

# AUSGEWÄHLTE FRAGEN UND ANTWORTEN ZUM NEUEN RECHNUNGSLEGUNGSRECHT

Datum der ersten Veröffentlichung: 7. Januar 2013

Mit letzter Änderung vom: 30. März 2015

## 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.

Die Treuhand-Kammer möchte diese Fragen in loser Folge mit diesem Q&A-Dokument aufgreifen und zu einer sicheren Rechtsanwendung beitragen. Gleichzeitig möchten wir alle Mitglieder der Treuhand-Kammer 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 der Treuhand-Kammer 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».

Bei allfälligen Widersprüchen zum HWP-Band «Buchführung und Rechnungslegung» (2014) geht dieser den vorliegenden Ausführungen vor.

### Änderung vom 30. März 2015:

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

## Inhaltsverzeichnis

1.	Übergangsbestimmungen und Anwendbarkeit.....	4
1.1	Möglichkeit der vorzeitigen Anwendung.....	4
1.2	Vorzeitige Anwendung der neuen Schwellenwerte in Bezug auf die Befreiung von der Konzernrechnung.....	5
1.3	Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung .....	6
1.4	Anwendbarkeit für neu gegründete Unternehmen.....	7
1.5	Konsolidierungspflicht: Massgebende Geschäftsjahre für die Befreiung (Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB).....	8
1.6	Gründungs- und Organisationskosten.....	9
1.7	Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen über den Anschaffungswert (Art. 670 OR) .....	10
1.8	Reserven gemäss Art. 671–674 OR sowie Art. 959a OR.....	11
1.9	Vereinfachte Buchführung gem. Art. 957 Abs. 2 OR («Milchbüchleinrechnung»)....	12
2.	Bilanzansatz .....	16
2.1	Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten .....	16
2.2	Leasing.....	17
2.3	Reserven für eigene Aktien.....	19
3.	Bewertungsvorschriften .....	21
3.1	Einzel- und Gruppenbewertung .....	21
3.2	Bewertung zum beobachtbaren Marktpreis.....	22
4.	Anhang .....	23
4.1	Angaben zu Beteiligungsrechten und Optionen für Leitungs- und Verwaltungsorgane sowie für Mitarbeitende .....	23
5.	Rechnungslegung für grössere Unternehmen.....	25
5.1	Rechnungslegung für grössere Unternehmen – Möglichkeiten der Befreiung .....	25

6.	Abschluss nach anerkanntem Standard.....	28
6.1	Zusätzlicher Abschluss nach anerkanntem Standard.....	28
7	Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung .....	29
7.1	Buchführung in Fremdwährung.....	29
7.2	Rechnungslegung in Fremdwährung .....	30
8	Konzernrechnung .....	33
8.1	Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung .....	33
8.2	Gesetzliche Bestimmungen zur Konzernrechnung.....	34
8.3	Anwendung der Grössenkriterien.....	35
8.4	Buchwertkonsolidierung.....	36
8.5	Freiwillige Konzernrechnung nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung ..	37
8.6	Bestandteile einer Konzernrechnung .....	38
8.7	Lagebericht.....	39
8.8	Konsolidierungspflicht und Zweckorganisationen.....	40

## 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 Gründungs- und Organisationskosten

Erstpublikation: 16.07.2013

### Frage

Ein Unternehmen hat, entsprechend den Bestimmungen des bisherigen Aktienrechts, Gründungs- und Organisationskosten aktiviert und schreibt diese gemäss den gesetzlichen Bestimmungen innert fünf Jahren ab. Wie verhält es sich mit dem Restwert dieser Position, der bei der Einführung des OR noch in den Büchern steht?

### Antwort

Die Position «Gründungs- und Organisationskosten» wurde im neuen Recht nicht mehr aufgenommen, da diese Kosten den Anforderungen zur Aktivierung gemäss Art. 959 Abs. 2 OR in der Regel nicht mehr genügen.

Art. 2 Abs. 4 der Übergangsbestimmungen lautet:

«Bei erstmaliger Anwendung der Vorschriften zur Rechnungslegung kann auf die Nennung der Zahlen der Vorjahre verzichtet werden. Bei der zweiten Anwendung müssen nur die Zahlen des Vorjahres angegeben werden. Werden Zahlen der vorgängigen Geschäftsjahre genannt, so kann auf die Stetigkeit der Darstellung und die Gliederung verzichtet werden. Im Anhang ist auf diesen Umstand hinzuweisen.»

Daraus lässt sich folgern, dass der Gesetzgeber Differenzen zwischen der alten und der neuen Rechnungslegung erwartet. Das neue Recht ist somit vollständig anzuwenden und unter dem alten Recht zulässige, heute nicht mehr vorgesehene Positionen sind zu bereinigen, sofern sie nicht weiter als immaterielle Anlagen (Art. 959a Abs. 1 Ziff. 2d OR) aktiviert bleiben dürfen.

Die Position «Gründungs- und Organisationskosten» ist nach Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechtes nicht mehr zulässig. Entsprechend sind heute aktivierte Beträge entweder bis zur Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts oder aber auf einmal im ersten Jahr der Anwendung zulasten der Erfolgsrechnung abzuschreiben.

## **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:

*<sup>2</sup> 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.*

*<sup>5</sup> 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 Reserven für eigene Aktien

Erstpublikation: 14.02.2014

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

### 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 aufzulösen wie unter bisherigem Recht.

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 umbucht. Die Reserve für eigene Aktien wird aufgelöst.
- b) 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. Allerdings bildet die Minusposition im Eigenkapital auf diesen Aktien nicht mehr den Geldrückfluss an die Aktionäre ab («Kapitalherabsetzung») und ist daher eigentlich systemwidrig.

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

### **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
Im Berichtsjahr an Leitungs- und Verwaltungsorgane sowie an Mitarbeitende zugeteilte Beteiligungsrechte und Optionen auf solche Rechte  Grundlage: Art. 959c Abs. 2 Ziff. 11 OR  Ort der Angabe: Anhang der Jahresrechnung	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 Treuhand-Kammer):

«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 eingestufte 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 Fremdwährung 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)

### 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. In Bezug auf die Thematik Fremdwährung wurde vorerst 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 steuerliche Behandlung ist noch offen und eine Diskussion über die steuerlichen Auswirkungen bei der Rechnungslegung in Fremdwährung im Gange.

**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.

## 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 Gesamtheit 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 Rechnungslegungslegung», 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 ABGR 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.