

Die Umsetzung des revidierten Buchführungs- und Rechnungslegungsrechts



Prof. Dr. oec. publ. Marco Passardi ist seit 1.9.2012 vollamtlicher Professor für Accounting an der Hochschule Luzern, Institut für Finanzdienstleistungen IFZ, Zug. Davor war er von 2006 bis 2012 an der ZHAW als Professor tätig. Seine Forschungs- und Beratungsschwerpunkte liegen im Kontext der Buchführung und Rechnungslegung nach OR, Swiss GAAP FER und IFRS. Marco Passardi ist Lehrbeauftragter der Universitäten Zürich und Neuchâtel sowie Mit-

glied der Core Faculty von EXPERTsuisse. Er wirkt zudem als Dozent und Gutachter für diverse Organisationen und Institutionen aus dem Wirtschafts- und Finanzbereich. Sein fachliches Studium absolvierte er an der Universität Zürich, wo er 2003 mit einer Arbeit über das kommunale Rechnungswesen promovierte. Ebenso erwarb er dort 2002 einen Master of Advanced Studies in Secondary and Higher Education. 2017 wurde Marco Passardi von der University of Melbourne, Australien, als Visiting Professor eingeladen.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	159
2. Ausgangslage	159
3. Ausweis, Darstellung und Periodenabgrenzung	162
3.1 Ausgangslage	162
3.2 Lösungsvorschlag	163
4. Gewinnverwendung und Dividendensperre	165
4.1 Fragestellung	165
4.2 Lösungsvorschlag	165
5. Periodenabgrenzung und Bilanzstichtag, Teilgewinnrealisierung	169
5.1 Ausgangslage	169
5.2 Lösungsvorschlag	170
6. Sanierung	171
6.1 Ausgangslage	171
6.2 Lösungsvorschlag	171
Literaturverzeichnis	173

1. Einleitung

Auch mit dem revidierten Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht (Art. 957 ff. OR) hat die Schweiz den Bereich des Rechnungswesens eigenständig auf gesetzlicher Basis geregelt. Die sogenannte Selbstregulierung (auch als «Soft Law» bezeichnet) kommt nur da zum Tragen, wo ein zusätzlicher Abschluss resp. eine Konzernrechnung nach anerkanntem Standard zu erstellen ist. Der Gesetzgeber hat viele Sachthemen nur im Sinne einer Grundsatzgesetzgebung geregelt, indem er generalistische Bestimmungen erlassen und deren Umsetzung resp. Auslegung sowie die nötige Konkretisierung anderen Stellen überlassen hat. Das Schweizer Bundesgericht hat allerdings in einem Entscheid zur buchhalterischen Behandlung von Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen (Translationsdifferenzen) die IFRS (IAS 21) zur korrekten Auslegung des Schweizer OR verwendet.¹

Der Praxis stehen zum heutigen Zeitpunkt zahlreiche Kommentierungen und Fachbeiträge zur Verfügung. Diese geben, in Form von Fliesstexten, Hinweise zur Gesetzesauslegung. Der vorliegende Beitrag wählt einen anderen Weg, indem zentrale Fragestellungen aus der Praxis anhand eines fiktiven Unternehmens, der Vitomer AG, gestellt und mögliche Antworten dazu nachfolgend ausgeführt werden. Abschnitt 2 zeigt deshalb, im Sinne der Ausgangslage, die (teilweise falsch) erstellte Bilanz der Vitomer AG sowie ergänzende Erläuterungen dazu. In den Abschnitten 3 bis 6 werden sodann zu diesen Angaben Fragen gestellt und Lösungsvorschläge ausgeführt. Die vorliegende Fallstudie erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit im Sinne einer integralen Behandlung des neuen Rechts; trotzdem vermag sie wesentliche Auslegungsfragen und Umsetzungsprobleme zu thematisieren und Lösungsvorschläge dazu aufzuzeigen.

2. Ausgangslage

Nachfolgend finden Sie die Bilanz der Vitomer AG, die per 31.12.2016 zum zweiten Mal auf Basis des Schweizerischen Obligationenrechts in der seit dem 1.1.2013 gültigen Fassung erstellt wurde. Ergänzend dazu sind danach zusätzliche Angaben aufgeführt.

¹ Vgl. BGE 136 II 88; Nach diesem Urteil werden die aus der reinen Translation resultierenden Umrechnungsdifferenzen nicht über die Erfolgsrechnung, sondern im Eigenkapital verbucht.

Aktiven	31.12.2015	31.12.2016
flüssige Mittel	5 300 000	4 000 000
Forderungen	2 600 000	1 800 000
Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen	9 300 000	6 500 000
aktive Rechnungsabgrenzungen	200 000	250 000
Total Umlaufvermögen	17 400 000	12 550 000
Immobilien, Mobiliar, Maschinen und Einrichtungen	3 000 000	2 500 000
finanzielles Anlagevermögen	5 200 000	5 400 000
Patente und Lizenzen	1 000 000	0
Total Anlagevermögen	9 200 000	7 900 000
Total Aktiven	26 600 000	20 450 000

Passiven	31.12.2015	31.12.2016
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	5 500 000	420 000
übrige Verbindlichkeiten	2 400 000	1 600 000
Rückstellungen	1 000 000	800 000
Wertberichtigungen Maschinen	600 000	0
Total Fremdkapital	9 500 000	2 820 000
Aktienkapital	3 000 000	3 000 000
gesetzliche Gewinnreserven	800 000	3 900 000
Aufwertungsreserve	1 000 000	1 000 000
freiwillige Gewinnreserven	9 000 000	9 000 000
Reserve für eigene Aktien	200 000	200 000
Jahresgewinn	3 100 000	530 000
Total Eigenkapital	17 100 000	17 630 000
Total Passiven	26 600 000	20 450 000

Zusätzliche Informationen:

1. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen: In der Veränderung dieser Bilanzposition ist eine Zunahme der nicht fakturierten Dienstleistungen enthalten. Es handelt sich vor allem um aufgelaufene Personalkosten für Beratungsmandate, welche die Vitomer durchgeführt

hat. Die Vitomer erstellt ihre Erfolgsrechnung in Form der sogenannte «Produktionserfolgsrechnung» (Art. 959b Abs. 2 OR). Dort weist sie die erwähnte Veränderung der nicht fakturierten Dienstleistungen als Aufwandsminderung beim Personalaufwand aus. Sie begründet dies damit, dass es sich bei dieser sachlichen Abgrenzung um Personalkosten handelt, denen noch kein Umsatz gegenübergestellt werden kann.

2. Die Forderungen enthalten neben den Kundenforderungen in beiden Jahren auch Forderungen gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV, Verrechnungssteuerguthaben) von CHF 10 000.–, Guthaben gegenüber der Ausgleichskasse (CHF 18 000.–) sowie Forderungen gegenüber der Tochtergesellschaft TAG (CHF 80 000.–; vgl. dazu auch die Angaben in Ziff. 4).
3. Das finanzielle Anlagevermögen beinhaltet unter anderem eine Beteiligung an der TAG (Stimm- und Kapitalanteil je 70%) und der VAG (Stimm- und Kapitalanteil 60%) im Buchwert von total CHF 2 000 000.–. Die TAG hält ihrerseits einen Anteil von 80% an der WAG. Im Anhang wird bezüglich der Beteiligung an der TAG und der VAG der Kapital- und Stimmanteil offengelegt; weitere Angaben zu den Beteiligungen werden nicht offengelegt.
4. Im Jahr 2013 hat die TAG Aktien der Vitomer AG zum Anschaffungswert von CHF 200 000.– gekauft. Per 31.12.2016 beläuft sich der Marktwert der Aktien auf CHF 150 000.–.
5. Ein an Aktionär X (Stimm- und Kapitalanteil 45%) gewährtes Darlehen von CHF 200 000.– wird ebenfalls im Finanzanlagevermögen bilanziert. Das Aktionärsdarlehen wird mit 2,5% verzinst. Es gibt jedoch keinen schriftlichen Darlehensvertrag. Auch Kündigungs- oder Rückzahlungsmöglichkeiten sind nirgends formell festgehalten. Ferner gibt es keine Sicherheiten.
6. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen umfassen offene Rechnungen gegenüber Lieferanten von Material und bezogenen Leistungen sowie sonstige nicht verzinsliche Schulden (Letztere belaufen sich in beiden Jahren auf CHF 200 000.–, wovon per 31.12.2016 CHF 90 000.– erst nach über zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag fällig sind).

7. Die übrigen Verbindlichkeiten beinhalten in beiden Jahren unter anderem:
 - Kontokorrentschuld gegenüber einem Aktionär (CHF 200 000.–)
 - Kontokorrentkredit Bank AG (CHF 500 000.–)
 - langfristiger Betriebskredit Bank AG (CHF 200 000.–)
 - Hypothekendarlehen (CHF 500 000.–)
8. Ein Agio aus einer Kapitalerhöhung im Jahr 2004 in Höhe von CHF 500 000.– wurde im Jahr der Kapitalerhöhung zur Vornahme von Abschreibungen auf Anlagevermögen verwendet.
9. Die Rückstellungen beinhalten per 31.12.2016 einen Betrag von CHF 200 000.– aufgrund eines langwierigen Rechtsfalls. Im Februar 2017, noch vor Vollendung des Abschlusses, kann eine Einigung gefunden werden; mit einer Zahlung von CHF 45 000.– wird der Rechtsstreit beigelegt. Aufgrund dieser Feststellung plant die Vitomer AG, per 31.12.2016 rückwirkend, die Rückstellung von CHF 155 000.– als ausserordentlichen Ertrag im Abschluss des Jahres 2016 aufzulösen; die restlichen CHF 45 000.– werden per 31.12.2016 bilanziert und dann im Jahr 2017 mit der zu leistenden Zahlung verrechnet.
10. Im Rahmen einer Sanierung gemäss Art. 725 OR wurden im Jahr 2001 Immobilien (Bauland) um CHF 1 000 000.– aufgewertet. Bis dato wurden auf den Immobilien (Bauland) keine Abschreibungen vorgenommen. Aus heutiger Sicht bestehen auf den Immobilien stille Reserven von CHF 800 000.–.
11. Die Vitomer AG möchte aufgrund der Ergebnissituation die 2015 und 2016 ausgesetzte Dividendenzahlung wieder aufnehmen und im Jahr 2017 eine Dividende ausschütten.

3. Ausweis, Darstellung und Periodenabgrenzung

3.1 Ausgangslage

Sie sind im Februar 2017 als externe Beraterin damit beschäftigt, den Abschluss der Vitomer AG fertigzustellen. Sie stellen dabei fest, dass die aufgeführte Bilanz der Vitomer AG in verschiedener Hinsicht nicht dem Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht entspricht. Skizzieren Sie

mögliche Verstösse gegen das Gesetz und illustrieren Sie die nötigen Anpassungen.

3.2 Lösungsvorschlag

Im Rahmen der in Abschnitt 2 dargestellten Ausgangslage sind insbesondere folgende Hinweise von Bedeutung.

1. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen: Art. 959b Abs. 2 Ziff. 2 OR verlangt einen offenen Ausweis der Veränderung der nicht fakturierten Dienstleistungen; dies kann ggf. zusammengefasst mit der Bestandesänderung an fertigen/unfertigen Erzeugnissen erfolgen. Ein Ausweis als Aufwandsminderung ist nicht zulässig.
2. Forderungen: Die übrigen kurzfristigen Forderungen (ESTV, Ausgleichskasse) sind gesondert von den Kundenforderungen auszuweisen. Das Guthaben gegenüber der TAG ist mindestens im Anhang offenzulegen (Art. 959a Abs. 4 OR). Die Kundenforderungen sind zweckmässigerweise als Forderungen aus Lieferungen und Leistungen zu bezeichnen.
3. Sachanlagevermögen: Das Sachanlagevermögen (hier: Immobilien, Mobilien, Maschinen und Einrichtungen) folgt erst nach dem Finanzanlagevermögen und den Beteiligungen.
4. Beteiligungen: Die Beteiligungen sind zwingend als gesonderter Bilanzposten auszuweisen. Sämtliche direkten Beteiligungen (d.h. vom berichtenden Unternehmen gehaltenen Beteiligungen) sind offenzulegen (hier: Anteil an der TAG und der VAG). Indirekte Beteiligungen (hier: WAG) sind offenkundigspflichtig, wenn sie für die Beurteilung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage wesentlich sind (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 3 OR). Im Anhang sind im Falle einer Offenlegung zwingend anzugeben Kapital- und Stimmrechtsanteil, Firma, Rechtsform, Sitz, direkt/indirekt gehalten. Nicht angegeben werden müssten die einzelnen Buchwerte der Beteiligungen.
5. Eigene Aktien: Sofern die Vitomer AG eigene Aktien der Vitomer erwerben würde, müssten diese im Eigenkapital abgezogen werden; der Ausweis einer Reserve für eigene Aktien würde entfallen. Im vorliegenden Fall hingegen hat die TAG AG in ihrer Funktion als Tochtergesellschaft der Vitomer AG Aktien der Vitomer AG gekauft. Diesbezüglich gilt nach wie vor Art. 659a und 659b OR, d.h., die ge-

kauften Aktien sind bei der TAG AG zu aktivieren (vermutlich ist in deren Abschluss eine Abwertung auf CHF 150 000.– angezeigt, vgl. Art. 960a Abs. 3 OR); passivseitig muss hingegen die Vitomer AG in ihrer Funktion als Muttergesellschaft eine Reserve für eigene Aktien bilden. Die Höhe dieser Reserven beläuft sich auf die Anschaffungskosten von CHF 200 000.– und ist von einer allfälligen Wertänderung der eigenen Aktien nicht betroffen.

6. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen: Nach Gesetz sind die Verbindlichkeiten, die aus erhaltenen Lieferungen und bezogenen Leistungen resultieren, gesondert auszuweisen. Die verbleibenden übrigen (nicht verzinslichen) Verbindlichkeiten sind gesondert als dritte Position (nach den verzinslichen Verbindlichkeiten) auszuweisen. Dabei ist eine Aufteilung in kurz- und langfristige übrige Verbindlichkeiten vorzunehmen.
7. Übrige Verbindlichkeiten: Die «übrigen Verbindlichkeiten» sind ungenau bezeichnet, da sie verzinslich sind. Sie sollten als «verzinsliche Verbindlichkeiten» ausgewiesen werden, wobei auch hier eine Aufteilung nach Fälligkeit in kurz- und langfristige Verbindlichkeiten erfolgen muss. Die Kontokorrentschuld gegenüber dem Aktionär ist zumindest im Anhang offenzulegen.
8. Rückstellungen: Die Rückstellungen sind als lang- und/oder kurzfristige Verbindlichkeiten auszuweisen.
9. Beilegung Rechtsstreit: Die Beilegung des Rechtsstreits im Februar 2017 ist als Grundlage dafür verwendet worden, die nicht mehr benötigte Rückstellung im Jahresabschluss 2016 aufzulösen (buchungspflichtiges Ereignis nach dem Bilanzstichtag) und die im Jahr 2017 nötige Rückstellung zu bilanzieren; möglich wäre es aber auch, die Rückstellung weiterhin vollumfänglich zu bilanzieren (Art. 960e Abs. 4 OR); allfällige steuerliche Folgen wären gesondert zu analysieren.²
10. Gesetzliche Gewinnreserven: Die «gesetzlichen Gewinnreserven» werden ausschliesslich durch nicht ausgeschüttete Gewinnanteile gebildet. Die Verwendung des Agios zu Abschreibungszwecken im Jahr 2004 muss nicht geändert werden resp. wäre auch gemäss Obligationenrecht in der Fassung seit 1.1.2013 zulässig. Zu empfehlen ist

2 Vgl. Schweizer Steuerkonferenz (2014), S. 4.

es ansonsten, das Agio den gesetzlichen Kapitalreserven zuzuordnen, wobei eine nachträgliche Änderung des Abschlusses von 2004 nicht möglich ist. Die Bemessung der Dividende wird in Teilaufgabe 4 näher illustriert.

11. Bilanzierung der Wertberichtigungen: Die Wertberichtigungen auf den Maschinen müssen entweder als Abzugsposition auf der Aktivseite der Bilanz aufgeführt werden oder im Anhang offengelegt werden; eine Passivierung ist unzulässig (Art 960a Abs. 3 OR).
12. Darlehen an Aktionär X: Diesbezügliche Überlegungen sind in Teilaufgabe B dargestellt.

4. Gewinnverwendung und Dividendensperre

4.1 Fragestellung

- a) Wie ist die Darlehensvergabe an Aktionär X aus Sicht der Einlage rückgewähr zu würdigen?
- b) Ist die für 2017 geplante Dividendenauszahlung unproblematisch? – Nehmen Sie die im vorliegenden Fall nötigen Berechnungen vor. Verzichten Sie dabei auf den Einbezug der vorhandenen stillen Reserven auf den Immobilien.
- c) Dürften die stillen Reserven auf den Immobilien zur Berechnung der ausschüttbaren Dividende berücksichtigt werden?

4.2 Lösungsvorschlag

- a) Wie ist die Darlehensvergabe an Aktionär X aus Sicht der Einlage rückgewähr zu würdigen?

In gewissen Fällen könnte die Gewährung eines Darlehens durch die Vitomer AG an Aktionär X (oder einer ihm nahestehenden Person) einen Verstoß gegen die Bestimmungen des Art. 680 Abs. 2 OR darstellen (nach dieser Bestimmung hat der Aktionär kein Recht, den einbezahlten Betrag zurückzufordern. Insbesondere geht es aber darum, dass die Gesellschaft nicht freiwillig von sich aus, offen oder verdeckt, die Einlage zurückerstattet).

Vergleichbare Überlegungen könnten auch für analoge Vorgänge gegenüber einer Konzerngesellschaft gelten.

Grund für diese Qualifikation ist, dass der Aktionär das Aktienkapital weder direkt noch indirekt von der Gesellschaft zurückfordern darf (sogenanntes «Verbot der Einlagenrückgewähr»). Das Aktienkapital stellt das Haftungssubstrat für die Gläubiger der Gesellschaft dar. Die Vergabe eines Darlehens könnte folglich faktisch als Rückzahlung des Aktienkapitals qualifiziert werden. Dem Verwaltungsrat der Vitomer AG ist zu empfehlen, sich bei der Vorbereitung der Generalversammlung mit der Frage einer möglichen Einlagenrückgewähr zu befassen.

Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid BGE 4A-138/2014 vom 16. Oktober 2014 die bisherige Praxis massgeblich verschärft. Vereinfacht gesagt sind Forderungen, welche gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstossen, als faktische Dividendenzahlungen zu betrachten. Dadurch reduzieren sie den Betrag der maximal ausschüttbaren Dividenden. Nähere Ausführungen zur Dividendenzahlung finden sich in Frage b).

Die Vergabe von Darlehen oder die Benützung von Kontokorrenten gegenüber Aktionären (natürliche oder juristische Person) sind bei KMU häufig anzutreffen. Dies vor allem auch deshalb, weil sich die Aktien zumeist in den Händen von wenigen Aktionären oder gar nur einem einzigen Inhaber befinden. Gerade dieser Umstand (man «kennt» sich logischerweise gut, die Kreditgewährung ist «unkompliziert») ist im Hinblick auf die erwähnte Rechtsprechung gesondert zu prüfen.

- b) Ist die für 2017 geplante Dividendenauszahlung unproblematisch? – Nehmen Sie die im vorliegenden Fall nötigen Berechnungen vor. Verzichten Sie dabei auf den Einbezug der vorhandenen stillen Reserven auf den Immobilien.

Dividenden dürfen grundsätzlich aus dem Bilanzgewinn (Saldo aus Reingewinn zuzüglich Gewinnvortrag) und aus hierfür gebildeten Reserven ausgerichtet werden (Art. 675 Abs. 2 OR). Grundsätzlich entspricht die hier geplante Dividende den Vorschriften des OR. Allerdings ist auch hier (vgl. Frage a)) die Sachlage bezüglich Einlagerückgewähr vertieft zu prüfen. Massgebend für die Beurteilung des Sachverhalts ist der Bilanzstichtag. Das Bundesgericht hat im erwähnten Entscheid ausgeführt, dass Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (wie z.B. die Amortisation eines Aktionärsdarlehens) unbeachtlich sind. Für die Berechnung der maximal ausschüttbaren Dividende sind

zwei Berechnungen vorzunehmen. Der tiefere der beiden kalkulierten Werte stellt den maximal zulässigen Dividendenbetrag aus Sicht des neuen Bundesgerichtsentscheids dar.

Berechnung 1

Freiwillige Gewinnreserven stellen, mit Ausnahme allfälliger statutarischer Einschränkungen, ausschüttbares Substrat dar. Im neuen Rechnungslegungsrecht wurde die Gesetzliche Reserve (Bezeichnung gemäss Art. 671 OR) in «Gesetzliche Kapitalreserve» und «Gesetzliche Gewinnreserve» unterteilt (vgl. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 OR). Somit müssen diese beiden Reserven zwecks Bestimmung des ausschüttbaren Betrags aggregiert betrachtet werden. Nur wenn diese beiden Reservekonti zusammen mehr als 50% des einbezahlten Aktienkapitals betragen, darf der über 50% hinausgehende Teil an die Aktionäre ausgeschüttet werden. Dies ist im vorliegenden Fall erfüllt. Die Berechnung lautet wie folgt: 50% des Aktienkapitals von CHF 3 000 000.– sind CHF 1 500 000.–, bei einer gesetzlichen Gewinnreserve von CHF 3 900 000.– sind CHF 2 400 000.– verfügbar, zuzüglich des Jahresgewinns 2016 im Umfang von CHF 530 000.– sowie der freiwilligen Gewinnreserve von CHF 9 000 000.–, total CHF 11 930 000.–. Eine gesetzliche Kapitalreserve besteht nicht.

Berechnung 2

Neu ist nun auch zu prüfen, welcher Betrag des Eigenkapitals aus Sicht von Art. 680 Abs. 2 OR als frei zu betrachten ist. Danach sind vom gesamten Eigenkapital jene Aktionärsdarlehen abzuziehen, welche einem Drittvergleich nicht standhalten. Derartige Darlehen sind aus Sicht des Bundesgerichts faktisch als bereits vorgenommene Dividendenzahlungen zu betrachten. Vorliegend bedeutet dies, dass vom gesamten Eigenkapital von CHF 17 630 000.– das nominelle Aktienkapital von CHF 3 000 000.– abzuziehen ist. Dieser Betrag (CHF 14 630 000.–) ist als maximal ausschüttbar zu betrachten. Davon ist nun das ggf. nicht marktkonforme Aktionärsdarlehen von CHF 200 000.– abzuziehen. Der Restbetrag von CHF 14 430 000.– ist bezüglich Einlagenrückgewähr als frei zu betrachten. Das Aktionärsdarlehen der Vitomer AG an einen Aktionär wird mit 2,5% verzinst. Es gibt jedoch keinen schriftlichen Darlehensvertrag. Auch Kündigungs- oder Rückzahlungsmöglichkeiten sind nirgends festgehalten. Ferner

gibt es keine Sicherheiten. Ein nicht zu Drittkonditionen gewährtes Darlehen stellt nicht in jedem Fall einen Verstoss gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr dar. Unter dem Aspekt von Art. 680 Abs. 2 OR ist das Darlehen erst dann problematisch, wenn es zu einer «faktischen Ausschüttung» von Aktienkapital führen würde. Gemäss Entscheid des Bundesgerichts ist das gesamte Aktien- bzw. Partizipationskapital als gesperrt zu betrachten, die übrigen Elemente des Eigenkapitals können aus Sicht der Einlagenrückgewähr an sich ausgeschüttet werden. Zu beachten sind jedoch die bereits bisher bestehenden Ausschüttungssperren: nach Art. 671 Abs. 3 OR die allgemeine Reserve, soweit diese 50% des Aktienkapitals (bei Holdinggesellschaften 20%) nicht überschreitet, sowie Aufwertungsreserven oder Reserven für eigene Aktien. Gemäss Vorgaben des Berufsverbands, so z.B. EXPERT-suisse, ist die Marktkonformität nur dann als gegeben zu betrachten, wenn diese klar belegt wird. Im vorliegenden Fall erscheint es fraglich, ob die Marktkonformität nachgewiesen werden kann.

Gemäss den zwei vorgenommenen Berechnungen ist der Wert aufgrund der Berechnung 1 massgeblich.

Ergänzend muss auch noch die Liquiditätssituation betrachtet werden: Der Liquiditätsabfluss als Folge der Dividendenzahlung darf keine erheblich negativen Auswirkungen auf die Liquiditätslage der Gesellschaft haben. Dabei ist auch die Entwicklung der Liquidität bzw. des Geschäftsgangs nach dem Bilanzstichtag zu berücksichtigen. Falls die beantragte Gewinnverwendung zu einem erheblichen Liquiditätsentzug führt, ist zudem die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens zu beurteilen (Art. 958a OR). Je nach Sachlage könnte ein Verstoss gegen die Sorgfaltspflichten des Verwaltungsrats vorliegen (Art. 717 OR).

Im vorliegenden Fall verfügt das Unternehmen mit CHF 4 000 000.– flüssigen Mitteln nicht über die gesamte Liquidität, welche für die Zahlung einer Dividende in der Höhe der Berechnung 1 nötig wäre.

- c) Dürfen die stillen Reserven auf den Immobilien zur Berechnung der ausschüttbaren Dividende berücksichtigt werden?

Bis anhin war eine derartige Berücksichtigung von stillen Reserven üblich.³ Der erwähnte Bundesgerichtsentscheid stellt dies unter Umstän-

3 Vgl. HWP (2014), S. 152: «Bei der Beurteilung höherer Forderungen sind die vorhandenen stillen Reserven [...] zu berücksichtigen».

den infrage. Es besteht ein gewisses (erhebliches?) Risiko, dass auch der Aspekt eines Einbezugs stiller Reserven in allfälligen zukünftigen Verfahren mitunter sehr formal ausgelegt werden könnte und bezüglich Einlagenrückgewähr und Dividenden nicht auf die tatsächliche Substanz, sondern auf die effektiv vorliegende handelsrechtliche Bilanz Bezug genommen würde. Zu empfehlen ist bis auf Weiteres, die stillen Reserven bis zu einer abschliessenden rechtlichen Klärung nicht mehr in die Beurteilung der Einlagenrückgewähr mit einzubeziehen.⁴

5. Periodenabgrenzung und Bilanzstichtag, Teilgewinnrealisierung

5.1 Ausgangslage

Ergänzung zum Sachverhalt

Im Dezember 2016 wurden für den Kunden F. Rohrer Dienstleistungen erbracht. Diese werden im Januar 2017 in Rechnung gestellt werden; der Fakturierungsbetrag dürfte sich auf ca. CHF 25 000.– belaufen. Per 31.12.2016 wurde dieser Betrag als aktive Rechnungsabgrenzung erfasst. Für das Jahr 2017 wird ein für fünf Jahre angenommener Grossauftrag abgewickelt werden; der damit verbundene gesamte Umsatz dürfte sich auf ca. CHF 15 000 000.– belaufen; der Bruttogewinnzuschlag (Bruttogewinn in Prozenten der Herstellkosten) wird auf ca. 20% geschätzt.

Beantworten Sie die nachfolgenden Fragen:

- a) Begründen Sie, ob die Abgrenzung der Arbeiten für den Kunden F. Rohrer korrekt erfolgt ist.
- b) Begründen Sie, ob für den anstehenden Grossauftrag im Jahr 2017 bereits ein anteiliger Gewinnbeitrag erfasst werden könnte.
- c) Wie hoch wäre der Gewinnbetrag, wenn im Jahr 2017 Kosten von CHF 5 000 000.– anfallen und davon ausgegangen wird, dass das Projekt budgetkonform abgewickelt wird?
- d) Wie wäre die Erfassung des Gewinnbeitrags zu kontieren?

⁴ Vgl. BdO (2015), Teil 2, S. 6.

5.2 Lösungsvorschlag

- a) Begründen Sie, ob die Abgrenzung der Arbeiten für den Kunden F. Rohrer korrekt erfolgt ist.

Nicht fakturierte Dienstleistungen gehören zu den per Bilanzstichtag zu erfassenden zeitlichen Abgrenzungen, sind aber keine aktiven Rechnungsabgrenzungen, sondern als Bestandteil der Vorräte zu zeigen (vgl. Art. 959a Abs. 1 Ziff. 1 Bst. d OR). Die Bewertung erfolgt zu Herstellkosten (und nicht zum zukünftig in Rechnung zu stellenden Betrag) (vgl. Art. 960c OR). In der Erfolgsrechnung ist ein entsprechender Ertrag im Umfang der Veränderung des Bilanzkontos «nicht fakturierte Dienstleistungen» zu zeigen (Art. 959b Abs. 1 Ziff. 2 OR). Sofern bis dato noch keine solchen Abgrenzungen gebucht wurden, entspricht der neu zu erfassende Betrag sowohl dem Aktivum als auch dem auszuweisenden Ertrag.

- b) Begründen Sie, ob für den anstehenden Grossauftrag im Jahr 2017 bereits ein anteiliger Gewinnbeitrag erfasst werden könnte.

Im OR existieren keine Regeln zur Teilgewinnrealisierung («Percentage of Completion», nachfolgend PoC). Gemäss Auslegung des Gesetzes⁵ ist diese Methode dann zulässig, wenn der Entschädigungsanspruch und der Gewinn mit genügender Sicherheit abgeschätzt werden können. Bei Anwendung der PoC ist dem Vorbild eines anerkannten Standards zu folgen (z.B. Swiss GAAP FER 22). Eine Pflicht zur Verbuchung einer Teilgewinnrealisierung besteht nicht.

- c) Wie hoch wäre der Gewinnbetrag, wenn im Jahr 2017 Kosten von CHF 5 000 000.– anfallen und davon ausgegangen wird, dass das Projekt budgetkonform abgewickelt wird?

Wenn der Bruttogewinnzuschlag 20% beträgt, so wäre dies für 2017 ein anteiliger Gewinn von CHF 1 000 000.– (20% von CHF 5 000 000.–).

- d) Wie wäre die Erfassung des Gewinnbeitrags zu kontieren?

Die mit den Arbeiten verbundenen Aufwendungen sind auf den sachgerechten Aufwandkonten zu erfassen (z.B. Personalaufwand, Materialaufwand, Energieaufwand etc.); ebenso damit verbundene Zahlungsabflüsse und/oder Verbindlichkeiten/Forderungen.

⁵ Vgl. Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler (2015), S. 157.

Die Bilanzierung des Projekts erfolgt als Bestandteil von «Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen» (KMU-Kontenrahmen Konto 1280 resp. 1287); das dazugehörige Gegenkonto aus dem Bereich der Erfolgsrechnung ist das Konto «Bestandesänderungen» (KMU-Kontenrahmen Konto 3940).

6. Sanierung

6.1 Ausgangslage⁶

- a) Wie lautete die 2001 vorgenommene Buchung bei der Sanierung?
- b) Welche steuerlichen Konsequenzen ergaben sich aus dieser Buchung im Jahresabschluss 2001?
- c) Welches wären die steuerlichen Konsequenzen, wenn im Jahr 2015 die aufgewertete Liegenschaft abgeschrieben würde?
- d) Ist die Bildung einer Aufwertungsreserve gemäss Art. 957 ff. OR zulässig?

6.2 Lösungsvorschlag

- a) Wie lautete die 2001 vorgenommene Buchung bei der Sanierung?

Soll: Liegenschaften
Haben: Aufwertungsreserve
Betrag: CHF 1 000 000.–

Alternativ kann die Aufwertung der Liegenschaft auch als Liegenschaftsertrag gebucht worden sein; die Bildung der Aufwertungsreserve wurde dann als Liegenschaftsaufwand kontiert.

- b) Welche steuerlichen Konsequenzen ergaben sich aus dieser Buchung im Jahresabschluss 2001? Aufrechnung von CHF 1 000 0000.– beim steuerbaren Reingewinn.

Es besteht unter Umständen eine Möglichkeit der Verrechnung mit Verlustvorträgen, jedoch keine zeitlich unbegrenzte Verlustverrechnungsmöglichkeit, da lediglich eine bilanzielle Sanierung vorliegt.

⁶ Die Erarbeitung der Lösungsvorschläge zu diesem Abschnitt wurde im Rahmen einer Schulungsveranstaltung durch Britta Rehfish, adbtax, Zürich, vollzogen; für diesen Fall wurden Fragen/Lösungen leicht angepasst. Zur Aufgaben vgl. auch Passardi/Bitterli (2006).

- c) Welches wären die steuerlichen Konsequenzen, wenn im Jahr 2015 die aufgewertete Liegenschaft abgeschrieben worden wäre?

Die Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung von Abschreibung auf Aktiven, die früher zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden (bis zu den Anschaffungskosten oder über die Anschaffungskosten), sind gemäss Art. 62 Abs. 3 DBG wie folgt zusammenzufassen:

Eine Aufwertung ist handelsrechtlich zulässig. Die mit der Aufwertung verrechneten Verluste müssen zum Zeitpunkt der Abschreibung noch verrechenbar sein (siebenjährige steuerliche Verlustvortragsperiode). Gegebenenfalls können die Voraussetzungen im kantonalen Recht davon abweichend sein. Der Gesetzgeber trachtet danach, eine Verlängerung der siebenjährigen Verlustvortragsperiode durch Aufwertung zu verhindern.

Im vorliegenden Fall ist wohl eine Abschreibung nach der Steuerperiode 2008 nicht mehr nach Art. 62 Abs. 3 DBG möglich, sondern nur, wenn eine tatsächliche Entwertung stattgefunden haben sollte resp. nachgewiesen werden kann.

- d) Ist die Bildung einer Aufwertungsreserve gemäss Art. 957 ff. OR zulässig?

Art. 670 OR sieht aktienrechtlich die Bildung einer Aufwertungsreserve vor, sofern dies im Kontext des Art. 725 OR erfolgt. Die Mindestgliederung der Bilanz gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 OR sieht keine solche Position explizit vor; gemäss Art. 959a Abs. 3 OR müssen in der Bilanz oder im Anhang weitere Positionen einzeln ausgewiesen werden, wenn dies für die Beurteilung der Vermögens- oder Finanzierungslage durch Dritte wesentlich (...) ist. Letzteres ist im vorliegenden Fall zu bejahen, weshalb die Bilanzierung nicht nur zulässig, sondern Pflicht ist.

Literaturverzeichnis

BDO (2015): Neue Spielregeln für Dividenden, Teil 1 und 2, Zürich 2015.

EXPERTsuisse (2014): Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014.

EXPERTsuisse (2016): Das neue Schweizer Rechnungslegungsrecht, Zürich 2016.

Passardi, Marco/Bitterli, Christian (2016): Der erste Abschluss nach neuem Rechnungslegungsrecht – eine fallstudienorientierte Darstellung, in: Der Treuhandexperte, Nr. 2/2016, S. 90–93.

Pfaff, Dieter/Glanz, Stephan/Stenz, Thomas/Zihler, Florian (2014): Rechnungslegung nach Obligationenrecht – veb.ch Praxiskommentar, Zürich 2014.

Schweizerische Steuerkonferenz (2014): Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht, aktualisierte Fassung vom 26.11.2014.

