



Marco Passardi

Prof. Dr. oec. publ.
Professor für Accounting am Institut für
Finanzdienstleistungen Zug, IFZ, Hochschule
Luzern, Lehrbeauftragter der Universitäten
Zürich und Neuchâtel
www.hslu.ch/ifz

OR-Rechnungslegung

Aktuelle Fragen zur Rechnungslegung – Leasingbilanzierung und Korrektur von Fehlern

Der vorliegende Beitrag thematisiert ausgewählte Fragestellungen der buchhalterischen Erfassung von Leasingverträgen sowie der Korrektur von Fehlern im Kontext der OR-Rechnungslegung.

Seit nunmehr knapp sechs Jahren sind die revidierten handelsrechtlichen Bestimmungen zur Buchführung und Rechnungslegung (32. Titel des Obligationenrechts/OR, Art. 957–963b OR) in Kraft. Die Vorschriften verzichten weitgehend auf themen- oder branchenbezogene Detailregelungen, sodass diverse Fragestellungen in der Praxis durch eine adäquate Interpretation gelöst werden müssen. Sehr oft wird bei der Auslegung auch auf Regelwerke wie das Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), die Swiss GAAP FER oder mitunter sogar IFRS Bezug genommen.¹ Der vorliegende Beitrag thematisiert ausgewählte Fragestellungen der buchhalterischen Erfassung von Leasingverträgen sowie der Korrektur von Fehlern im Kontext der OR-Rechnungslegung.

1. Leasingbilanzierung²

1.1 Einleitung

Das OR kennt keine spezifischen Bestimmungen, welche die bilanzielle Behandlung von Leasingverträgen regeln. Ebenso wenig finden sich Angaben darüber, unter welcher Aufwandposition Leasingraten zu erfassen sind.³ Geregelt ist in Art. 959c Abs. 2 Ziffer 6 OR jedoch, dass der Restbetrag der Verbindlichkeiten aus kaufvertragsähnlichen Leasinggeschäften und anderen Leasingverpflichtungen, sofern diese nicht innert zwölf Monaten ab Bilanzstichtag auslaufen oder gekündigt werden können, offenzulegen sind. Die Offenlegung führt zum Ausweis eines (undiskontierten) Betrags der ausstehenden Leasingraten, ohne dass damit direkte Bestimmungen über eine allfällige Aktivierung/Passivierung der Leasingverträge verbunden wären.

1.2 Auslegung der OR-Bestimmungen

Art. 959 OR umschreibt, welche Posten als Aktiven (Abs. 2) und Verbindlichkeiten (Abs. 5) zu erfassen sind. Eine Erfassung entweder nur des Leasinggutes bzw. der Leasingverpflichtung allein ergibt keinen Sinn bzw. ist buchhalterisch nicht realisierbar. Deshalb muss eine synchrone Ersterfassung bzw. Folgebilanzierung aktiv- und passivseitig erfolgen. Dabei ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob das Leasinggut aktivseitig bilanziert wird.

Die Beurteilungsgrundlage, ob das Nutzungsrecht an einem Leasinggut ein Aktivum im Sinne der erwähnten Bestimmung ist, ist Art. 959 Abs. 2 OR. Diese Bestimmung formuliert eine Aktivierungspflicht für Vermögenswerte, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:

- Verfügungsgewalt über den Vermögenswert aufgrund vergangener Ereignisse;
- zukünftiger Mittelzufluss ist wahrscheinlich und
- der Wert kann verlässlich geschätzt werden.

Wesentliche Unterschiede Operating/Financial Leasing

	Operating Leasing	Financial Leasing
Aktivierung Leasinggut	Nein	Ja
Passivierung diskontierte Leasingverbindlichkeiten	Nein	Ja
Erfassung in der Erfolgsrechnung	Leasingrate	Abschreibung Leasinggut Zinsaufwand Leasingverbindlichkeit
Erfassung in der Bilanz (Folgebewertung)	Abgang Flüssige Mittel	Abgang Flüssige Mittel Wertminderung Leasinggut Abnahme Leasingverbindlichkeit
Erfassung in der Geldflussrechnung	Leasingrate im Operating Cashflow	Zinsaufwand im Operating oder Financing Cashflow Amortisation Leasingverbindlichkeit im Financing Cashflow

Andere Vermögenswerte müssen als Aufwand erfasst werden (oder können gar nicht bilanziert werden)⁴ und unterliegen einem Ansatzverbot. Bezüglich der Leasingraten, die ausstehend sind, gilt die definitorische Umschreibung der Verbindlichkeiten. Nach Art. 959 Abs. 5 OR müssen Verbindlichkeiten dann passiviert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse verursacht wurden, ein Mittelabfluss in der Zukunft wahrscheinlich ist und die damit verbundene Höhe zuverlässig geschätzt werden kann.

Zur Auslegung dieser nicht auf Leasing speziell fokussierten Ausführungen kann das «Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung» (HWP) herangezogen werden. Dieses verdeutlicht, dass es sich beim Entscheid, ob ein Leasinggut aktivierbar ist, um einen Ermessensentscheid handelt, und es überträgt dem Bilanzierenden damit die Entscheidungskompetenz darüber, Leasingverträge zu bilanzieren oder nicht – es wird de facto ein Wahlrecht geschaffen.⁵

Andere Autoren sprechen sich, im Gegensatz dazu, dafür aus, dass Leasingverträge grundsätzlich zu bilanzieren seien und kein Wahlrecht ausgemacht werden könne.⁶

Wiederum andere Autoren übernehmen (indirekt) die Differenzierung des bis 31. Dezember 2018 geltenden IAS 17 bzw. Swiss GAAP FER 13, indem sie die OR-Bestimmungen so auslegen, dass Financial-Leasing-Verträge einer Bilanzierungspflicht unterliegen würden, während Operating Leasing nicht bilanzierungsfähig sei.⁷ Sofern sich ein OR-Anwender dafür entscheidet, dass die geleasteten Vermögenswerte aktivierbar sind, können diese auch analog der Regelungen von IAS 17, dem neu geschaffenen IFRS 16⁸ oder auch Swiss GAAP FER 13 bilanziert und die zugehörige Leasingverbindlichkeit passiviert werden.⁹

1.3 Steuerrechtliche Überlegungen

Interessant ist nun, ob eine allfällige Aktivierung im handelsrechtlichen Abschluss auch steuerlich massgeblich wäre. Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) hat dies in einem Kreisschreiben¹⁰ schon vor einiger Zeit für Immobilien präzisiert.

Interessant dürfte sein, wie die durch eine Bilanzierung im OR-Abschluss bewirkte Bilanzver-

längerung steuerlich gewürdigt wird. Dies dürfte primär im Bereich der interkantonalen Steuerauscheidung diverse Auslegungsfragen mit sich bringen. Mögliche Fragen, die sich in diesem Bereich stellen könnten, sind unter anderem die folgenden Punkte:

- Sofern es sich um die Bilanzierung eines Immobilienmietverhältnisses beim Leasingnehmer handelt: Wird das neu aktivierte Leasinggut möglicherweise auch steuerlich als Immobilie qualifiziert, welche einen Einfluss auf die interkantonale Steuerauscheidung haben könnte?
- Werden aufgrund der neuen Bilanzierungsmethode eventuell auch neue Betriebsstätten in anderen Kantonen begründet?
- Wäre es steuerlich denkbar, Leasinggut und -verbindlichkeit miteinander zu verrechnen?

1.4 Unterscheidung in Operating und Financial Leasing

Gemäss Swiss GAAP FER 13 Ziff. 2 muss ein Leasingvertrag dahingehend geprüft werden, ob es sich um ein Finanzierungsleasing oder operatives Leasing handelt. Diese mit einem (hohen) Ermessensspielraum ausgestaltete Entscheidung geht im Allgemeinen dann von einem Finanzierungsleasing aus, wenn alle wesentlichen Risiken und Chancen, die mit dem Leasingobjekt verbunden sind, auf den Leasingnehmer übergehen. Ähnliches gilt, wenn der Leasingnehmer am Ende des Vertragsverhältnisses die Option zum Kauf des Vermögenswerts hat, wobei der Ausübungspreis dieser Kaufoption deutlich niedriger als der zum Optionsausübungszeitpunkt anzunehmende Wert des Objekts sein muss. Ein weiteres Kriterium für das Finanzierungsleasing prüft, ob die Laufzeit des Leasingverhältnisses den überwiegenden Teil der wirtschaftlichen Nutzungsdauer ausmacht. Die Abbildung illustriert die wesentlichsten Unterschiede der beiden Buchungsvarianten.

Die unterschiedliche Erfassung hat auch diverse, hier nicht näher zu erläuternde, Effekte auf Finanzkennzahlen. So führt beispielsweise das Financial Leasing zu einem höheren Fremdfinanzierungsgrad und einer höheren Anlageintensität; dafür werden Zwischentotale der Erfolgsrechnung (wie z. B.) EBITDA erhöht. Aufgrund des sich jährlich ändernden Verhältnisses zwi-

schen Zinsaufwand und Amortisation der Leasingverbindlichkeit sind Aussagen bezüglich EBIT und Reingewinn je nach betrachtetem Zeitpunkt unterschiedlich und können nicht generalisiert werden.

2. Korrektur von Fehlern¹¹

2.1 Überblick

Art. 958c OR regelt die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung. Abs. 1 Ziff. 3 des besagten Artikels verlangt, dass die Rechnungslegung das Kriterium der Verlässlichkeit zu erfüllen hat. Dies bedeutet auch, dass darin keine wesentlichen Fehler enthalten sein dürfen.

Eine absolut gültige, quantitative (objektive) Bemessung der damit verbundenen Wesentlichkeitsschwelle kann nicht in allgemeingültiger Form angegeben werden.¹² Festgehalten werden kann lediglich, dass eine Information wohl dann wesentlich ist, wenn ihr Weglassen und/oder ihre fehlerhafte Darstellung die getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Abschlussadressaten beeinflusst.¹³

In der Praxis wird (wohl im Sinne einer sogenannten «Faustregel») häufig mit quantitativen Bezugsgrössen (prozentuale Quoten) gearbeitet, die sich z. B. auf Umsatz, Bilanzsumme, Reingewinn oder Eigenkapital beziehen. Die so definierte Wesentlichkeit wird auch als quantitative Wesentlichkeit bezeichnet.¹⁴ Davon zu unterscheiden ist die qualitative Wesentlichkeit: Bereits ein vermeintlich (prozentual) kleiner Fehler kann die Aussage einer in der Jahresrechnung enthaltenen Information wesentlich beeinträchtigen. Dies kann z. B. bei der Feststellung einer Überschuldung (Art. 725 Abs. 2 OR) von Bedeutung sein.

2.2 Qualitativ wesentliche Fehler

Im Unterschied zu den rein gliederungsbezogenen Fehlern kann die Korrektur sonstiger qualitativ wesentlicher Fehler einen ergebniswirksamen Einfluss haben sowie die Höhe des Eigenkapitals beeinflussen. Beispiele solcher in früheren Perioden vorgefallener Fehler können sein:

- Fälschlicherweise unterlassene Verbuchung von Wertbeeinträchtigungen (Impairment)

- Fehlerhafte Anwendung von Abschreibungsmethoden und/oder -berechnungen
- Fehlerhafte Schätzung oder Nicht-Ansetzung von Rückstellungen
- Unterlassene oder betragsmässige falsche aktive/passive Rechnungsabgrenzung
- Fehlerhafte oder nicht stetige Erfassung von Nettoerlösen aus Lieferungen und Leistungen

Die Verbuchung solcher Vorgänge ist als periodenfremder Aufwand/Ertrag zu erfassen (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 9 OR/Gesamtkostenverfahren bzw. Art. 959b Abs. 3 Ziff. 6 OR/Umsatzkostenverfahren) und im Anhang gemäss Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 OR zu erläutern.¹⁵ Zudem verlangt auch Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 OR, dass ausserordentliche, einmalige und periodenfremde Positionen erläutert werden. Der periodenfremde Aufwand/Ertrag ist zwar der Kontenklasse 8 zuzuordnen (wie auch der ausserordentliche Aufwand/Ertrag), ist der Art nach aber nicht ausserhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, wie dies der ausserordentliche Aufwand/Ertrag wäre.

Unzulässig wäre es bei einer Fehlerkorrektur in jedem Fall, Aufwendungen, Erträge und ggf. Fehler, die eine frühere Periode betreffen (aber erst in der laufenden erkannt werden),

lediglich innerhalb des Eigenkapitals zu korrigieren. Rückwirkende Anpassungen des Vorjahres sind grundsätzlich ebenso unzulässig. In Ausnahmefällen können schwerwiegende Fehler in der Bilanzierung einen Rückzug der betroffenen Jahresrechnung durch den Verwaltungsrat notwendig machen. Nach Korrektur muss diese ggf. neu geprüft und dem zuständigen Organ erneut zur Genehmigung vorgelegt werden.

Von der Fehlerkorrektur zu unterscheiden ist die Anpassung einer Schätzung. Solche Vorgänge gehören zur unternehmerischen Tätigkeit und betreffen die Zukunft. Sofern sich beispielsweise die Bonität der Kunden aufgrund eines sich verschlechternden wirtschaftlichen Umfelds verschlechtert, so können die zukünftigen Delkrede-Werte erhöht werden. Eine «Fehlerkorrektur» von Vorjahren ist nicht angezeigt, da die dort gemachten Schätzungen den damaligen Verhältnissen entsprachen. ■

¹ Letzteres u. a. auch deshalb, weil das Schweizer Bundesgericht die Frage der Verbuchung von Fremdwährungsumrechnungsdifferenzen unter Rückgriff auf IAS 21 ausgelegt hat, vgl. BGE 136 II 88.

² Die hier ausgeführten Grundlagen sowie die Abbildung basieren auf Passardi, Marco/Davidson, John (2018): Leasing von Immobilien nach IFRS und Obligationenrecht, in: IRZ/Zeitschrift für internationale Rechnungslegung, Heft 11, S. 467 ff.

³ In der Praxis dürfte sich dafür am ehesten der «übrige betriebliche Aufwand» (mit entsprechender Detailkontierung) anbieten, vgl. Art. 959b Abs. 2 Ziff. 5 OR.

⁴ Z. B. Image eines Unternehmens.

⁵ Vgl. HWP, Ausgabe 2014, Abschnitt IV.2.15.2.2, S. 197.

⁶ Vgl. Basler Kommentar zum Obligationenrecht: Art. 959 OR, N 14–18.

⁷ Vgl. Böckli (2014): Neue OR-Rechnungslegung, N 327 und 404. Vgl. zu den damit verbundenen Konsequenzen auch Punkt 1.3 dieses Beitrags.

⁸ Während IAS 17 einen spürbaren Ermessensspielraum beinhaltet, wird der ab 1.1.2018 in Kraft gesetzte IFRS 16 zu einer viel stärkeren Bilanzierung von Leasingverträgen führen.

⁹ Aus praktischer Sicht dürfte von Interesse sein, das Swiss GAAP FER aktuell nicht plant, die eigene Regulierung an diejenige der IFRS anzupassen, vgl. Sadikaj, Mimoza (2018): IFRS 16 – Auswirkungen auf Immobiliengesellschaften und unternehmerische Mieter, Bachelorarbeit, Luzern 2018, S. 29.

¹⁰ Vgl. SSK (2007): Kreisschreiben Nr. 29, Leasinggeschäfte mit gewerblichen oder industriellen Liegenschaften.

¹¹ Die hier vorgenommenen Ausführungen basieren auf Passardi, Marco/Bitterli, Christian (2018): Korrektur von Fehlern in der Jahresrechnung, in: Mathis, Andrea/Nobs, Rolf (2018): Jahrbuch Treuhand und Revision 2017, S. 77 ff.

¹² Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (SR 08.011) vom 21.12.2007.

¹³ Vgl. EXPERTSuisse/TREUHANDSUISSE (2015): Standard zur eingeschränkten Revision (SER), S. 109.

¹⁴ Vgl. Renggli, Karl/Kissling, Raphael/Camponovo, Rico A. (2014): Die eingeschränkte Revision, 2. Aufl., Zürich, S. 104 bzw. S. 106/107 (mit konkreten Prozentangaben und -bandbreiten).

¹⁵ Vgl. Pfaff, Dieter (2014): Inhalt der Erfolgsrechnung nach Art. 959b OR, in: Pfaff, Dieter/Glanz, Stephan/Stenz, Thomas/Zihler, Florian (Hrsg.): Rechnungslegung nach Obligationenrecht, N 86.