

**Marco Passardi**

Prof. Dr. oec. publ.
 Professor am Institut für Finanzdienstleistungen Zug (IFZ) der Hochschule Luzern, Lehrbeauftragter der Universität Zürich
www.hslu.ch

Die Gliederung der Erfolgsrechnung: Überlegungen zum nicht betrieblichen und ausserordentlichen Ergebnis

Mit Art. 959b Abs. 2 und 3 OR stellt der Gesetzgeber stringenter Bestimmungen über die Ausgestaltung der Erfolgsrechnung auf. Neu sind sowohl eine Produktions- als auch Absatzerfolgsrechnung möglich; das am Ende offenzulegende Jahresergebnis ist jedoch bei beiden Darstellungsvarianten identisch. Aufgrund der vom Gesetzgeber neu vorgesehenen zwingenden Auflistung von einzelnen Positionen/deren Reihenfolge ist für die Praxis v.a. die Abgrenzung zwischen betriebsfremden und ausserordentlichen/einmaligen/periodenfremden Positionen von grosser Bedeutung.

1. Einleitung

Der Periodenerfolg (Gewinn oder Verlust eines Unternehmens) lässt sich sowohl aus der Erfolgsrechnung (periodenbezogene Bewegungsrechnung) als auch aus der Bilanz (stichpunktbezogene Bestandsrechnung) kalkulieren. Während in der Erfolgsrechnung eine Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag nötig ist, wird in der Bilanz das Nettovermögen vom Anfang der Betrachtungsperiode mit demjenigen am Ende der Betrachtungsperiode ver-

glichen. Das Nettovermögen (Eigenkapital gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 OR) entspricht dem Saldo der Aktiven (Art. 959a Abs. 1 OR) abzüglich dem Saldo des kurz- und langfristigen Fremdkapitals (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 1 und 2 OR). Ausnahmen von diesem Grundsatz der Ergebnismittlung sind Geschäftsvorfälle mit einer Gegenbuchung direkt im Eigenkapital, wie dies z.B. bei Kapitalerhöhungen und/oder -rückzahlungen oder auch dem Kauf/Verkauf eigener Kapitalanteile möglich ist.¹ Erwähnenswert ist sodann, dass auch sämtliche Bewertungsvor-

gänge einen massgeblichen Einfluss auf die Erfolgsrechnung haben; der Impact daraus kann zuweilen so stark sein, dass die Wahrnehmung der Leistungserbringung verzerrt wird. Diese Einschränkung im Gütegrad der Offenlegung rührt daher, dass das Obligationenrecht bei der Bewertung stille Ermessens- und Willkürreserven zulässt (so z.B. Art. 960a Abs. 4 OR oder Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR). Eine Bildung oder Auflösung solcher Beträge hat einen Einfluss auf die Gewinnermittlung. Sie muss jedoch nur im Falle einer wesentlichen Nettoauflösung

im Anhang offengelegt werden (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 3 OR), nicht aber im Falle einer Nettobilddung.²

Neben dieser bewertungsinduzierten Problemstellung ist aus praktischer Sicht die zwingend vorzunehmende Gliederung/Reihenfolge von grosser Bedeutung. Der vorliegende Beitrag skizziert in diesem Kontext die häufig diskutierte Abgrenzung des betriebsfremden Ergebnisses vom ausserordentlichen/einmaligen/periodenfremden Ergebnis. Auch wenn diese Abgrenzung keinen Einfluss auf den Saldo sowie die steuerrechtlich relevante Massgeblichkeit haben kann, ist es wichtig, diejenigen Zuordnungsmöglichkeiten zu wählen, welche effektiv dazu dienen, die vom Gesetzgeber geforderte «Offenlegung der Ertragslage» (vgl. Art. 959b Abs. 1 OR) zu erreichen.³

2. Betriebsfremder Aufwand und Ertrag

Das OR verlangt in Art. 959b OR für die Produktions- und für die Absatzerfolgsrechnung den separaten Ausweis des betriebsfremden Aufwands und des betriebsfremden Ertrags, ohne jedoch genauer auszuführen, was unter diesen Positionen zu verstehen ist.⁴ Für die Bilanz wird keine solche Unterteilung verlangt, obwohl auch dort Aktiven und Verbindlichkeiten für betriebsfremde Zwecke enthalten sein werden (im Sinne einer «Quelle» der sogenannten betriebsfremden Aufwendungen und Erträge). Es ist sehr zu vermuten, dass sich der Gesetzgeber bei der Erstellung der Auflistung auch auf Swiss GAAP FER stützte, eine gewisse Deckungsgleichheit mit Swiss GAAP FER 3 lässt sich kaum von der Hand weisen; allerdings wurden die unter Swiss GAAP FER üblichen Zwischentitel (z.B. EBIT, Bruttogewinn usw.) nicht ins OR übernommen, dürfen aber dort auf freiwilliger Basis verwendet werden.

In Anlehnung an Swiss GAAP FER 3 Ziff. 18 (FER 3/18) können deshalb, in Auslegung des Obligationenrechts, diejenigen Geschäftsvorfälle als betriebsfremd bezeichnet werden, welche sich von der «gewöhnlichen Geschäftstätigkeit» des Unternehmens abgrenzen lassen. Es darf sich nach dieser Differenzierung aber nicht um «selten auftretende» Ereignisse handeln, sondern um solche, die mit einer gewissen Regelmässigkeit immer wieder auftreten und demzufolge nicht ausserordentlicher/einmaliger/periodenfremder Natur sind.

Im Gegensatz zu den ausserordentlichen, einmaligen oder periodenfremden Positionen besteht für die betriebsfremden Elemente keine explizite Pflicht zur Erläuterung im Anhang. Trotzdem wird es in der Praxis mehr wie nur

zweckmässig sein, weitere Angaben dazu (im Sinne von Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR)⁵ im Anhang offenzulegen. Dies ergibt sich mitunter auch aufgrund der Vorgaben der Grundsätze ordnungsgemässer Rechnungslegung (GoR) in Art. 958c Abs. 1 OR, wonach die Rechnungslegung verständlich zu sein habe.⁶

Aus praktischer Sicht dürfte diese Abgrenzung der «gewöhnlichen» von der «aussergewöhnlichen» Geschäftstätigkeit häufig zu grösseren Bilanzierungsspielräumen führen – das Gegenteil dessen, was aus Sicht eines Regulators eigentlich wünschenswert wäre. Internationale Rechnungslegungsnormen distanzieren sich von einer solchen Unterteilung; weder die IFRS noch die EU-Rechnungslegungsrichtlinie (RL 2013/34/EU) weisen eine diesbezügliche Differenzierung auf.⁷ Zu empfehlen ist deshalb, eine Qualifikation von Aufwendungen und Erträgen als «betriebsfremd» sehr zurückhaltend anzuwenden, da sich letztendlich sämtliche Erträge und Aufwendungen mit geschäftsstrategischen Entscheidungen begründen lassen müssen. Im Weiteren ist darauf zu achten, dass die Begrifflichkeiten «selten» und «betriebsfremd» nicht unzweckmässig vermischt werden.

Beispiele für Ereignisse, welche zwar selten, aber trotzdem betriebstypisch sind (und deshalb nicht als betriebsfremde Ergebnisse verbucht werden dürfen), sind:⁸

- Messebesuch alle vier Jahre
- Alle fünf Jahre stattfindendes Betriebsfest
- Forderungsverlust auf einer wesentlichen (hohen) Forderung aus Lieferungen und Leistungen
- Anpassung bzw. Änderung einer Schätzung

Beispiele für Ereignisse, welche nicht selten, aber betriebsfremd sein können (und deshalb als betriebsfremde Ergebnisse verbucht werden dürfen), sind:

- Erträge und Aufwendungen aus der Vermietung, Verpachtung und dem Verkauf von nicht betriebsnotwendigen Immobilien
- Erträge und Aufwendungen aus dem Erwerb, dem Halten und dem Verkauf von nicht betriebsnotwendigen Finanzanlagen und Beteiligungen

Sehr häufig dürften auch die im Aktienrecht in der Fassung bis zum 31.12.2012⁹ erfassten «Gewinne aus der Veräusserung von Anlagevermögen» als betriebsfremd zu beurteilen sein (Art. 663 Abs. 2 aOR). Der Kontenrahmen KMU sieht für betriebsfremde Aufwendung und Erträge keine weitergehende Unterteilung der Kontierung vor; die Konten 8000 Betriebsfremder Aufwand und 8100 Betriebsfremder Ertrag sind als Sammelkonten gedacht, könnten jedoch problemlos weiter unterteilt werden.

Dies erscheint aus praktischer Sicht jedoch wenig sinnvoll; wertvoller ist die schon erwähnte Erläuterung/Offenlegung der massgeblichen Vorgänge im Anhang zur Jahresrechnung.

Auch betriebsfremder Aufwand und Ertrag müssen getrennt ausgewiesen werden («Bruttoprinzip»); der Ausweis eines betriebsfremden Ergebnisses in der Erfolgsrechnung, mit blosser Offenlegung der betriebsfremden Aufwendungen und Erträge im Anhang, ist abzulehnen.

Für alle diejenigen Unternehmen, welche auch eine Geldflussrechnung erstellen, ist es zentral zu verstehen, dass die in der Erfolgsrechnung gemachte Unterteilung betrieblich/nicht betrieblich/ausserordentlich usw. ein auf diesen Teil der Jahresrechnung beschränkter Vorgang ist. Es wäre in einem OR-Abschluss sehr unüblich (formell aber nicht verboten), den Geldfluss aus Geschäftstätigkeit in drei Teilbereiche aufzuteilen. Nach Swiss GAAP FER 4 oder IAS 7 wäre dies als nicht zulässig zu betrachten. Dass die sprachliche Bezeichnung «... aus Geschäftstätigkeit» (englisch operating activities) etwas ganz anderes suggeriert, führt in der Anwendungspraxis regelmässig zu Diskussionen.

3. Ausserordentliche Aufwendungen und Erträge

Art. 959b OR sieht sowohl für die in der Schweiz bei fast allen KMU dominierende Produktions- wie für die neu mögliche, aber wohl auch inskünftig wenig verbreitete Absatzerfolgsrechnung (Umsatzkostenverfahren) den expliziten und separaten Ausweis des ausserordentlichen, einmaligen oder periodenfremden Aufwands bzw. Ertrags vor. Analog der Konzeption beim «betriebsfremden Ergebnis» wird auch hier nicht weiter spezifiziert, was genau unter derartigen Positionen zu verstehen ist. Die Botenschaft¹⁰ subsumiert darunter ungewöhnliche, in der Regel einmalige oder mit dem Geschäftsgang nicht ohne Weiteres zusammenhängende Vorgänge. Eine eindeutige und klare Abgrenzung der drei Teilbereiche innerhalb der Position (periodenfremd, einmalig und ausserordentlich) ist weder in der Theorie noch in der Praxis als uneingeschränkt möglich zu erachten. Diese Einschätzung deckt sich mit derjenigen des Gesetzgebers, da er den Ausweis derartiger Buchungstatbestände in einer einzigen Position zusammenfasst und dafür Erläuterungen dazu im Anhang vorsieht (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 OR); auch dort ist jedoch kaum zu erwarten, dass die Beträge in jedem Einzelfall trennscharf und ohne Ermessensentscheidungsspielraum auf die einzelnen drei Teilbereiche aufgeteilt werden können. Aus diesem Grunde sind Überle-

gungen zu dieser dreigeteilten Erfolgsrechnungsposition als Gesamtes vorzunehmen. Der Schweizer Kontenrahmen KMU unternimmt den Versuch einer solchen Detaillierung. Er unterscheidet die Gruppen

- 850 Ausserordentlich
- 860 Einmalig
- 870 Periodenfremd

Zur Klassifizierung in die drei Gruppen können die vier Kriterien

- 1) Das Ereignis ist im Berichtsjahr ausserhalb der Geschäftstätigkeit.
- 2) Das Ereignis ist der Art nach ausserhalb der Geschäftstätigkeit.
- 3) Das Ereignis ist erwartungsgemäss wiederkehrend.
- 4) Das Ereignis ist wesentlich herangezogen werden.¹¹

Für die Bereiche 850 Ausserordentlich und 860 Einmalig sind Ausprägungen der Kriterien 1) bis 4) deckungsgleich: Die Kriterien 1), 2) und 4) sind zu bejahen, das Kriterium 3) ist zu verneinen. Eine Abgrenzung dürfte sich somit als sehr schwierig erweisen. Ein einmaliger Erfolg im Bereich 860 dürfte in der Realität sehr selten sein; zu denken ist z.B. an Aufwendungen aus der Enteignung eines (grösseren) Teils des Unternehmens.¹² Zum Bereich 850 Ausserordentlich sind mehr Ereignisse denkbar. So werden z.B. folgende Sachverhalte dort abzubilden sein:¹³

- Ausserordentliche Bildung oder Auflösung von Rückstellungen
- Ausserordentlicher Währungsgewinn und -verlust
- Ausserordentliche Abschreibungen und Wertberichtigungen und Verluste
- Ausserordentliche Verluste von Forderungen

Gemäss Swiss GAAP FER 3/19 gelten ausserordentliche Aufwendungen und Erträge im Regelfall als nicht voraussehbar.

Periodenfremde Ergebnisse (Bereich 870) erfüllen die Kriterien 1), 3) und 4), d.h. sind grundsätzlich nicht Ereignisse, welche ausserhalb der Geschäftstätigkeit liegen. Zu denken ist an folgende Ereignisse:

- Erfolgswirksame Korrektur von Fehlern und Irrtümern aus einem Vorjahr (anders als in Accountingstandards wie z.B. IAS 8 erfolgt im OR kein Restatement bzw. keine retrospektive Anpassung der Vorjahreszahlen)
- Erträge aus Versicherungs-/Schadenersatzleistungen
- Erträge aus Rückvergütungen
- Aktive Reduktionen von stillen Willkürreserven¹⁴

Im Sinne einer Negativliste sind alle Ereignisse, die «zum Leben eines Unternehmens» gehö-

ren, nicht ausserordentlich; zu denken ist an Aufwendungen aus Restrukturierungen, Fusionen und Sozialplänen.

4. Konklusionen

Sowohl die Rechnungslegungsrichtlinie der EU wie auch internationale Rechnungslegungsstandards kennen keinen betriebsfremden oder ausserordentliche/einmalige/periodenfremde Bereiche; OR und Swiss GAAP FER kennen beide Bereiche, wobei Swiss GAAP FER nur von «ausserordentlichen Aufwendungen und Erträgen» spricht. Der in dieser Frage mögliche «Spielraum» ist wohl der Hauptgrund für die internationale Regulierung; ein verlässlicher Einblick in die wirtschaftliche Lage kann durch eine (zu) extensive Nutzung der Kontenklasse 7 (Betrieblicher Nebenerfolg) unter Umständen behindert werden. Dies spricht aus Sicht der Rechnungslegung dafür, die Unterteilung betrieblich/nicht betrieblich primär bei Fragestellungen zur Unternehmensbewertung zu nutzen, nicht aber als eigenständige Kontierung im Alltag einzusetzen: Letztlich ist jede unternehmerische Tätigkeit ein «betrieblicher» Entscheid, anders sieht dies nur gerade dann aus, wenn Teile oder Aktivitäten veräussert werden sollen und somit zu «nicht betrieblichen» Teilen werden – dann aber ist eine Separierung in Bilanz, Erfolgs- und Geldflussrechnung vorzunehmen, wie dies z.B. internationale Accountingstandards (z.B. IFRS 5) fordern würden.

Für den ausserordentlichen/einmaligen/periodenfremden Erfolg ist, trotz von aussen kaum möglicher wissenschaftlicher Beweisführung, wohl vermutungsweise kaum von der Hand zu weisen, dass für viele Anwender eine gewisse Tendenz bestehen dürfte, möglichst viele Aufwendungen dem einmaligen, periodenfremden bzw. ausserordentlichen Bereich zuzuordnen, um bessere Betriebsergebnisse auszuweisen. Bei Erträgen wird dann eher danach getrachtet, einen Konnex zum betrieblichen Geschäftsfeld zu belegen und entsprechende Vorgänge als kernstrategisch zu taxieren.

In der Rechnungslegungspraxis ist sehr zu empfehlen, eine Zuweisung zum betriebsfremden, ausserordentlichen und einmaligen Bereich nur sehr restriktiv zu verwenden; dies auch im Hinblick auf die Stetigkeitsproblematik, welche sich dadurch massgeblich besser handhaben lässt. Die Separierung periodenfremder Ergebnisse hingegen scheint wichtig und wünschenswert.

Letztendlich ist aber festzuhalten, dass – gerade im längerfristigen Kontext – die «unterste

Linie» (Bottom line) der Erfolgsrechnung über die Weiterexistenz des Unternehmens entscheidet und nicht Zwischenzeilen, welche «Sondereffekte» ausblenden oder mehr dem Wunschenken als der Realität folgen.¹⁵ ■

Literaturhinweise

- Fontana, Marco; Handschin, Lukas: Ausweiser Reserven in der Erfolgsrechnung, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 8/2014, S. 650–657.
- Hüttermann, Kai; Knappstein, Janina: Darstellung und Bedeutung des Other Comprehensive Income, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (KoR), Nr. 12/2014, S. 586–593.
- Mattle, Herbert: Buchhalter, macht Euch das Leben nicht schwer, in: Rechnungslegung und Controlling, 3/2014, S. 1–5.
- Pfaff, Dieter et al. (Hrsg.): Rechnungslegung nach Obligationenrecht, Zürich 2014.
- Sterchi, Walter; Mattle, Herbert; Hebling, Markus: Kontenrahmen, Zürich 2013.
- Treuhandkammer (Hrsg.): Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014.

¹ Bei der Anwendung von Accountingstandards wie IFRS werden zuweilen auch Aufwendungen und Erträge direkt im Eigenkapital erfasst (sogenanntes Other Comprehensive Income), so z.B. Bewertungsanpassungen gewisser Wertschriften oder aber Auf- und Abwertungen von gewissen Anlagevermögenspositionen, die zum «Fair Value» bewertet werden. Vgl. dazu näher (kritisch) Hüttermann/Knappstein (2014), S. 586–593.

² Ebenso besteht im Anhang keine Pflicht zur Offenlegung der Bestände stiller Reserven.

³ Es ist unbestritten, dass sowohl für die Produktions- als auch für die Absatzerfolgsrechnung die Trennung der beiden Bereiche zwingend ist, vgl. u.a. Pfaff, in: Pfaff (2004), S. 386ff.

⁴ Bereits das Aktienrecht in der Form bis zum 31.12.2012 verlangte eine entsprechende Unterscheidung (Art. 663 Abs. 1 aOR); der vom Bundesrat 2005 veröffentlichte Vorentwurf verlangte ursprünglich nur noch die Offenlegung von ausserordentlichen Ergebnissen, ohne eine separate Kategorie «betriebsfremd» vorzusehen; aufgrund von diversen Äusserungen im Vernehmlassungsverfahren änderte er seine Meinung und ergänzte die 2007 veröffentlichte Botschaft um entsprechende Erfordernisse, vgl. Pfaff (2014), S. 388.

⁵ Vgl. HWP (2014), S. 274.

⁶ Vgl. Sterchi/Mattle/Helbling (2013), S. 129.

⁷ Vgl. Pfaff (2014), S. 386.

⁸ Vgl. HWP (2014), S. 275, und Pfaff (2014), S. 386.

⁹ Die aus dem OR in dieser Fassung zitierten Artikel werden mit aOR bezeichnet.

¹⁰ Vgl. Bundesblatt (BBl) 2007 (Nr. 11), S. 1707.

¹¹ Vgl. Pfaff (2014), S. 387.

¹² Vgl. Pfaff (2014), S. 387.

¹³ Vgl. Mattle (2014), S. 5.

¹⁴ Vgl. Fontana/Handschin (2014), S. 656. Die Autoren gehen in ihren Ausführungen noch weiter, indem sie auch eine exogen induzierte Reduktion stiller Willkürreserven als periodenfremden Ertrag ausgewiesen haben wollen (unter Berufung auf das Bruttoprinzip), was jedoch zu einer zusätzlichen (ordentlichen) Aufwandsfassung führen würde.

¹⁵ Vgl. Mattle (2014), S. 1.