

UMSTELLUNG AUF DAS NEUE RECHNUNGSLEGUNGSRECHT

Weichen stellen und Sackgassen vermeiden*

Das neue Rechnungslegungsrecht wirft einen langen Schatten. Die komfortablen Übergangsfristen geben genügend Zeit, sich mit den Vorschriften auseinanderzusetzen. 2013 wird in der Regel noch nicht gebucht, sondern erst nachgedacht: Der Beitrag hilft, einen Fahrplan für die Umstellung auf das neue Rechnungslegungsrecht zu entwerfen. Im Mittelpunkt stehen die Vorschriften über den Einzelabschluss.

1. EINLEITUNG

Das seit dem 1.1.2013 geltende Rechnungslegungsrecht wurde von einem Feuerwerk an Publikationen und Veranstaltungen begleitet. Nachdem sich der Pulverdampf verzogen hat, ist nun Zeit für eine Bestandsaufnahme und die Planung der Umstellung. Dabei ist die Meinungsbildung zu etlichen Fragen noch im Gange. Von allgemein anerkannten Lösungen ist man noch entfernt.

Die Umstellung (*Abbildung*) auf das neue Recht setzt zunächst eine vorbereitende Analyse der Neuregelungen voraus: Welche Vorschriften müssen, können oder sollen angewendet werden? Empfiehlt sich ein vorzeitiger Übergang und überhaupt, wie wird dieser in der Rechnungslegung abgebildet? Zu etlichen Zweifelsfragen – wie etwa der Bewertung zu Marktpreisen – gibt es eine Reihe origineller und kreativer Vorschläge. Allerdings sollten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden weder originell noch kreativ sein. Sie müssen akzeptiert werden. Vom Prüfer, von den Gesellschaftern, der Steuerverwaltung und den Kreditgebern. Auch diese Abstimmungen sind im Vorfeld zu treffen. Schliesslich sind Prozesse und Strukturen anzupassen. Dies beginnt bei der Überprüfung des Kontenplans und geht über die Organisation der Anhalterstellung bis hin zur Abgrenzung der Posteninhalte in der Geldflussrechnung.

Dieser Beitrag stellt die für die Umstellung nötigen Schritte, Fragen und Antworten zusammen. Er hilft Unternehmen

und Beratern, einen Fahrplan zu entwickeln, weist auf die erforderlichen Weichstellungen hin und trägt dazu bei, Verzögerungen oder gar Sackgassen zu vermeiden.

2. ANALYSE DER NEUREGELUNGEN

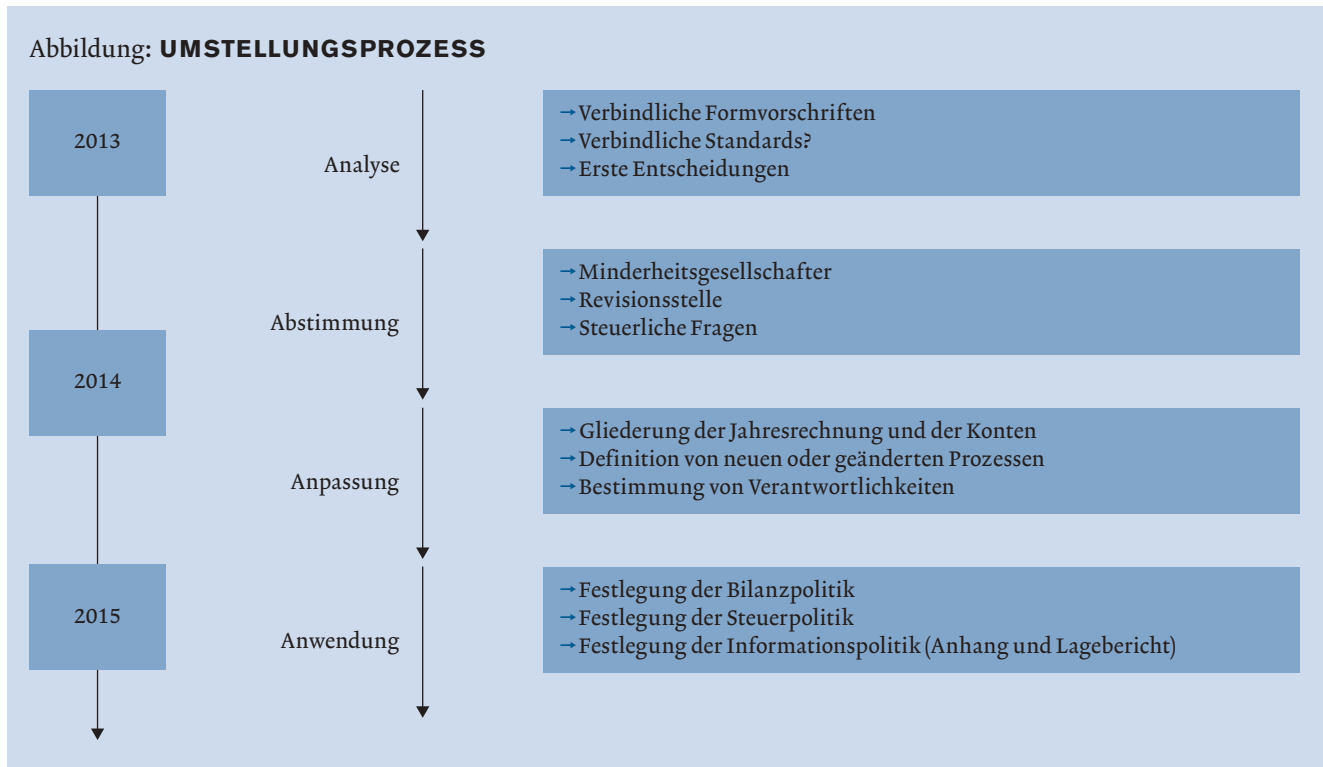
2.1 Verbindliche Formvorschriften. Eine erste Analyse der Neuregelungen zeigt, dass überwiegend formale Dinge nun verbindlich geregelt werden (bspw. Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung). Die Vorschriften zur Bilanzierung und Bewertung mögen zwar akzentuierter und eindeutiger als bis anhin sein, weisen jedoch auch Wahlrechte und Spielräume auf. Stille Reserven können weiterhin gebildet werden. Diese haben nun vielfach eine breitere Rechtsgrundlage und beruhen nicht nur auf dem Ermessen des Managements.

2.2 Verbindliche Standards? Der zweite Blick und eine genauere Durchsicht zeigen, dass sich nicht alles ändern muss, aber vieles ändern kann. Dies hängt grundsätzlich davon ab, ob mit der aus den *International Financial Reporting Standards (IFRS)* bzw. *Swiss GAAP FER* übernommenen abstrakten Begriffswelt auch deren konkrete Bilanzierungskonzeption übernommen wird, bzw. diese Standards als *best practice* gelten [1].

Als Beispiel sei die Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten genannt. Bis anhin wurde dies in der Rechnungslegung nach *Obligationenrecht (OR)* recht flexibel gehandhabt. Unter dem Rubrum «Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten» erübrigte sich jede weitere Diskussion um die Vermögenswertigkeit [2]. Diese muss nun geführt werden: Dürfen als Vermögenswert qualifizierende Organisationskosten [3] tatsächlich ausgebucht werden (Verstoss gegen Vollständigkeitsgebot, Art. 959 Abs. 2 OR) [4]? Umgekehrt, sind Bilanzierungsverbote der IFRS zu beachten, dürfen also selbst entwickelte Marken analog zu IAS 38.63 nicht bilanziert werden, selbst wenn sie als Vermögenswert i. S. d. Art. 959 Abs. 2 OR qualifizieren? Die bislang veröffentlichten Ansichten wollen auch bei den Ent-



TOBIAS HÜTTCHE,
PROF. DR., CVA,
WIRTSCHAFTSPRÜFER,
STEUERBERATER (D),
LEITER INSTITUT
FÜR FINANZMANAGEMENT,
HOCHSCHULE FÜR
WIRTSCHAFT FHNW, BASEL

Abbildung: **UMSTELLUNGSPROZESS**

wicklungskosten die Ansatzkonzeption der IFRS bzw. Swiss GAAP FER übernehmen [5]. Das ist möglich, aber nicht zwingend. Denkbar wäre auch eine restriktivere oder mit anderen Worten vorsichtigere Auslegung, die damit den konzeptionellen Unterschieden zwischen Regelwerken und OR Rechnung trägt [6]. Zu überlegen wäre auch, ob über das Vollständigkeitsgebot nicht explizit genannte Vermögenswerte – wie etwa aktive latente Steuern – Einzug in die Bilanzen halten [7].

Pragmatisch könnte man diese Diskussion mit Verweis auf die Vorschriften zur Erst- und Folgebewertung entschärfen: Bei Zugangsbewertung der vermeintlichen Vermögenswerte unterhalb der Herstellungskosten (Art. 960 a Abs. 1 OR) oder deren Einmalabschreibung im Zugangsjahr (Art. 960 a Abs. 4 OR) steht u. U. nichts oder nur der *pro-memoria-Franken* in der Bilanz [8]. Ersteres stösst allerdings auf grundsätzliche Bedenken, Letzteres entlässt das Unternehmen nicht aus der Verpflichtung, die Herstellungskosten zunächst zu erfassen, bevor diese dann abgeschrieben werden. Die grundsätzliche Frage beantwortet keine der Varianten und das Problem bleibt auf der anderen Bilanzseite stehen: Passive latente Steuern qualifizieren – unter zugegebenermassen seltenen Umständen – als nach Art. 960 e Abs. 2 OR zwingend zu bildende Verbindlichkeitsrückstellungen [9].

Vermutlich wird es auch in der Rechnungslegung einen *swiss finish* geben: International übliche Begriffe mit schweizerischer Prägung [10]. IFRS und Swiss GAAP FER strahlen dann «nicht ex officio ... sondern nur kraft der Argumente» [11] in das OR hinein. Zu diskutieren ist freilich, ob man das Schöpfen aus dieser «inspirierenden Quelle» [12] nur dem Markt der Meinungen überlässt oder dem nationalen Standardsetter (Fachempfehlung für Rechnungslegung, FER) überträgt [13].

2.3 Erste Entscheidungen. Nach der ersten Analyse muss zunächst schnell entschieden werden, ob die vorzeitige Anwendung des neuen Rechts sinnvoll ist. Ein – wenn nicht sogar *der* – Grund dafür wird die neu geschaffene Möglichkeit sein, nicht nur die Bücher sondern auch die Rechnungslegung in der «für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung» (Art. 958 d Abs. 3 OR) zu führen. Buchführung und Rechnungslegung in (ausschliesslich) funktionaler Währung vereinfacht vieles und vermindert allfällige Umrechnungsdifferenzen [14]. Da eine vorzeitige Anwendung der neuen Regelungen jedoch nur insgesamt zulässig ist und die neuen Abschlüsse steuerlich massgeblich sind, muss dann auch die gesamte Umstellung zügig verlaufen [15].

Damit ist man bei einer weiteren Frage angelangt, wie nämlich die Umstellung buchhalterisch abgewickelt wird, speziell die Umstellungseffekte verarbeitet werden sollen. Gesetzlich ist dazu nichts geregelt, auch in der Botschaft findet sich kein Hinweis darauf. Grundsätzlich sind drei Wege denkbar: (1) Erfolgsneutrale Anpassung der Eröffnungsbilanzwerte der Vorperiode (*restatement* wie bei einem Übergang auf IFRS bzw. Swiss GAAP FER), (2) Erfolgsneutrale Anpassung der Eröffnungsbilanzwerte im Übergangsjahr (wie es etwa der deutsche Gesetzgeber beim Übergang auf das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz [BilMoG] vorsah), (3) Erfolgswirksame Anpassung der Bilanzwerte im Übergangsjahr. Naheliegend ist die letztgenannte Variante. Eine erfolgsneutrale Anpassung – ob nun der Vorperiode oder der Eröffnungsbilanzwerte – scheidet bereits aus steuerlichen Gründen aus, da sich die über das Eigenkapital gebuchten Reinvermögensänderungen nicht im zu versteuernden Reingewinn niederschlagen. Auch konzeptionelle Gründe – Kongruenzprinzip bzw. *clean surplus accounting* – sprechen dagegen. Nebenbei bemerkt: Wird dieser Weg gegangen, wäre das

bereits der erste Schritt auf dem vom Pfad der Standards abweichenden Schweizer Weg.

3. ABSTIMMUNGEN

3.1 Minderheitsgesellschafter. Mit einer weiteren Variablen ist bei der Umstellung auf das neue Rechnungslegungsrecht zu rechnen: Den Gesellschaftern. Um die Interessen von Minderheiten zu schützen, räumt ihnen das OR an verschiedenen Stellen Sonderrechte ein. Nach Art. 962 Abs. 2 OR können Gesellschafter, die mindestens 20% des Grundkapitals vertreten, 10% der Genossenschafter oder 20% der Vereinsmitglieder oder Gesellschafter oder Mitglieder, die einer persönlichen Haftung oder Nachschusspflicht unterliegen, u. a. einen Abschluss nach einem anerkannten Standard verlangen. Diese Regelung soll ein Korrektiv sein. Da Steuerneutralität und Transparenz nicht gleichzeitig zu erreichen sind, können Minderheiten durch einen solchen zusätzlichen Abschluss stille Reserven offenlegen lassen [16]. Ein solcher Abschluss muss zwar nicht sofort erstellt werden, es genügt die Vorlage bis zur Generalversammlung, an der die OR-Rechnung genehmigt wird [17]. Dennoch ist mit einem zusätzlichen Abschluss zusätzlicher Aufwand verbunden. Der zusätzliche Nutzen – zumindest für das Unternehmen – ist fraglich.

Das Gesetz schreibt für den Antrag weder Frist noch Form vor. Die bislang geäusserten Ansichten sehen eine Bandbreite vom Ende des fraglichen Geschäftsjahres bis 10 Tage vor der Generalversammlung [18]. Um Überraschungen zu vermeiden, sollte auch die Abstimmung mit den Minderheitsgesellschaftern auf dem Fahrplan der Umstellung stehen. Mindestens sollte statutarisch eine Frist vereinbart werden, bis zu deren Ablauf eine Antragstellung zulässig ist [19]. Geht es den Minderheitsgesellschaftern tatsächlich nur um Informationen zu den stillen Reserven, könnte dies auch – deren Einverständnis vorausgesetzt – über eine freiwillige und erweiterte Berichterstattung im Anhang gelöst werden.

3.2 Revisionsstelle. Es entspricht guter Übung, die Anwendbarkeit und Anwendung neuer Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden bereits im Vorfeld mit der Revisionsstelle abzustimmen [20]. Aus dem Strauss der mit dem neuen Rechnungslegungsrecht verbundenen Zweifelsfragen – auf die gemeinsame Antworten gefunden werden müssen – seien einige herausgegriffen:

Bilanzierung selbst geschaffener immaterieller Vermögenswerte: Ganz bewusst ist hier nicht nur von «Entwicklungskosten» die Rede. *Know-how* – wie ausdrücklich von der Botschaft erwähnt [21] – kann durchaus als Vermögenswert qualifizieren. Wohlgermerkt nicht das Know-how der Mitarbeitenden aber bspw. patentierte oder nicht patentierte Technologien des Unternehmens [22]. Die Bilanzierungsfähigkeit wirft Folgefragen auf: Ist eine Nachaktivierung bereits aufwandswirksam verbuchter Aufwendungen aus Vorperioden zulässig [23]? Beginnt die Aktivierung mit Erfüllung bestimmter Merkmale oder werden alle Ausgaben – auch die der Vorperioden – erst bei Fertigstellung aktiviert? Schliesslich, wann beginnt die Abschreibung: mit Fertig-

stellung des Vermögenswerts oder erst mit seiner Nutzung? Selbstverständlich lassen sich all diese Fragen aus den Standards und der sie erschliessenden Kommentierung beantworten. Allein, ist das gewollt?

Marktpreisbewertung: Nach Art. 960 b Abs. 1 OR dürfen Aktiven mit Börsenkurs oder einem beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt zum Kurs oder Marktpreis am Bilanzstichtag bewertet werden, auch wenn dieser über dem Nennwert oder dem Anschaffungswert liegt. Vermutlich wird keine der Vorschriften des neuen Rechnungslegungsrechts so kontrovers diskutiert. Für welche Aktiven können Marktpreise (nicht Marktwerte!) in einem aktiven Markt beobachtet (nicht berechnet!) werden? Ergibt sich daraus eine Beschränkung nur auf das Umlaufvermögen [24] oder hängt es immer vom Einzelfall ab («verschiedenste Aktiven in gewissen Situationen» [25])? Offen ist auch, ob von der einmal gewählten Marktpreisbewertung wieder zur Anschaffungskostenmethode zurückgekehrt werden kann. Dass Art. 958 c Abs. 1 Ziff. 6 OR die gleichen Massstäbe bei der Bewertung verlangt – also sachliche und zeitliche Stetigkeit – muss kein Hinderungsgrund sein. Zwar ist eine Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden nicht mehr ausdrücklich erlaubt, es wird jedoch davon auszugehen sein, dass dies in begründeten Fällen nach wie vor zulässig ist [26]. Allerdings legt auch hier ein Blick in die Standards den Unternehmen Fesseln an: Eine Rückkehr vom Fair Value zum *cost model* ist im Einzelfall nur zulässig, wenn das *cost model* zu einer sachgerechteren Darstellung führt. Dies sei jedoch «*highly unlikely*» (IAS 40.31).

Die praktische Bedeutung der Vorschrift hängt von Branche und Geschäftsmodell der Unternehmen ab. Die Marktpreisbewertung von Rohmaterial (bspw. von Edelmetallen) hat für die Uhren- und Schmuckindustrie eine andere Bedeutung als für die Baubranche. Schliesslich ist die weitere Rechtsentwicklung zu beachten: Sollte im Rahmen der anstehenden Aktienrechtsrevision tatsächlich Art. 670 OR gestrichen werden (Neubewertung zur Beseitigung einer Überschuldung), bliebe als Sofortmassnahme nur eine Marktpreisbewertung nach Art. 960 b Abs. 1 OR übrig. Die Norm hätte dann eine ganz andere Breitenwirkung.

Einzel- oder Gruppenbewertung: Die Einzelbewertung der Aktiven und Verbindlichkeiten ist nun in Art. 960 Abs. 1 OR gesetzlich geregelt, allerdings auch der Weichmacher beigelegt: es betrifft «in der Regel» nur «wesentliche» Aktiven und Verbindlichkeiten, sofern diese nicht «aufgrund ihrer Gleichartigkeit (...) üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden». Ob Art. 960 Abs. 1 OR der geübten Praxis nur eine Rechtsgrundlage oder Anlass zu deren Änderung gibt, ist wohl von Fall zu Fall zu beurteilen [27]. Während eine Gruppenbewertung im Umlaufvermögen (Warenlager, Forderungsbestand) nach wie vor zulässig ist, hängt dies bei Immobilien und Beteiligungen wohl von der Qualität der Vermögenswerte, den Branchensusancen und des Geschäftsmodells ab [28].

Abgestimmt werden sollte mit der Revisionsstelle auch, ob und inwieweit die Rechnungslegung gem. Art. 958 c Abs. 3

OR «den Besonderheiten des Unternehmens und der Branche anzupassen» ist. Dies war bis anhin ein Wahlrecht (Art. 663 h Abs. 2 OR a. F.) und ist nun als Pflicht ausgestaltet. Sieht man in der Vorschrift allein eine formale Regelung der Darstellung in der Jahresrechnung, dürfte die Anwendung unproblematisch sein. Dass Airlines, Bauunternehmen oder Leasinggesellschaften ihre Bilanzposten treffender als im gesetzlichen Gliederungsschema bezeichnen oder neue einfügen, dürfte ganz im Sinne der Klarheit und Verständlichkeit sein. EBIT und/oder EBITDA als Subtotale in der Erfolgsrechnung zu nennen, dürfte auch auf keine Einwendungen stossen, weist doch bereits die Botschaft auf die Bedeutung dieser Kennzahlen hin [29]. Leitet man daraus jedoch weitergehende Anforderungen an die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden ab, wäre wohl Diskussionsbedarf gegeben.

3.3 Steuerliche Fragen. Das neue Rechnungslegungsrecht soll zwar steuerneutral sein. Allerdings werden «vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Steuerfolgen» [30] befürchtet. Bereits die neu gefasste Definition der Aktiven könnte zu deren früherer Erfassung [31], und damit der vorgezogenen Besteuerung einer Reinvermögensmehrung führen.

Zu konkreten Sachverhalten hat die *Schweizerische Steuerkonferenz (SSK)* per 12. 2. 2013 eine Analyse vorgelegt. Einige Fragen werden klar und abschliessend beantwortet (etwa

die Bewertung zu Veräusserungswerten, Behandlung von Schwankungsreserven oder Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten). Andere Antworten werfen jedoch weitere Fragen auf.

So bspw. die steuerlichen Konsequenzen, die sich aus Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung gemäss Art. 958 d Abs. 3 OR ergeben [32]. Apodiktisch wird dazu festgestellt: «an der bisherigen steuerlichen Praxis» – gemeint ist die steuerliche Unwirksamkeit von Differenzen aus der Umrechnung von der funktionalen Währung in die Darstellungswährung – «ändert sich nichts» [33]. Zu beachten ist jedoch, dass in diesem Fall funktionale Währung und Darstellungswährung identisch sind [34]. Umrechnungsdifferenzen im herkömmlichen Sinne gibt es dann nicht mehr. Dennoch ist eine Umrechnung weiterhin erforderlich, denn die Steuer wird weiterhin auf Basis von auf Schweizer Franken lautenden Grössen berechnet und in Landeswährung erhoben [35]. Aber wie wird diese nun ermittelt: Stichtags- oder Durchschnittskurse für den Reingewinn? Beim Eigenkapital – für das bei konsequenter Buchführung in funktionaler Währung keine Werte in Landeswährung mehr geführt werden [36] – gibt es überhaupt keinen historischen Bezugspunkt mehr [37].

Auch über das Thema der eigenen Aktien muss wohl noch nachgedacht werden: Bekanntlich ordnet das neue Rech-

nungslegungsrecht zwingend deren Ausweis als Minusposten im Eigenkapital an. Gewinne und Verluste aus der Veräusserung sind nach einigen Meinungen ebenfalls im Eigenkapital zu erfassen [38]. Die SSK will Kursverluste und Kursgewinne «im Zeitpunkt der handelsrechtlichen Verbuchung» berücksichtigen. Sofern damit nur die Verbuchung in der Erfolgsrechnung gemeint ist, ergibt sich ein Konflikt zwischen Handels- und Steuerbilanz [39].

4. ANPASSUNG VON STRUKTUREN UND PROZESSEN

4.1 Gliederung der Jahresrechnung. Das neue Rechnungslegungsrecht stellt Mindestanforderungen an die Gliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung. Deren Umsetzung bedingt eine Überprüfung und ggf. Anpassung der bis anhin verwandten Gliederungen, des Kontenrahmens und der Zuweisungstabellen. Zwar kann bei erstmaliger Anwendung der neuen Vorschriften auf Vorjahreszahlen verzichtet werden (Art. 2 Abs. 4 Übergangsbestimmungen, UeB), Zeitvergleiche sind aber dann allein auf Basis der Jahresrechnung nicht mehr möglich.

Es empfiehlt sich, bereits im Jahr vor der Erstanwendung die Gliederung weitestgehend [40] an das neue Recht anzupassen. Zu begründen wäre dies nicht mit den neuen Vorschriften, ansonsten würde es sich um eine selektive und damit unzulässige Erstanwendung des neuen Rechts handeln. Die Annäherung an das neue Recht wäre eine zulässige Durchbrechung der Darstellungsstetigkeit. Bei dieser Gelegenheit kann auch die bereits angezeigte Anpassung der Gliederung oder Postenbezeichnungen erfolgen.

Sofern erstmals eine Geldflussrechnung erstellt werden soll bzw. nach Art. 961 Ziff. 2 OR erstellt werden muss, sind auch hier formale Festlegungen zu treffen. Da das Gesetz keine Form vorgibt, liegt auch hier der Rückgriff auf die Standards nahe. Zwar gelten Cashflows als bilanzpolitisch robust und die Geldflussrechnung verbindlich geregelt, allein weist IAS 7 eine Reihe von Wahlrechten und Spielräumen auf: Ausweis der geleisteten und erhaltenen Zinszahlungen, Definition der Ausgangsgrösse, Ausweis spezifischer Ertragssteuern und der Dividendenzahlungen sowie Abgrenzungsfragen (Finanzmittelfonds, Nettoumlaufvermögen usw.). Die Praxis zeigt, dass die Unternehmen diese Wahlrechte durchaus und unterschiedlich nutzen [41].

4.2 Definition von Prozessen und Verantwortlichkeiten.

Im neuen Rechnungslegungsrecht kommt deutlich zum Ausdruck, dass Rechnungslegung ein dynamischer Prozess ist und nicht nur um den Stichtag herum stattfindet. Um eine «beabsichtigte Veräusserung oder Einstellung zu erkennen» (Art. 958a Abs. 2 OR), «konkrete Anzeichen» für eine Überbewertung (Art. 960 Abs. 3 OR) festzustellen, Marktpreise zu «beobachten» (Art. 960 b Abs. 1 OR) und Mittelabflüsse zu «erwarten» (Art. 960 e Abs. 2 OR) müssen Prozesse definiert und Verantwortliche benannt werden. Die mit Buchführung und Rechnungslegung befassten Mitarbeiter müssen geschult werden. Neu zu fassende Routinen sollten dokumentiert sein (Handbücher, Kontierungsrichtlinien und vergleichbare Manuals).

Bilanzierung und Bewertung gehen schliesslich mit der Erstellung des Anhangs Hand in Hand. Neu muss daran gedacht werden, dass auch wenn keine Rückstellungen in der Bilanz gebildet werden müssen, diese Sachverhalte im Anhang als Eventualverbindlichkeiten offenzulegen sind (Art. 959 c Abs. 2 Ziff. 10 OR). Auch über wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag muss berichtet werden (Art. 959 c Abs. 2 Ziff. 13 OR). Es muss festgelegt werden, was unter diesen Ereignissen verstanden wird und welche als wesentlich gelten.

Schliesslich ist zu bestimmen, wer als «innerhalb des Unternehmens für die Rechnungslegung zuständige Person» den Geschäftsbericht gemäss Art. 958 Abs. 3 OR mit unterzeichnet.

Auch das Thema Inventur sollte ins Auge gefasst werden: Art. 958 c Abs. 2 OR sieht von der Pflicht zur jährlichen Inventarstellung ab. Der Bilanzinhalt ist alternativ auch «auf andere Art nachzuweisen». Ein Verzicht auf zumindest jährliche körperliche Inventur scheint damit begründbar. Ob dies aus Gründen der Corporate Governance sinnvoll ist, ist eine andere Frage.

5. ANWENDUNG

Die genannten Schritte dienen dazu, den Handlungsrahmen der Geschäftsleitung zu bestimmen. Wie dieser nun konkret ausgefüllt werden soll, ist eine unternehmerische Entscheidung: Sollen selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte aktiviert werden? Kommt die Marktpreisbewertung für bestimmte Posten in Betracht? Welche Vermögenswerte sollen in einer Gruppe zusammengefasst und bewertet werden? Aufgrund der Massgeblichkeit bedeutet die Festlegung der Bilanzpolitik in weiten Teilen auch die Festlegung der Steuerpolitik.

Schliesslich ist die Informationspolitik festzulegen. Während die Anhangangaben fast noch checklistenartig dem Gesetz entnommen werden können, sind die Anforderungen an den Lagebericht nur knapp gefasst (Art. 961 c OR). Da im neuen Recht keine dem Art. 663 h OR vergleichbare Schutzklausel mehr vorhanden ist, bedarf es einer Festlegung, welches Informationsniveau dort erreicht werden soll. Zwar ist der Lagebericht ausdrücklich kein Prüfungsgegenstand, in Zusammenhang mit der Botschaft und den einschlägigen Prüfungsstandards wird man jedoch zumindest zum Ergebnis kommen, dass der Lagebericht einer Prüfung auf Übereinstimmung unterliegt [42].

6. FAZIT

Die komfortablen Fristen geben ausreichend Zeit, die Umstellung auf das neue Rechnungslegungsrecht zu planen. Zunächst – 2013 – sollten die Neuregelungen analysiert werden. Soweit es sich um formale Anpassungen handelt (bspw. Gliederung der Bilanz und Erfolgsrechnung) sind dies reine Fleissaufgaben. Von grundsätzlicher Bedeutung sind konzeptionelle Fragen, vor allem zur Bindungswirkung der Regelwerke für die OR-Rechnungslegung. Abstimmungen sind möglichst schnell mit den Minderheitsgesellschaftern (wollen diese einen Abschluss nach anerkannten Standards?) und der Revisionsstelle (welche Meinung wird hier bezüglich relevanter Bewertungsfragen vertreten?) vorzunehmen. Auch

die Diskussion steuerlicher Fragestellungen sollte im Blick behalten werden. 2014 sind dann Strukturen und Prozesse anzupassen, bevor das neue Recht planmässig 2015 angewendet werden kann. Der wesentliche – vielleicht auch der einzige – Grund für eine vorzeitige Anwendung der neuen Vorschriften wird die Möglichkeit sein, Bücher und Rech-

nungslegung in funktionaler Währung zu führen. Der beschriebene Prozess muss dann entsprechend schneller ablaufen. In Kauf genommen werden muss, dass wohl zu wesentlichen Fragen (etwa Steuererhebung und Kapitalschutz) am kommenden Bilanzstichtag noch keine endgültigen Antworten vorliegen werden. ■

Anmerkungen: * Der Autor dankt René Buchmann und Dr. Stephan Glanz für wertvolle Anregungen und Hinweise. **1)** Zu dieser «Gemengelage von IFRS- und OR-Elementen» auch Böckli, ST 2012, S. 822 f. **2)** Siehe Treuhand-Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Band 1, 2. Auflage 2009, S. 210: «Es handelt sich dabei um keine immateriellen Werte sondern Bilanzierungshilfen». **3)** Das HWP (2009), S. 207, sieht die Grenze zwischen Vermögenswert und Bilanzierungshilfe bei Organisationskosten fließend; zu denken wäre an selbst erstellte Software zur Steuerung des Unternehmens. **4)** Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) sieht eine «handelsrechtlich notwendige ausserordentliche Abschreibung ... im Zeitpunkt der Erstanwendung des neuen Rechts» (SSK, Analyse des Vorstandes der SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 12. 2. 2013, S. 3), Kleibold hingegen die Möglichkeit der planmässigen Fortführung aktivierter Beträge (ST 2012/11, 870). Nach Ansicht der Treuhand-Kammer sind «heute aktivierte Beträge entweder bis zur Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts oder aber auf einmal im ersten Jahr der Anwendung zulasten der Erfolgsrechnung auszubuchen (Treuhand-Kammer, Ausgewählte Fragen und Antworten zum neuen Rechnungslegungsrecht, Version vom 16. 7. 2013, S. 7). Die Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 21. 12. 2007 (08.011) ist an dieser Stelle nicht eindeutig: «Zudem sind bestimmte Organisationskosten, wie beispielsweise für die Entwicklung eines Marktes, Teil der immateriellen Werte und können als solche aktiviert werden» (S. 1705). Ob Marktentwicklungskosten als Vermögenswert qualifizieren, ist fraglich. Die Formulierung «können» lässt an ein Bilanzierungswahlrecht denken. **5)** Siehe bspw. Kleibold, ST 2012/11, S. 870 f.; Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2013, N 685 f. **6)** Siehe Koch, Bilanzierung von Nutzungsrechten nach Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung und IFRS, Düsseldorf 2011, S. 215 ff. **7)** Zumindest aktive latente

Steuern auf Verlustvorträge sind Vermögenswerte i. S. d. IFRS-Rahmenkonzepts (siehe ADS-International, Abschnitt 20, Rnr. 85). Dass das bisherige OR latente Steuern nicht regelte, liege «auch am ... Massgeblichkeitsprinzip», (Treuhand-Kammer, HWP (2009), Band 1, S. 445). **8)** Zur Bewertung unterhalb der Anschaffungs- und Herstellungskosten siehe Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, N 577. **9)** Zu denken wäre bspw. an eine Situation, in der absehbar ist, dass passivisch abgegrenzte Buchgewinne nicht mehr auf ein Ersatzgut übertragen werden können/sollen. **10)** Siehe Böckli, ST 2012/11, S. 823; eine «partielle Übernahme von Begrifflichkeiten und Denkweisen» erkennt auch die Treuhand-Kammer (Das neue Rechnungslegungsrecht, Zürich 2013, S. 21). **11)** Hennrichs, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht (NZG) 2005, S. 787. **12)** Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, N 32. **13)** So zur Nationalisierung der IPSAS Bergmann: Globale Rechnungslegungsstandards mit lokalem Charme, in: Meyer/Pfaff (Hrsg.): Jahrbuch zum Finanz- und Rechnungswesen 2009, S. 200. **14)** Siehe Buchmann/Dolente, ST 2012/11, S. 894 f. **15)** Siehe die Ergänzung der Analyse der SSK vom 27. 3. 2013: «Werden Buchführung und Rechnungslegung bereits vor Ablauf der Übergangsfrist nach neuem Recht erstellt, sind die nach neuem Recht erstellten Abschlüsse auch steuerlich massgeblich. Verfahrensrechtlich werden die Steuerpflichtigen an derjenigen Jahresrechnung behaftet, welche der Steuererklärung gestützt auf Art. 42 Abs. 3 StHG bzw. Art. 125 Abs. 2 DBG beigelegt wird». **16)** Siehe Lipp, ST 2012/11, S. 862 f. **17)** Siehe Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, N 36. **18)** Siehe Zihler, ST 2012/11, S. 810 f. m. w. N. **19)** Zu dieser Möglichkeit Zihler, ST 2012/11, S. 810. **20)** Bspw. PS 315.11c. **21)** Siehe Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 21. 12. 2007 (08.011), S. 1706. **22)** Siehe bspw. Moser, Bewertung immaterieller Vermögenswerte, Stuttgart 2011, S. 13 f. **23)** Das HWP (2009) lässt dies nach altem Recht zu, wenn die gesellschaftlichen Bewertungsregeln dies

so vorsehen; es sei dann «systemkonform» (S. 211 f.). **24)** Siehe Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, N 656. **25)** Siehe Wyss/Mittelstaedt, ST 2012/11, S. 888. **26)** Siehe bspw. Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, N 328. **27)** Siehe Kleibold, ST 2012/11, S. 873. **28)** Siehe Treuhand-Kammer, Ausgewählte Fragen und Antworten zum neuen Rechnungslegungsrecht, Stand 16. 7. 2013, S. 12. **29)** Siehe Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 21. 12. 2007 (08.011), S. 1707. **30)** Treuhand-Kammer, Das neue Rechnungslegungsrecht, Zürich 2013, S. 21. **31)** Siehe Suter/Teitler-Feinberg, ST 2012/11, S. 838. **32)** Auf die weiter damit zusammenhängenden Fragen zu Kapitalschutz, Dividendenberechnung sei an dieser Stelle nur hingewiesen. **33)** Zu dieser Problematik und auch der Besprechung des einschlägigen Bundesgerichtsurteils vom 1. 10. 2009 (BGE 136 II 88) siehe Glanz/Pfaff, Steuer Revue 2011, S. 470 ff. **34)** Aus der Angabepflicht des Art. 958 d Abs. 3 OR auf die Landeswährung als Darstellungswährung zu schliessen, führt sicher zu weit. So auch Buchmann/Dolente ST 2012/11, S. 891, Böckli, ST 2012/11, S. 828. **35)** Dazu bereits de lege ferenda Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, N 359. **36)** Siehe Buchmann/Dolente, ST 2012/11, S. 892. **37)** Auf weitergehende gesellschaftsrechtliche Fragen soll nicht weiter eingegangen werden. **38)** Siehe Schneider/Goldmann, ST 2012/11, S. 913; Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, N. 923, der weiter ausführt, dass «der Gewinn ... richtigerweise – wie das Agio – nicht steuerbar sein sollte». **39)** So Mühlemann/Perez, Tax News Ernst & Young Juni 2013, S. 10. **40)** Eine vollständige Anpassung – also auch bspw. eine Verrechnung eigener Aktien mit dem Eigenkapital – wäre unter den alten Vorschriften nicht zulässig. **41)** Siehe Hüttche/Int-Veen, IRZ 2008, S. 351–356. **42)** Siehe Glanz/Pfaff, Der Lagebericht nach neuem Rechnungslegungsrecht, in: Mathis/Nobs (Hrsg.): Treuhand und Revision Jahrbuch 2013, S. 23.