

MEHR ALS PRÜFUNG

STOLPERSTEINE BEI DER UMSETZUNG DES NEUEN RECHNUNGSLEGUNGS- RECHTS (NRLR)



Spätestens im Jahr 2016 (Geschäftsjahr 2015) musste die Rechnungslegung auf die neuen gesetzlichen Normen gemäss Art. 957 bis 962 OR umgestellt werden. In der Praxis stellen sich viele Fragen.

Seit der Umstellung sind noch nicht alle offenen Punkte restlos geklärt. Die Praxisentwicklung wird noch Jahre dauern und wohl noch einige Gerichtsurteile mit sich bringen. Dennoch scheinen viele Fragen inzwischen - mehr oder weniger - geklärt. Bei der nachfolgenden Stellungnahme (Kurzdarstellung) handelt es sich in manchen Fällen um eine Gesetzesauslegung. Im Einzelfall sind regelmässig Komplexitäten und Detailspekte von Relevanz, welche im Rahmen der vorliegenden allgemeinen Schilderungen nicht berücksichtigt werden können.

Vorbemerkungen zur Wahrheit, Klarheit und Verlässlichkeit

Die Jahresrechnung dient der Information der Aktionäre, der Gläubiger und anderer Stakeholder, darunter auch die Steuerbehörden. Die Rechnungslegung darf nicht missverständlich sein, sondern muss wahr, klar, verständlich und vollständig sein. Sie muss das Wesentliche enthalten (Art. 958c Abs. 1 OR).



**«Was drauf steht
muss drin sein».**

Hanspeter Baumann, BDO

Autoren

Hanspeter Baumann

dipl. Treuhandexperte, Partner
BDO AG, Liestal,
Tel: 061 927 87 00
hanspeter.baumann@bdo.ch

René Krügel

dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner
BDO AG, Luzern
Tel: 041 368 13 21
rene.kruegel@bdo.ch

Flüssige Mittel und kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs

Gemäss der Darstellung von Art. 959a Abs. 1 Ziff. 1 Bst. a OR werden die flüssigen Mittel oft wie folgt dargestellt: «Flüssige Mittel und kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs». Diese Bezeichnung ist nur dann richtig, wenn bei dieser Position auch «kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs» enthalten sind.

Die einfache Regel lautet: «Was drauf steht (auf dem Konto) muss drin (verbucht) sein». Wenn nur Postcheck- und Bankguthaben bestehen, soll die Bezeichnung: «Flüssige Mittel» lauten.

Kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs

Müssen diese Wertschriften effektiv zum Börsenkurs verbucht sein oder sind es Wertschriften, welche allenfalls auch zum Anschaffungskurs bilanziert sind aber einen Börsenkurs aufweisen? Gemäss der erwähnten Regel: «Was drauf steht muss drin sein» sollen unter diesem Titel nur Wertschriften ausgewiesen werden, welche effektiv zum Börsenkurs bewertet sind.

Falls die Wertschriften zum Anschaffungswert bewertet sind, ist die Position als «Wertschriften» zu bezeichnen (also ohne Verweis auf den Börsenkurs). Alternativ kann die Bilanzposition zwar als «Kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs» bezeichnet werden, im Anhang unter den Rechnungslegungsgrundsätzen ist jedoch darzulegen, dass es sich zwar um Aktiven mit Börsenkurs handelt, dass diese aber zu Anschaffungskosten bewertet sind. Letzteres ist aber weniger zu empfehlen, da umständlich.

Forderungen oder Verbindlichkeiten gegenüber gewissen Anspruchsgruppen

Unter dieser Position gibt es eine Vielzahl von möglichen Konstellationen. Art. 959a Abs. 4 OR regelt: «Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber direkt oder indirekt Beteiligten und Organen sowie gegenüber Unternehmen, an denen direkt oder indirekt eine Beteiligung besteht, müssen jeweils gesondert in der Bilanz oder im Anhang ausgewiesen werden.»

In der Praxis sind häufig «suboptimale» Bezeichnungen zu sehen. Die Bezeichnung ist der Gesellschaftsform anzupassen. Darlehen von Beteiligten bei einer Aktiengesellschaft sind als «Aktionärsdarlehen» oder «Kontokorrent Aktionär» zu bezeichnen.

Guthaben gegenüber Tochtergesellschaften oder Enkelgesellschaften können als Guthaben gegenüber Beteiligungen, Beteiligungsgesellschaften oder Konzerngesellschaften bezeichnet werden.

Schwestergesellschaften wurden vom Gesetzgeber wie andere Nahestehende, z.B. die Ehefrau des Aktionärs oder dessen Kinder,

auch vergessen. Aus diesem Grunde gibt es hier eine gewisse Unsicherheit in der Praxis. Um optimale Transparenz zu schaffen, empfehlen wir, Guthaben gegenüber Schwestergesellschaften als Guthaben gegenüber Beteiligungsgesellschaften, Nahestehenden, Schwestergesellschaften, oder Konzerngesellschaften zu bezeichnen.

Guthaben gegenüber der Familie des Aktionärs könnten als «Aktionärsdarlehen» (wirtschaftliche Betrachtung) oder als «Darlehen gegenüber Nahestehenden» bezeichnet werden.

Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen

Es ist immer wieder zu beobachten, dass die Bezeichnungen aus dem Gesetz (hier Art. 959a Abs. 1 Ziff. 1 Bst. d OR) unbesehen übernommen werden.

«Schwestergesellschaften wurden vom Gesetzgeber wie andere Nahestehende auch vergessen».

René Krügel, BDO

Wenn es sich lediglich um Vorräte handelt, ist die Position auch als «Vorräte», «Warenvorräte», «Rohmaterial» etc. zu bezeichnen und ein Verweis auf «nicht fakturierte Dienstleistungen» ist als irreführend zu unterlassen. Nicht fakturierte Dienstleistungen beinhalten keine wesentlichen Materialanteile. Wenn es sich um Arbeit und Material handelt, zum Beispiel bei Handwerkern oder Leistungen im Baugewerbe, kann die Position als «angefangene Arbeiten» bezeichnet werden.

Bestandesänderungen

Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen sind, mit derselben Bezeichnung wie in den Aktiven aufgeführt, in der Erfolgsrechnung auszuweisen, wobei ein gesonderter Ausweis angezeigt ist.

Bestandesänderungen von Warenvorräten sind dagegen nicht separat auszuweisen. Durch die Verbuchung der Inventardifferenz bei einem ruhenden Warenbestandskonto¹ wird der Wareneinkauf zum Warenaufwand.

¹ Bei den meisten Finanzbuchhaltungen werden die Warenein- und -ausgänge nicht fortlaufend im Warenbestand verbucht. Einmal pro Jahr oder Abschlussperiode wird lediglich die Inventardifferenz verbucht.

Kurz- und langfristige Verbindlichkeiten

Eine der wichtigen Neuerungen im Gesetz (die Praxis hat diese oft vorweggenommen) ist die Unterteilung in lang- und kurzfristige Verbindlichkeiten. Die Grenze liegt bei einer Fälligkeit von 12 Monaten ab dem Bilanzstichtag.

Aus diesem Grunde sind wesentliche fällige Amortisationsraten bei Hypotheken, im Folgejahr fällige Finanzleasing-Raten und allfällige geplante und wahrscheinliche, freiwillige Rückzahlungen im folgenden Geschäftsjahr als «kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten» auszuweisen. Der verbleibende Restbetrag ist als «langfristige verzinsliche Verbindlichkeit» zu bezeichnen.

Kapital- und Gewinnreserve

Die **Kapitalreserven** sind Mittel, welche von den Inhabern in das Unternehmen eingebracht wurden. Es handelt sich um Agios, Zuzahlungen oder Sanierungsbeiträge. Das Grundkapital einer Schwester- oder Tochtergesellschaft, welche anlässlich einer Fusion «untergegangen» ist, wird ebenfalls hier eingestellt.

Gewinnreserven sind zurückbehaltene Gewinne des Unternehmens. Die Unterscheidung ist aus rechtlichen, aber auch steuerlichen Gründen wichtig. Die Kapitalreserven können unter Umständen steuerfrei an die Eigner zurückbezahlt werden. Ausgeschüttete Gewinnreserven sind zu versteuern, bzw. unterliegen bei den Verrechnungssteuern der Meldepflicht.

Steuerliche Kapitalreserven

Die gesetzlichen Kapitalreserven können aus verschiedenen Quellen stammen. Deshalb werden sie mit Vorteil nach steuerlichen Gesichtspunkten aufgeteilt.

«In der Praxis gibt es unterschiedliche Auffassungen. Die gesetzlichen Bestimmungen sind nicht klar und eindeutig».

Hanspeter Baumann, BDO

Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde das Kapitaleinlageprinzip eingeführt. Mit dem Wechsel vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip wird die steuerfreie Rückzahlung der von Anteilseignern eingebrachten Kapitaleinlagen ermöglicht. Diese umfasst Einlagen, Aufgelder, Zuschüsse sowie sanierungshalber vorgenommene Forderungsverzichte der Beteiligten, sofern diese als unechte Sanierungsgewinne qualifizieren. Der Zuschuss muss in der Handelsbilanz der Gesellschaft gesondert ausgewiesen werden und darf nicht mit Verlustvorträgen verrechnet werden.

Die ESTV bezeichnet dieses Konto als «Reserven aus Kapitaleinlagen». Aus steuerlichen Gründen ist somit stets zwischen «Reserven aus Kapitaleinlagen» und anderen Reserven zu unterscheiden. Solange die «Reserven aus Kapitaleinlagen» von der ESTV nicht genehmigt sind, ist im Anhang auf diesen Sachverhalt hinzuweisen.

Reserven für eigene Aktien

Im bisherigen Aktienrecht war es Vorschrift, für eigene Aktien eine «Reserve für eigene Aktien» zu bilden. Im neuen Rechnungslegungsrecht werden eigene Aktien neu auf der Passivseite und mit einem Minusbetrag dargestellt. Dennoch postuliert Art. 671 OR nach wie vor, dass beim Erwerb von eigenen Aktien eine entsprechende Reserve zu bilden sei. Dies ist ein gesetzgeberisches Paradox, welches aus der Aufteilung der grossen Aktienrechtsreform in verschiedene Pakete herrührt. Es ist nach dem allgemeinen Verständnis von nachfolgender Ausnahme abgesehen keine Reserve mehr für eigene Aktien zu bilden.

Erwirbt eine Gesellschaft ihre eigenen Aktien indirekt über eine Tochtergesellschaft, so gelten diese Aktien dennoch als eigene Aktien der Muttergesellschaft. Die Reservebildung obliegt der Gesellschaft, welche die Mehrheitsbeteiligung hält (Art. 659b Abs. 2 und 3 OR). Somit müssen nur noch in diesem relativ seltenen Fall «Reserven für eigene Aktien» gebildet werden.

Anhang: Angaben über die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze

Es besteht in der Praxis eine gewisse Unsicherheit, ob und welche Rechnungslegungsgrundsätze nun konkret im Anhang offenzulegen sind.²

In der Praxis hat es sich bewährt, als absolutes Minimum die allgemeinen Grundsätze aufzuführen: «Die vorliegende Jahresrechnung wurde gemäss den Vorschriften des Schweizerischen Gesetzes insbesondere der Artikel über die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 bis 962 OR) erstellt.»

Es liegt auf der Hand, dass diese Darlegung dem Bilanzleser nur einen geringen Nutzen bringt. Dennoch empfehlen wir, eine Aussage in diesem Sinn zu machen um klarzustellen, dass man diesen Punkt nicht einfach vergessen hat und zwecks Dokumentation, dass die Gesellschaft (und allenfalls der Prüfer) der Meinung sind, dass keine ausweispflichtigen Rechnungslegung-

² Wir haben uns intensiv mit diesen Fragen auseinandergesetzt. Sie finden Erläuterungen dazu im Q&A von BDO zur OR-Rechtslegung, Punkt 5.4 und in den folgenden Ausgaben des BDO Newsletters unter dem Titel: «Das neue Rechnungslegungsrecht - ausser Spesen nichts gewesen?»

saspekte vorliegen. In sehr überschaubaren Verhältnissen ohne Komplexitäten, Besonderheiten, vorgenommenen Wahlrechten oder wesentlichen Ermessensspielräumen etc. kann ein derartiger Ausweis genügen. Wenn Bemerkungen zur Rechnungslegung bei wesentlichen Bilanzpositionen anzubringen sind, werden diese in der Folge aber aufgeführt.

Anhang: Leasingverbindlichkeiten, Mietverbindlichkeiten, Baurecht

Auch hier gibt es in der Praxis unterschiedliche Auffassungen. Die gesetzlichen Bestimmungen sind nicht klar und eindeutig. Wir empfehlen, alle Leasing-, Miet- und Baurechtsverbindlichkeiten, welche nicht innert zwölf Monaten auslaufen oder gekündigt werden können, aufzuführen. Dabei dürfen nur die Verbindlichkeiten weggelassen werden, welche eine Restlaufzeit nach dem Bilanzstichtag von maximal zwölf Monaten haben, oder bei welchen effektiv die Absicht und die faktische Möglichkeit besteht, die Verbindlichkeit zu kündigen (beispielsweise, dass eine allfällige Entschädigung für vorzeitige Auflösung auch bezahlt werden könnte). Ferner ist gemäss Wortlaut des Gesetzes (Art. 959c Abs. 2 OR) nur dann eine Anhangsangabe notwendig, wenn die entsprechenden Aktiven (zum Beispiel Finance-Leases) nicht in der Bilanz aktiviert sind.

In die ausweispflichtige Summe werden alle Geldflüsse, das heisst alle Ausgaben bis zum Vertragsablauf inklusive Zinsen und Kosten eingerechnet.

Gemäss üblicher Praxis sind weiter **Mietverbindlichkeiten**, welche für mehr als zwölf Monate vereinbart wurden, unter dieser Position offen zu legen³.

Auch ein **Baurecht** stellt im Prinzip eine Art Miete dar. Deshalb erscheint es sachgerecht, auch einen Baurechtsvertrag im Anhang offenzulegen. Der Ausweis des Restbetrages der Verpflichtung kann in Zahlenform, aber auch verbal im Anhang erfolgen. Weitere Informationen finden Sie in den «Q&A BDO zum Rechnungslegungsrecht nach OR» Ziffer 5.1 auf Seite 14.

Fazit

Da es sich beim nRLR - wie in der Schweiz üblich - um ein Rahmengesetz handelt, sind diverse Punkte offen oder zumindest unklar geblieben. Damit müssen die Praktiker umgehen können.

Wichtig erscheint uns, die **Grundsätze nicht aus den Augen zu verlieren**. Die wichtigsten sind⁴: **Klarheit, Verständlichkeit, Vollständigkeit, Verlässlichkeit, Wesentlichkeit und Vorsicht**. Diese Grundsätze klingen wie eine Selbstverständlichkeit. Die Umsetzung kann sich in der Praxis jedoch als knifflig erweisen. Dazu kommt, dass zusätzliche Transparenz von gewissen Rechnungslegenden aus verschiedenen Gründen gar nicht immer gewünscht wird. Wo genau die Grenzen des Zulässigen sind, ist oft noch nicht ganz klar, da eine gefestigte und allgemein anerkannte Praxis sich erst am Bilden ist.

³ «Leasing» heisst auf Deutsch ja nichts anderes als «Miete».

⁴ Art. 958c Abs. 1 OR

Haben Sie Fragen?

Für Fragen oder bei Unklarheiten kontaktieren Sie bitte Ihren Kundenpartner oder eine unserer 33 Niederlassungen in Ihrer Nähe **www.bdo.ch/standorte** oder **Tel. 0800 825 000**.

Copyright

Ein Abdruck dieses Artikels (auch auszugsweise) ist nur mit schriftlicher Zustimmung von BDO und mit Quellenangabe gestattet.

Kontakt: digital.media@bdo.ch

Hinweis

Diese Publikation will einen Überblick vermitteln; sie enthält Informationen allgemeiner Art und kann eine individuelle Abklärung nicht ersetzen. Für den Inhalt wird keine Haftung übernommen.