Rechnungslegung in Fremdwährung¹

Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes	20_X	20_X
	Fremdwährung (FW)	CHF
Gewinnvortrag	25,000	50,000
Jahresgewinn	300,000	750,000
Umrechnungsdifferenz	n/a	250,000
	325,000	1,050,000
Verfügbare Bilanzgewinn	325,000	1,050,000

Der Verwaltungsrat beantragt der Generalversammlung folgende Gewinnverwendung:

Ausrichtung einer Dividende von 1)	100,000	300,000
Zuweisung an die allgemeine gesetzliche Gewinnreserve	24,600	59,300
Vortrag auf neue Rechnung	200,400	690,700
	325,000	1,050,000
Total	325,000	1,050,000

- 1)** Der Verwaltungsrat beantragt eine Dividendenausschüttung in Höhe von FW 100,000, jedoch maximal CHF 300,000. Der Maximalbetrag von CHF 300,000 wird im Zeitpunkt der Beschlussfassung durch die Generalversammlung mit dem an diesem Tag geltenden Kurs in FW umgerechnet. Sofern der resultierende Betrag unter den für die Ausschüttung vorgeschlagenen FW 100,000 liegt, wird die Ausschüttung nur in Höhe dieses tieferen Betrags vorgenommen.

Die beantragten Zuweisungen an die allgemeine gesetzliche Gewinnreserve bleiben bei wechselkursbedingten Anpassungen der Dividendenbeträge unverändert.

ODER (mögliche alternative Formulierung betreffend Reservenzuweisung):

¹ Quelle: Loser, Silvan: Rechnungslegung in Fremdwährung. Angabe der Werte in Schweizer Franken. In: EXPERT FOCUS, 10/2016.

Die beantragten Zuweisungen an die allgemeine gesetzliche Gewinnreserve werden bei wechselkursbedingten Anpassungen der Dividendenbeträge entsprechend auf das gesetzlich notwendige Minimum reduziert (Zuweisung in Höhe von 5% des Jahresgewinns [unverändert] plus 10% des Dividendenanteils, der 5% des Aktienkapitals übersteigt).