

Rechnungslegung nach Obligationenrecht

veb.ch Praxiskommentar

mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften

2. Auflage

Dieter Pfaff | Stephan Glanz | Thomas Stenz | Florian Zihler (Hrsg.)



Rechnungslegung nach Obligationenrecht

veb.ch Praxiskommentar

mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften

Herausgeber

DIETER PFAFF

Dr. rer. pol., Professor für Accounting
an der Universität Zürich,
Institut für Betriebswirtschaftslehre,
Vizepräsident veb.ch

STEPHAN GLANZ

Dr. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer,
Geschäftsführer der Dr. Glanz &
Partner GmbH, Davos

THOMAS STENZ

dipl. Wirtschaftsprüfer,
Inhaber AAC Consulting AG,
ehem. Verwaltungsratspräsident
Ernst & Young Schweiz, Zürich

FLORIAN ZIHLER

Rechtsanwalt, Dr. iur., LL.M.Eur.,
Eidgenössische Finanzverwaltung, Bern

Autorinnen und Autoren

DR. JÜRIG ALTORFER • DR. PETER BARMETTLER • PROF. DR. ANDREAS BLUMER •
ROBERT BURKE • FABIAN DUSS • DR. MICHAEL FELBER • DR. STEPHAN GLANZ •
SUSANNE GRAU • DR. MARCO GRETER • PROF. DR. ROBERT GUTSCHE •
DR. DAVID P. HENRY • PROF. DR. TOBIAS HÜTTSCHE • MAKEDON JENNI •
DR. FRANZ J. KESSLER • PROF. DR. CONRAD MEYER •
DR. DANIELA MÜHLENBERG-SCHMITZ • PROF. DR. LUKAS MÜLLER •
PROF. DR. DIETER PFAFF • PROF. DR. ULRIKE STEFANI • THOMAS STENZ •
SIKANDER VON BHICKNAPAHARI • DR. FLORIAN ZIHLER • PROF. DR. DANIEL ZÖBELI

Geleitwort zur 1. Auflage

Der veb.ch ist mit über 8000 Mitgliedern der grösste Schweizer Verband für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen sowie Prüfungsträger der mehrtägigen und eidgenössisch anerkannten und geschützten Prüfungen «Fachfrau/Fachmann im Finanz- und Rechnungswesen» und «dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling».

Der «veb.ch Praxiskommentar Rechnungslegung nach Obligationenrecht» schliesst nahtlos an den im September 2013 ebenfalls von veb.ch herausgegebenen, vollständig überarbeiteten «Schweizer Kontenrahmen KMU» an. Als führender Anwendervertreter ist es uns damit gelungen, zwei Schweizer Standardwerke für die Umsetzung des neuen Rechnungslegungsrechts zeitgerecht für die vielfältigen Fragestellungen der Praxis bereitzustellen. Dadurch nehmen wir einerseits unseren statutarischen Auftrag wahr, des nachhaltigen und sichtbaren Einflusses auf die Entwicklung des Rechnungswesens in der Schweiz sowie der Herausgabe von Fachmedien. Andererseits stehen wir als Prüfungsträger der höheren eidgenössischen Prüfungen im Finanz- und Rechnungswesen in der Pflicht, geeignete Fachbücher für unsere Experten und Kandidaten zur Verfügung zu stellen.

Ich hatte das Privileg, das vorliegende Werk von der ersten Idee bis zum Gut-zum-Druck aus nächster Distanz begleiten zu dürfen. Dabei hat mich insbesondere die Leidenschaft der beiden Herausgeber Prof. Dr. Dieter Pfaff – und Vizepräsident unseres Verbandes – sowie Dr. Stephan Glanz tief beeindruckt: Ihr «Leiden» an der Koordination hat Grossartiges «geschafft». Dabei durften sie auf die äusserst engagierte und profunde Unterstützung der beiden Herausgeber Thomas Stenz und Dr. Florian Zihler zählen sowie auch auf die rund zwanzig fachkundigen Autorinnen und Autoren. Das Schreiben des Kommentars ist mir manchmal wie das schwierige Schiessen auf ein bewegliches Ziel vorgekommen; so wurden kurz vor dem Abschluss des Werks erschienene relevante Publikationen eingearbeitet – eine der grossen Herausforderungen. An dieser Stelle auch ein grosser Dank an das ganze Team des Verlags SKV für die effiziente und angenehme Zusammenarbeit.

Unsere Philosophie «Für die Praxis von der Praxis» spiegelt sich in unserem vielfältigen erfolgreichen Weiterbildungsangebot wider. Ist der vorliegende Kommentar nun «Von der Theorie für die Praxis»? Ja und nein, denn ich glaube, es ist wunderbar gelungen, auf gründlicher wissenschaftlicher Basis die vielen Fragen der Praxis zu beantworten! Dies macht sicherlich eine der Stärken des veb.ch Praxiskommentars aus.

Ich bin überzeugt, dass der veb.ch Praxiskommentar schnell die verdiente Anerkennung der interessierten Fachwelt gewinnen und als Standardwerk der Schweizer Rechnungslegungslandschaft seinen ihm gebührenden Platz einnehmen wird. Und er ist notwendig, denn die Änderungen und Verschärfungen der «kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung» sind umfassender und komplexer als auf den ersten Blick vielleicht angenommen wurde – wie immer steckt der Teufel im Detail.

Herbert Mattle

dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling/zugelassener Revisionsexperte

Präsident veb.ch

Vorwort zur 2. Auflage

Der veb.ch Praxiskommentar zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht wurde für diese zweite Auflage vollständig überarbeitet.

Von Bedeutung waren für uns die Einarbeitung der seit der ersten Auflage erschienenen Kommentar- und sonstigen Fachliteratur, die sich mit Anwendungs- und Zweifelsfragen der OR-Rechnungslegung befasst, sowie die Berücksichtigung von Erfahrungen, die mit Erstellung und Prüfung der ersten Geschäftsberichte nach dem 32. Titel des OR gewonnen wurden.

Ebenso beantworten wir Praxisfragen, die an Herausgeber und Autoren herangebracht wurden. Zudem wurden die ergangene Rechtsprechung und die Praxis der Steuerbehörden berücksichtigt. Verweise auf den Entwurf vom 23. November 2016 zur Änderung des Obligationenrechts (26. Titel: Aktienrecht) wurden hinzugefügt, soweit Aspekte der Rechnungslegung betroffen sind. Unter anderem sollen die Vorschriften zur Gewinnverwendung und zu den Reserven (mit Geltung unverändert auch für die GmbH) an das Rechnungslegungsrecht gem. 32. Titel angepasst werden.

Ein Schwerpunkt war schliesslich die Aufnahme zusätzlicher (nebst Überarbeitung der bestehenden) Querschnittsthemen. Beiträge über die Massgeblichkeit des OR für NPO, über die Buchführungsvorschriften des MWST-Rechts und über Bilanzfälschung ergänzen nun unser Werk.

Die Herausgeber danken allen Autorinnen und Autoren, ohne deren grosses, ehrenamtliches, zu Lasten der Freizeit gehendes Engagement ein solcher Kommentar nicht möglich wäre. Besonderer Dank geht an Stephan Glanz, der mit viel Einsatz die Gesamtedaktion übernommen hat. Roland Stämpfli danken wir einmal mehr für die kompetente Unterstützung durch den Verlag.

Wir wünschen uns sehr, dass auch die zweite Auflage des veb.ch Praxiskommentars, wie schon die erste, unseren Lesern bei ihrer praktischen Arbeit von Nutzen ist. Anregungen und Fragen sind den Herausgebern sowie allen Autorinnen und Autoren jederzeit willkommen.

Zürich, Davos und Bern, im Dezember 2018

Dieter Pfaff

Stephan Glanz

Thomas Stenz

Florian Zihler

Vorwort zur 1. Auflage

Das auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzte, für die Geschäftsjahre mit Stichtag 31. Dezember 2015 erstmals zwingend anwendbare neue Recht der «kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung» (32. Titel des OR) schafft eine einheitliche Ordnung für Unternehmen aller Rechtsformen. Diese Ordnung differenziert je nach der wirtschaftlichen Bedeutung eines Unternehmens; zudem bleibt die Spezialgesetzgebung vorbehalten. Während sich bei kleinen und mittleren Unternehmen die Rechnungslegung weiterhin auf eine knapp gefasste Jahresrechnung – bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang – beschränkt und stille Willkürreserven ausdrücklich zugelassen bleiben, müssen grössere Unternehmen auch eine Geldflussrechnung und einen Lagebericht erstellen. Unter bestimmten Bedingungen sind die Anwendung eines anerkannten Rechnungslegungsstandards und/oder die Erstellung einer Konzernrechnung gefordert.

Diese Rechnungslegung berührt die Verantwortlichen des Unternehmens ebenso wie die Abschlussprüfer, die Investoren, die Gläubiger oder andere Adressaten des Geschäftsberichts. Alle Betroffenen sollten sich mit den neuen Vorschriften befassen, da diese – trotz oft gehörter gegenteiliger Meinung – zahlreiche und nicht zu unterschätzende Änderungen und Verschärfungen beinhalten. Der vorliegende Kommentar trägt den vielfältigen Informationsbedürfnissen Rechnung, indem die OR-Vorschriften – Artikel für Artikel – umfassend kommentiert werden und auf hauptsächliche Unterschiede zu IFRS, IFRS-SME und Swiss GAAP FER hingewiesen wird. Darüber hinaus erläutern wir die Massgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz, abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts, die Massgeblichkeit für Banken und andere Finanzdienstleister sowie die Auswirkungen auf Sonderbilanzen.

Unser Werk erscheint relativ kurz nach Inkrafttreten des neuen Rechts, das eine Fülle von Fragen aufgeworfen hat. Zwangsläufig konnten wir uns daher nur wenig auf die Meinung anderer Autoren stützen. Das Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung – Band «Buchführung und Rechnungslegung» – wurde erst publiziert, als sich unser Werk schon im Satz befand; die Monografie von Peter Böckli erschien unwesentlich früher. Dennoch haben wir beide Werke an allen wichtigen Stellen eingearbeitet. Bereits länger auf dem Markt sind die Monografie von Lukas Handschin und der Ergänzungsband des Handkommentars Schweizer Privatrecht von Lukas Lipp; gleichwohl mussten wir uns vielfach selbst zu einer Meinung durchringen. Dieser Meinungsbildungsprozess in Theorie und Praxis wird zum sicheren Verständnis des Rechnungslegungsrechts beitragen.

Fraglich ist, welchen praktischen Stellenwert die verschärften Anforderungen an die Transparenz erlangen werden. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund fortbestehender Möglichkeiten zur Bildung und Auflösung stiller Willkürreserven dürfen die Erwartungen der Adressaten an eine verlässliche Darstellung der wirtschaftlichen Lage nicht zu hoch gesteckt werden. Jahresrechnungen «nur» nach OR dürften vielmehr auch künftig nur selten ein wirklich zuverlässiges Urteil über die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens erlauben. Nichtsdestoweniger haben Unternehmen die teils neuen, teils beibehaltenen Rechnungslegungsvorschriften einschliesslich der steuerlichen Besonderheiten zu beachten, zu deren umfassender Interpretation unser Kommentar beitragen möchte.

Die Herausgeber danken allen, die an der Erarbeitung des Kommentars beteiligt waren, in erster Linie den Autorinnen und Autoren sowie dem Team des Verlags SKV mit Corinne Rudolphi und Roland Stämpfli an der Spitze. Dem grössten Schweizer Verband für Rechnungslegung, Controlling und Rechnungswesen, veb.ch, sei für die ideelle und finanzielle Unterstützung gedankt. Ohne veb.ch im Rücken wäre der vorliegende Kommentar nicht realisierbar gewesen.

Zürich und Bern, im September 2014

Dieter Pfaff

Stephan Glanz

Thomas Stenz

Florian Zihler

Inhaltsverzeichnis

Verzeichnis der Autorinnen und Autoren	V
Geleitwort zur 1. Auflage	VII
Vorwort zur 2. Auflage	IX
Vorwort zur 1. Auflage	X
Abkürzungsverzeichnis	1
Verzeichnis allgemeiner Literatur	11
Materialienverzeichnis	33

Einleitung

Geschichte des Rechnungslegungsrechts im OR	37
OR-Rechnungslegungsrecht aus Sicht des Gesetzgebers	51
OR-Rechnungslegungsrecht aus Anwendersicht	67

32. Titel: Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung

Erster Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen

Art. 957	A. Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung	83
Art. 957a	B. Buchführung	113
Art. 958	C. Rechnungslegung: I. Zweck und Bestandteile	130
Art. 958a	II. Grundlagen der Rechnungslegung: 1. Annahme der Fortführung	161
Art. 958b	2. Zeitliche und sachliche Abgrenzung	173
Art. 958c	III. Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung	183
Art. 958d	IV. Darstellung, Währung und Sprache	211
Art. 958e	D. Offenlegung und Einsichtnahme	248
Art. 958f	E. Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher	261

Zweiter Abschnitt: Jahresrechnung

Art. 959	A. Bilanz: I. Zweck der Bilanz, Bilanzierungspflicht und Bilanzierungsfähigkeit	293
Art. 959a	II. Mindestgliederung	320
Art. 959b	B. Erfolgsrechnung; Mindestgliederung	390
Art. 959c	C. Anhang	438
Art. 960	D. Bewertung: I. Grundsätze	485

Art. 960a	II. Aktiven: 1. Im Allgemeinen	502
Art. 960b	2. Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen	547
Art. 960c	3. Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen	562
Art. 960d	4. Anlagevermögen	573
Art. 960e	III. Verbindlichkeiten	578

Dritter Abschnitt: Rechnungslegung für grössere Unternehmen

Art. 961	A. Zusätzliche Anforderungen an den Geschäftsbericht	603
Art. 961a	B. Zusätzliche Angaben im Anhang zur Jahresrechnung	610
Art. 961b	C. Geldflussrechnung	617
Art. 961c	D. Lagebericht	648
Art. 961d	E. Erleichterung infolge Konzernrechnung	682

Vierter Abschnitt: Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung

Art. 962	A. Im Allgemeinen	689
Art. 962a	B. Anerkannte Standards zur Rechnungslegung	708

Fünfter Abschnitt: Konzernrechnung

Art. 963	A. Pflicht zur Erstellung	733
Art. 963a	B. Befreiung von der Pflicht zur Erstellung	780
Art. 963b	C. Anerkannte Standards zur Rechnungslegung	804

Übergangsbestimmungen zur Änderung des 32. Titels

Art. 1	A. Allgemeine Regel	
und		
Art. 2	B. Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung	849

Querschnittsthemen des Rechnungslegungsrechts

Sonderbilanzen nach OR und FusG	869
Massgeblichkeit des OR für NPO	932
Massgeblichkeit des OR für Banken und andere Finanzdienstleister	955
Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	981
Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts	1028
Buchführungsvorschriften des MWST-Rechts	1078
Bilanzfälschung	1091
Stichwortverzeichnis	1119

Art. 958d

IV. Darstellung, Währung und Sprache

¹ Die Bilanz und die Erfolgsrechnung können in Konto- oder in Staffelform dargestellt werden. Positionen, die keinen oder nur einen unwesentlichen Wert aufweisen, brauchen nicht separat aufgeführt zu werden.

² In der Jahresrechnung sind neben den Zahlen für das Geschäftsjahr die entsprechenden Werte des Vorjahres anzugeben.

³ Die Rechnungslegung erfolgt in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung. Wird nicht die Landeswährung verwendet, so müssen die Werte zusätzlich in der Landeswährung angegeben werden. Die verwendeten Umrechnungskurse sind im Anhang offenzulegen und gegebenenfalls zu erläutern.

⁴ Die Rechnungslegung erfolgt in einer der Landessprachen oder in Englisch.

IV. Présentation, monnaie et langue

¹ Le bilan et le compte de résultat peuvent être présentés sous forme de tableau ou de liste. Il n'y a pas lieu de présenter séparément les postes qui affichent un montant nul ou insignifiant.

² Dans les comptes annuels, les chiffres de l'exercice précédent figurent en regard des valeurs de l'exercice sous revue.

³ Les comptes sont établis dans la monnaie nationale ou dans la monnaie la plus importante au regard des activités de l'entreprise. S'ils ne sont pas établis dans la monnaie nationale, les contre-valeurs en monnaie nationale doivent aussi être indiquées. Les cours de conversion utilisés sont mentionnés et éventuellement commentés dans l'annexe.

⁴ Les comptes sont établis dans une langue nationale ou en anglais.

IV. Presentazione, moneta e lingua

¹ Il bilancio e il conto economico possono essere presentati in forma di conto o in forma scalare. Non occorre esporre separatamente le poste senza alcun importo o con un importo irrilevante.

² Nel conto annuale le cifre dell'esercizio precedente sono indicate accanto ai valori corrispondenti dell'esercizio in esame.

³ I conti sono redatti in moneta svizzera o nella moneta più importante per l'attività dell'impresa. Se sono redatti in una moneta estera, i valori sono indicati anche in moneta svizzera. I corsi di conversione applicati sono menzionati e se del caso commentati nell'allegato.

⁴ I conti sono redatti in una delle lingue nazionali o in inglese.

Literatur

ADLER HANS/DÜRING WALTHER/SCHMALTZ KURT, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart 1995–2001; BAETGE JÖRG/KIRSCH HANS-JÜRGEN/THIELE STEFAN, Bilanzen, 12. Aufl., Düsseldorf 2017; BÖCKING HANS-JOACHIM/HANKE ANIKA, Gliederung der Bilanz, in: Hans-Joachim Böcking et al. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München 1986 ff. (Loseblatt), B 200 (Stand: Dezember 2017); BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009; BÖCKLI PETER, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich/Basel/Genf 2014; BOEMLE MAX/LUTZ RALF, Der Jahresabschluss, 5. Aufl., Zürich 2008; BOSSARD ERNST, Die kaufmännische Buchführung, Art. 957–964 OR, in: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Teilband V/6/3b, Zürich 1984; BURKHALTER THOMAS/VARELA LÓPEZ ANÍBAL, Art. 958d OR, in: Heinrich Honsell (Hrsg.), Kurzkommentar Obligationenrecht (OR), Basel 2014, S. 2836–2837; BUSSE VON COLBE WALTHER, Gefährdung des Kongruenzprinzips durch erfolgsneutrale Verrechnung von Aufwendungen im Konzernabschluss, in: Adolf Moxter et al. (Hrsg.), Rechnungslegung, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Dr. h. c. Karl-Heinz Forster, Düsseldorf 1992, S. 125–138; CASTAN EDGAR, Allgemeine Gliederungsgrundsätze, in: Hans-Joachim Böcking et al. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München 1986 ff. (Loseblatt), B 141 (Stand: August 2010); CASTAN EDGAR/BÖCKING HANS-JOACHIM, Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, in: Hans-Joachim Böcking et al. (Hrsg.), Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung, München 1986 ff. (Loseblatt), B 300 (Stand: Juli 2016); COENENBERG ADOLF G./HALLER AXEL/SCHULTZE WOLFGANG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl., Stuttgart 2016; DEKKER STEPHAN, Art. 958d OR, in: Jeannette K. Wibmer (Hrsg.), Aktienrecht, Kommentar, Zürich 2016, S. 590–598; DEUBERT MICHAEL/HOFFMANN KARL, Übernahmebilanzierung bei Umwandlungen, Abschnitt V: Anhangangaben, in: Norbert Winkeljohann/Gerhart Förtschle/Michael Deubert (Hrsg.), Sonderbilanzen, 5. Aufl., München 2016, S. 587–589; DRÜEN KLAUS-DIETER, § 265 HGB: Allgemeine Grundsätze für die Gliederung, in: Dirk Hachmeister et al. (Hrsg.), Bilanzrecht, Kommentar, Köln 2018, S. 634–644; EBERLE RETO/BUCHMANN RENÉ, Art. 958d OR, in: Jolanta Kren Kostkiewicz et al. (Hrsg.), OR Kommentar, 3. Aufl., Zürich 2016, S. 2402–2404; EXPERTSUISSE, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1: Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009; EXPERTSUISSE, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014; IASB, IFRS Standards, Issued at 1 January 2018, Reflecting changes not yet required, Bände A bis C, London 2018 («Red Book»); IASB, IFRS for SMEs, Bände A und B, London 2015; KÄFER KARL, Die kaufmännische Buchführung, Grundlagen und Art. 957–964 OR, in: Arthur Meier-Hayoz (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VIII, 2. Abteilung, Bern 1981; LIPP LORENZ, Art. 958d OR, in: Vito Roberto/Hans Rudolf Trüb (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Art. 778–1186 OR, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016, S. 614–619; LIPP LORENZ, Art. 958c OR, VII. Stetigkeit, in: Vito Roberto/Hans Rudolf Trüb (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Art. 778–1186 OR, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016, S. 610–612; LÖFFLER JENS/MÜLLER INGO H., Vorjahreszahlen im handelsrechtlichen Jahres- und Konzernabschluss – Ein Überblick zu IDW RS HFA 39 und HFA 44, in: WPg 7/2013, S. 291–299; MYLICH FALK, Allgemeine Grundsätze für die Gliederung, in: Hanno Merkt/Arno Probst/Christian Fink (Hrsg.), Rechnungslegung nach HGB und IFRS, Themensystematischer Kommentar, Stuttgart 2017, S. 875–882; NEUHAUS MARKUS R./SUTER DANIEL, Art. 958d OR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530–964 OR, 5. Aufl., Basel 2016, S. 2519–2522; REINER GÜNTER/HAUSSER JOCHEN, § 265 HGB, in: Karsten Schmidt/Werner F. Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Band 4: Drittes Buch: Handelsbücher, 3. Aufl., München 2013, S. 339–352; REINER GÜNTER/HAUSSER JOCHEN, § 266 HGB, Abschnitt VI: Bilanz und Kontoform, in: Karsten Schmidt/Werner F. Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Band 4: Drittes Buch: Handelsbücher, 3. Aufl., München 2013, S. 361; REINER GÜNTER/HAUSSER JOCHEN, § 275 HGB, Abschnitt V: Staffelform, in: Karsten Schmidt/Werner F. Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Band 4: Drittes Buch: Handelsbücher, 3. Aufl., München 2013, S. 617; SCHÜPPEN MATTHIAS, § 275 HGB: Gewinn- und Verlustrechnung, in: Dirk Hachmeister et al. (Hrsg.), Bilanzrecht, Kommentar, Köln 2018, S. 779–801; STERCHI WALTER/MATTLE HERBERT/HELBLING MARKUS, Schweizer Kontenrahmen KMU, Zürich 2013; STIFTUNG FÜR FER, Swiss GAAP FER, Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2014/2015, Zürich 2014; WINKEL-

JOHANN NORBERT/BÜSSOW THOMAS, § 265 HGB, in: Bernd Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., München 2018, S. 868 – 879.

Ausschliesslich zu Art. 958d Abs. 3: BALLWIESER WOLFGANG, § 244 HGB, in: Karsten Schmidt/Werner F. Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Band 4: Drittes Buch: Handelsbücher, 3. Aufl., München 2013, S. 59 – 60; BENEZ ROLF, Steuerliche Berücksichtigung von Währungsverlusten (Teil 1), in: ZSIS 8/2010, S. 9 – 11; BÖCKLI PETER, Neue OR-Rechnungslegung, in: ST 11/2012, S. 821 – 833; BÖCKLI PETER, OR-Fremdwährungsabschluss als Grundlage für die Bemessung der Schweizer Gewinnsteuer, in: Laurence Uttinger/Conradin Luzi/Daniel Rentzsch (Hrsg.), Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, Festschrift für Markus Reich, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 185 – 198; BÖCKLI PETER, Kritischer Blick auf die Botschaft und den Entwurf zur Aktienrechtsrevision 2016, in: GesKR 2/2017, S. 133 – 151; BRÖNIMANN DAVID, Steuerliche Behandlung von Fremdwährungseffekten, in: Audit Committee News (KPMG) März 2010, S. 21 – 23; BUCHMANN RENÉ/DOLENTE JOLANDA, Rechnungslegung in Fremdwährung, in: ST 11/2012, S. 890 – 895; BUCHMANN RENÉ/DUSS FABIAN/HANDSCHIN LUKAS, Rechnungslegung in Fremdwährung, in: ST 11/2013, S. 823 – 835; DELL'ANNA FABIO/DE HALLER THIBAUT/GRADEN ALAIN, Monnaie fonctionnelle et de presentation, in: ST 11/2013, S. 836 – 845; DELL'ANNA FABIO/DE HALLER THIBAUT/SCHNEIDER LAURENZ, Funktionale und Darstellungswährung unter dem neuen Rechnungslegungsrecht, in: ST 6 – 7/2014, S. 517 – 521; DELL'ANNA FABIO/DE HALLER THIBAUT/SCHNEIDER LAURENZ, Funktionale Währung und Darstellungswährung aus steuerlicher Sicht, in: EF 8/2015, S. 619 – 624; DUSS MARCO/DUSS FABIAN, Währungsdifferenzen aus Umrechnung bei Buchführung in Fremdwährung, in: ST 6 – 7/2010, S. 407 – 417; EidG. STIFTUNGSAUFSICHT, Leitfaden für Stiftungen gemäss Art. 80ff. ZGB, Bern 2010; EXPERTSUISSE, Das neue Rechnungslegungsrecht, Zürich 2013; EXPERTSUISSE, Das neue Schweizer Rechnungslegungsrecht, Ein Fallstudienbuch für Studium, Lehre und Praxis, Zürich 2016; EXPERTSUISSE, Ausgewählte Fragen und Antworten zum neuen Rechnungslegungsrecht, mit letzter Änderung vom 7. Dezember 2017, Zürich 2017; GLANZ STEPHAN/PFAFF DIETER, Währungsumrechnung gegenüber dem Fiskus, in: NZZ vom 1. April 2011, S. 31; GLANZ STEPHAN/PFAFF DIETER, Zur Währungsumrechnung von Handels- und Steuerbilanz – Wieso das Bundesgericht den Steuerabzug von «Umrechnungsverlusten» untersagt, in: StR 4/2011, S. 470 – 475; GLANZ STEPHAN/PFAFF DIETER, Kapitalschutz und Steuerbemessung bei Rechnungslegung in Fremdwährung (Art. 958d Abs. 3 OR), in: ASA 82(9)/2013/2014, S. 513 – 530; GLANZMANN LUKAS, Das neue Rechnungslegungsrecht, in: Peter V. Kunz/Oliver Arter/Florian S. Jörg (Hrsg.), Entwicklungen im Gesellschaftsrecht VIII, Bern 2013, S. 253 – 291; HUBER MARKUS FRANK/DUVOISIN ERIC, Federal Supreme Court on Treatment of Exchange Differences and Environment for Internal Group Financing Improved, in: Bulletin for International Taxation February 2011, S. 113 – 116; KOCHER MARTIN, Fremdwährungsaspekte im schweizerischen Steuerrecht: Bedeutung, Umrechnung und Bewertung fremder Währungen im steuerlichen Einzelabschluss, in: ASA 78(8)/2009/2010, S. 457 – 490; KPMG, Steuerliche Behandlung von Fremdwährungseffekten, o. O. 2010; KPMG, Buchführung und Rechnungslegung in Fremdwährung, Zürich 2016; KÜHNIS NORBERT/ILLI THOMAS, Sind Umrechnungsdifferenzen steuerlich nicht mehr relevant?, in: Disclose (PwC) Dezember 2010, S. 14 – 16; LIENHARD DENISE/WYSSEN HUGO, Steuerliche Behandlung von Fremdwährungsdifferenzen, in: Zuger Steuer Praxis 44/2010, S. 17 – 24; LOSER SILVAN, Rechnungslegung in Fremdwährung, in: EF 10/2016, S. 724 – 729; MATTEOTTI RENÉ/FELBER MICHAEL, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2009 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, in: ASA 79(9)/2010/2011, S. 749 – 759; MÜHLEMANN MARCO/REVAVZ MARIE-HÉLÈNE, Schweizerisches Bundesgericht fällt Grundsatzurteil zu Fremdwährungsdifferenzen, in: Tax News (EY) März 2010, S. 6; MÜHLEMANN MARCO/REVAVZ MARIE-HÉLÈNE, Grundsatzurteil zu Fremdwährungsdifferenzen, in: R&C 2/2010, S. 18 – 19; PFAFF DIETER/GLANZ STEPHAN, Handels- und Steuerbilanz bei Buchführung in funktionaler Währung, in: Business Insight (Universität Zürich) Juli 2011, S. 4 – 7; RECHSTEINER CHRISTOPH/SCHOLL NICOLAS, Steuerliche Behandlung von Umrechnungsdifferenzen bei funktionaler Währung, in: StR 6/2010, S. 418 – 425; REVAVZ MARIE-HÉLÈNE/BIGNENS CÉDRIC, Traitement comptable et fiscal des écarts de conversion, in: ST 6 – 7/2010, S. 418 – 425; REVAVZ MARIE-HÉLÈNE/PELLANDA GAUD NATHALIE, Traitement fiscal des écarts de conversion, in: ST 6 – 7/2012, S. 475 – 478; REVAVZ MARIE-HÉLÈNE/SCHMID ALESSIA, Traitement fiscal des écarts de conversion, in: ST 6 – 7/2011, S. 530 – 537; REVSINE LAWRENCE, The Rationale Underlying the Functional Currency Choice, in: The Accounting

Review 3/1984, S. 505 – 514; SCHILL PHILIPP, Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Konzerneinheiten, Zürich 2003; SCHILL PHILIPP, Buchführung in Euro?, in: ST 4/2008, S. 221 – 225; SCHILL PHILIPP, Umstellung der Buchwährung – Buchführung in einer Fremdwährung?, in: ControllerPraxis, Teil 4, Beitrag 4, Zürich 2008; SCHILL PHILIPP, Fremdwährungsbuchhaltung, in: Conrad Meyer/Dieter Pfaff (Hrsg.), Jahrbuch 2012 zum Finanz- und Rechnungswesen, Zürich 2012, S. 79 – 111; SCHILL PHILIPP/SCHLIEPER ROMAN, Implizite Kurse zur Währungsumrechnung, in: ST 1 – 2/2014, S. 29 – 30; SCHMIDT STEFAN/RIES NORBERT, § 244 HGB, in: Bernd Grottel et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., München 2018, S. 94 – 96; SCHMUTZ CHRISTOPH G., Wenn das Bundesgericht ein kurzes Gedächtnis hat, in: NZZ vom 28. Juni 2012, Sonderbeilage S. 5; SSK, Analyse zum Bundesgerichtsentscheid vom 1. Oktober 2009 (2C_897/2008) zur steuerlichen Behandlung der Differenzen aus der Umrechnung von der funktionalen Währung in die Darstellungswährung, o. O. 2011; SSK, Analyse des Vorstandes zum neuen Rechnungslegungsrecht, Aktualisierung 26. 11. 2014, o. O. 2014; SUTER DANIEL, Neues Rechnungslegungsrecht, in: Disclose (PwC) Dezember 2013, S. 30 – 34; THK, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Zürich 2009; TOMA ADRIANO, Das Eigenkapital der Aktiengesellschaft im neuen Rechnungslegungsrecht, Zürich 2016; WILD KURT, Wenn Massgebliches unmassgeblich wird, in: FuW vom 29. Dezember 2010, S. 19.

Judikatur

BGE 136 II 88; BGE 103 Ib 366; BGer. 2C_509/2013, 2C_768/2014, 2C_766/2014, 2C_775/2014.

Inhalt

	N
A. Überblick	1
B. Werdegang von Art. 958d	2
C. Darstellung in Konto- oder Staffelform (Abs. 1 erster Satz)	3 – 6
D. Darstellung unwesentlicher Positionen (Abs. 1 zweiter Satz)	7 – 11
I. Weglassung von «Leerpositionen»	9
II. Zusammenfassung mit anderen Positionen	10 – 11
E. Vergleichsinformationen (Abs. 2)	12 – 21
I. Vorjahreszahlen und weitere Angaben	12 – 14
II. Anpassung der Vorjahreszahlen	15 – 21
F. Währung der Rechnungslegung (Abs. 3)	22 – 57
I. Verhältnis zur Buchwährung (Art. 957a Abs. 4)	23 – 24
II. Landeswährung oder für die Geschäftstätigkeit wesentliche Fremdwährung (Abs. 3 erster Satz)	25 – 34
1. Für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung	25 – 30
2. Änderung der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung	31
3. Umstellung von CHF auf die für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung	32 – 34
III. Zusätzliche Offenlegung bei Rechnungslegung in Fremdwährung	35 – 37
1. Angabe von CHF-Werten (Abs. 3 zweiter Satz)	35 – 36

2. Angabe und Erläuterung der Umrechnungskurse (Abs. 3 dritter Satz)	37
IV. Dichotomie der Umrechnungsmethoden	38 – 40
1. Zeitbezugsmethode	39
2. Stichtagskursmethode	40
V. Währungsumrechnung in die CHF-Werte	41 – 57
1. Kapitalschutz	42 – 51
a) Konsequenzen für die Währungsumrechnung	43 – 48
b) Denomination des Grundkapitals in Fremdwährung	49 – 51
2. Bemessung der direkten Steuern	52 – 57
a) Beispiel zu BGE 136 II 88	53 – 54
b) Zusätzliche CHF-Werte gem. Steuerrrecht?	55 – 57
VI. Rechnungslegung in CHF	58 – 59
VII. Konklusion	60 – 61
G. Sprache der Rechnungslegung (Abs. 4)	62
H. Konzernrechnung	63 – 64
I. Erstmalige Anwendung von Art. 958d	65 – 66
K. Vergleich mit IFRS und IFRS-SME	67
L. Vergleich mit Swiss GAAP FER	68

A. Überblick

Art. 958d regelt in Abs. 1 ausgewählte Aspekte der Darstellung, teils in Interaktion mit den Mindestgliederungsvorschriften zum Einzelabschluss (Art. 959a ff.), in Abs. 2 die gebotenen Vergleichsinformationen, in Abs. 3 die Währung und in Abs. 4 die Sprache der gesamten Rechnungslegung. 1

B. Werdegang von Art. 958d

Der verabschiedete Art. 958d ist mit jenem des E 2007 identisch.¹ Gegenüber Art. 958c (!) VE 2005 wurde der Wortlaut von Abs. 1 richtiggestellt,² vor allem aber Abs. 3 umformuliert: Der VE 2005 hatte kein explizites Wahlrecht vorgesehen, «in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung» Rechnung zu legen, sondern offen formuliert: «Werte müssen in der Landeswährung angegeben werden» (Art. 958c Abs. 3 erster Satz). Gleichzeitig hatte er versucht, die Methodik zu regeln (zweiter Satz: «Fremdwährungspositionen werden zum Devisenkurs am Bilanzstichtag eingesetzt»). Dieser Kurs hätte offen gelegt, nicht aber erläutert werden müssen (dritter Satz).³ 2

1 S. Botschaft 2007, S. 1703; AB 2009 S 1193; AB 2010 N 1376 f.

2 Art. 958c Abs. 1 zweiter Satz VE 2005 hatte gelaute: «Positionen, die in der Berichtsperiode keinen oder nur einen unwesentlichen Betrag aufweisen [...]».

3 Der Begleitbericht 2005 gibt zu Art. 958c VE keine Aufschlüsse.

C. Darstellung in Konto- oder Staffelform (Abs. 1 erster Satz)

- 3 «Die Bilanz und die Erfolgsrechnung können in Konto- oder in Staffelform dargestellt werden.» Zu diesem doppelten Wahlrecht sagt die Botschaft 2007: «Die Kontenform weist im Soll die Aktiven beziehungsweise den Aufwand und im Haben die Passiven beziehungsweise den Ertrag aus. Die Staffelform findet in der Praxis allerdings fast nur auf die ER Anwendung (s. Art. 959b). Sie fasst die jeweils wirtschaftlich verknüpften Erträge und Aufwendungen zusammen und zeigt zudem das jeweilige Nettoresultat.»⁴ Zwar trifft zu, dass Aktiven in der Buchhaltung mit Soll- und Passiven mit Habensaldo abschliessen.⁵ Doch ist nicht zwingend (wenn auch allgemein üblich), dass in der Bilanz Aktiven links und Passiven rechts stehen, wie auch als Kontoform nicht nur die in sich geschlossene Gegenüberstellung in Form des «T-Kontos» (Bilanzkonto) zu verstehen ist, sondern ebenso eine Darstellung nacheinander entsprechend dem Format des Geschäftsberichts (s. Art. 958 Abs. 2), evtl. auf zwei aufeinander folgenden Druckseiten.⁶ Eine Entfernung vom strengen Kontenschema resultiert sodann durch Ergänzung um die Parallelspalte der Vorjahreszahlen (s. Abb. 1), den Verzicht auf Rappengenaugigkeit sowie die allfällige Rundung in Tausend oder gar Mio. CHF.
- 4 Zutreffend ist auch, dass allgemein bei der Bilanz die Kontoform üblich ist (s. Abb. 1),⁷ während sich bei der ER die Staffelform etabliert hat (s. Abb. 2).⁸ Letztere, auch «Berichtsform» genannt, ist aufschlussreicher, weil sie die Einfügung von Zwischenergebnissen (Saldogrößen) gestattet: Nur in dieser Form sind zwei- und mehrstufige ER möglich.⁹ Soweit hier Positionen von anderen in Abzug gebracht werden, werden sie klarheitshalber mit einem Minuszeichen versehen. Bei der Kontoform wäre das systemwidrig wegen der in sich geschlossenen Gegenüberstellung.
- 5 Ein Wechsel von der Konto- zur Staffelform bei der ER durchbricht die Stetigkeit der Darstellung (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6), ist aber zulässig, weil er die «zuverlässige Beurteilung» der Ertragslage verbessert (Art. 958 Abs. 1). Ausserdem erstreckt sich ja dieser – voraussichtlich einmalige – Wechsel systembedingt auf die Vorjahreszahlen.

4 Botschaft 2007, S. 1703.

5 Gesetzgeberische Ausnahmen vorbehalten; s. Art. 959a Abs. 1 Ziff. 2 Bst. e (nicht einbezahltes Grund-, Gesellschafter- oder Stiftungskapital unter den Aktiven), Abs. 2 Ziff. 3 Bst. d und e (kumulierte Verluste sowie eigene Kapitalanteile als Eigenkapitalpositionen).

6 Zu Konto- versus Staffelform vgl. ADS, Rechnungslegung, § 266 N 1, § 275 N 38f.; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 601f., 609; BÖCKING/HANKE, Beck-HdR, B 200 N 8ff. (zur Bilanz); BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 212f., 288f.; BOSSARD, ZHK-OR, Art. 958 N 106f., Art. 959 N 31ff.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958d N 1; CASTAN/BÖCKING, Beck-HdR, B 300 N 10ff. (zur ER); COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 528, 531; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958d N 4ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958d N 1; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 41f.; KÄFER, BEK-OR, Art. 958 N 153ff., N 314ff.; LIPP, HK-PR, Art. 958d N 1ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR, Art. 958d N 2ff.; REINER/HAUSSER, Münch-Kom-HGB, § 266 N 10, § 275 N 12; SCHÜPPEN, Bilanzrecht, § 277 N 22f.; STERCHI/MATTE/HELBLING, Kontenrahmen, S. 137, 142.

7 Vgl. die Mindestgliederung in Staffelform – üblich etwa im Vereinigten Königreich – gem. Anhang IV der Richtlinie 2013/34/EU.

8 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 41. Die Reihenfolgen der Mindestgliederungen in Art. 959a Abs. 1 und 2 sowie 959b Abs. 2 und 3 spiegeln diese Formatierung, auch wenn Zwischenergebnisse nicht vorgeschrieben sind. Nach der Richtlinie 2013/34/EU darf die Bilanz in Konto- oder Staffelform erstellt werden (Staatenwahlrecht; s. Anhang III und IV der Richtlinie), während die ER zwingend in Staffelform zu erstellen ist (s. Anhang V und VI).

9 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 958 N 145.

Die Dreiteilung der allfälligen Geldflussrechnung in Cashflows aus operativer Tätigkeit, aus Investitionstätigkeit und aus Finanzierungstätigkeit (Art. 961b) bedingt die Staffelform.¹⁰ Art. 958d Abs. 1 muss deshalb auf die Geldflussrechnung nicht Bezug nehmen. 6

D. Darstellung unwesentlicher Positionen (Abs. 1 zweiter Satz)

«Positionen, die keinen oder nur einen unwesentlichen Wert aufweisen, brauchen nicht separat aufgeführt zu werden.» Laut Botschaft 2007 können solche Positionen «nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit [...] mit Positionen ähnlicher Natur oder Funktion zusammengefasst werden.»¹¹ Die Vorschrift konkretisiert den in Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4 verankerten Wesentlichkeitsgrundsatz mit Bezug auf die Mindestgliederungsvorschriften für Bilanz (Art. 959a), ER (Art. 959b) und Anhang (Art. 959c).¹² Die dort verlangten Separatausweise dürfen mit ähnlichen Positionen der Mindestgliederung zusammengefasst bzw. überhaupt weggelassen werden, falls sie einen nur unwesentlichen bzw. überhaupt keinen Wert aufweisen. Damit wird zweierlei geregelt (s. N 9 f.). 7

Kontoform:

	Anm.*	31.12.2015	31.12.2014
Umlaufvermögen:			
Flüssige Mittel		X	X
Kurzfristig gehaltene Aktiven mit Börsenkurs		X	X
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen		X	X
Übrige kurzfristige Forderungen		X	X
Vorräte und nicht fakturierte Dienstleistungen		X	X
Aktive Rechnungsabgrenzungen		X	X
<i>Total Umlaufvermögen</i>		X	X
Anlagevermögen:			
Finanzanlagen		X	X
Beteiligungen		X	X
Mobile Sachanlagen		X	X
Immobilien Sachanlagen		X	X
Immaterielle Werte		X	X
Nicht einbezahltes Aktienkapital		X	X
<i>Total Anlagevermögen</i>		X	X
Total Aktiven		X	X

* Nummer der zugehörigen Anmerkung im Anhang der Jahresrechnung

Abb. 1: Bilanz in Konto- oder Staffelform (Fortsetzung auf nächster Seite)

10 S. Kommentar zu Art. 961b N 13.

11 Botschaft 2007, S. 1703.

12 Für die allfällige Geldflussrechnung gilt keine Mindestgliederung; s. Kommentar zu Art. 961b N 19. Sodann beziehen sich die Mindestgliederungsvorschriften nicht auf die Konzernrechnung; s. Kommentar zu Art. 963 N 8.

	Anm.*	31.12.2015	31.12.2014
Kurzfristiges Fremdkapital:			
Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen		X	X
Kurzfristige verzinsliche Verbindlichkeiten		X	X
Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten		X	X
Passive Rechnungsabgrenzungen		X	X
<i>Total kurzfristiges Fremdkapital</i>		X	X
Langfristiges Fremdkapital:			
Langfristige verzinsliche Verbindlichkeiten		X	X
Übrige langfristige Verbindlichkeiten		X	X
Rückstellungen		X	X
<i>Total langfristiges Fremdkapital</i>		X	X
Total Fremdkapital		X	X
Eigenkapital:			
Aktienkapital		X	X
Gesetzliche Kapitalreserve		X	X
Eigene Aktien		X	X
Gesetzliche Gewinnreserve		X	X
Freiwillige Gewinnreserven		X	X
Gewinnvortrag oder Verlustvortrag		X	X
Jahresgewinn (wenn kein Jahresverlust)		X	X
<i>Total Eigenkapital</i>		X	X
Total Passiven		X	X

Staffelform:

	Anm.*	31.12.2015	31.12.2014
(Positionen wie oben; evtl. in Form einer Vorspalte)		X	X
<i>Total Umlaufvermögen</i>		X	X
(Positionen wie oben; evtl. in Form einer Vorspalte)		(X)	(X)
<i>Total kurzfristiges Fremdkapital</i>		(X)	(X)
Nettoumlaufvermögen		X	X
(Positionen wie oben; evtl. in Form einer Vorspalte)		X	X
<i>Total Anlagevermögen</i>		X	X
(Positionen wie oben; evtl. in Form einer Vorspalte)		(X)	(X)
<i>Total langfristiges Fremdkapital</i>		(X)	(X)
Netto-Aktiven (Eigenkapital)		X	X
(Positionen wie oben; evtl. in Form einer Vorspalte)		X	X
<i>Total Eigenkapital (Nachweis der Netto-Aktiven)</i>		X	X

* Nummer der zugehörigen Anmerkung im Anhang der Jahresrechnung

Abb. 1: Bilanz in Konto- oder Staffelform (Fortsetzung)

Staffelform:

	Anm.*	2015	2014
Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen		X	X
Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen		X	X
Übriger betrieblicher Ertrag		X	X
Betriebsertrag (Gesamtleistung)		X	X
Material- und Warenaufwand		(X)	(X)
Personalaufwand		(X)	(X)
Übriger betrieblicher Aufwand		(X)	(X)
Betriebsergebnis vor Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Anlagevermögen (EBITDA)		X	X
Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens		(X)	(X)
Betriebsergebnis (EBIT)		X	X
Finanzertrag		X	X
Finanzaufwand		(X)	(X)
Ordentliches Ergebnis		X	X
Betriebsfremder Ertrag		X	X
Betriebsfremder Aufwand		(X)	(X)
Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Ertrag		X	X
Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand		(X)	(X)
Jahresergebnis vor Steuern (EBT)			
Direkte Steuern		(X)	(X)
Jahresgewinn (wenn kein Jahresverlust)		X	X

* Nummer der zugehörigen Anmerkung im Anhang der Jahresrechnung

Kontoform:

	Anm.*	2015	2014
Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen		X	X
Bestandeszunahmen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen		X	X
Übriger betrieblicher Ertrag		X	X
Finanzertrag		X	X
Betriebsfremder Ertrag		X	X
Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Ertrag		X	X
Jahresgewinn (wenn kein Jahresverlust)		X	X
Total Ertrag		X	X

* Nummer der zugehörigen Anmerkung im Anhang der Jahresrechnung

Abb. 2: ER in Staffelform oder Kontoform (Gesamtkostenverfahren)
(Fortsetzung auf nächster Seite)

	Anm.*	2015	2014
Bestandesabnahmen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen		X	X
Material- und Warenaufwand		X	X
Personalaufwand		X	X
Übriger betrieblicher Aufwand		X	X
Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Positionen des Anlagevermögens		X	X
Finanzaufwand		X	X
Betriebsfremder Aufwand		X	X
Ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand		X	X
Jahresgewinn (wenn kein Jahresverlust)		X	X
Total Aufwand		X	X

* Nummer der zugehörigen Anmerkung im Anhang der Jahresrechnung

Abb. 2: ER in Staffel- oder Kontoform (Gesamtkostenverfahren) (Fortsetzung)

- 8 Entsprechend dem Wesentlichkeitsgrundsatz ist die Vorschrift weit auszulegen und nicht nur auf Rechnungspositionen, sondern sinngemäss auch auf Anhangangaben (s. Art. 959c Abs. 1) zu beziehen: Tatbestände, die nicht vorliegen, erfordern keine Angaben (Fehlanzeigen). Angaben zu unwesentlichen Sachverhalten, darunter unwesentliche Positionen der Bilanz und ER, werden sachgerecht mit anderen Anhangangaben zusammengefasst.

I. Weglassung von «Leerpositionen»

- 9 «Positionen, die keinen Wert aufweisen», müssen nicht ausgewiesen werden.¹³ Dem Wesentlichkeitsgrundsatz würde ein Gebot entsprechen, auf derartige Fehlanzeigen – stetig – zu verzichten; zudem können sie die Jahresrechnung unübersichtlich machen. Wegen der Pflicht zur Angabe der Vorjahreszahlen (s. N 12 ff.) kann auf die «Leerposition» allerdings nur verzichtet werden, wenn es auch im Vorjahr keinen Betrag auszuweisen gab. Ist die betreffende Vorjahreszahl unwesentlich, kommt deren rückwirkende Zusammenfassung mit einer anderen Position in Betracht (s. N 10).

II. Zusammenfassung mit anderen Positionen

- 10 Für «Positionen, die nur einen unwesentlichen Wert aufweisen», darf auf den Separatausweis gem. vorgeschriebener Mindestgliederung verzichtet werden.¹⁴ Der Betrag ist

13 Zum Ganzen vgl. ADS, Rechnungslegung, § 265 N 95 f.; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 613 (zur ER); CASTAN, Beck-HdR, B 141 N 92 ff.; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 536 (zur ER); DRÜEN, Bilanzrecht, § 265 N 42 ff.; MYLICH, Themen-Kom, § 265 N 31; REINER/HAUSSER, Münch-Kom-HGB, § 265 N 23; WINKELJOHANN/BÜSSOW, Beck-Bil-Kom, § 265 N 18.

14 Zum Ganzen vgl. ADS, Rechnungslegung, § 265 N 86 ff., § 266 N 3; BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 612 f. (zur ER); BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958d N 2; CASTAN, Beck-HdR, B 141 N 82 f.; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 535 (zur ER); DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958d N 3; DRÜEN, Bilanzrecht, § 265 N 40; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958d N 1; MYLICH, Themen-Kom, § 265 N 27 f.; REINER/HAUSSER, Münch-Kom-HGB, § 265 N 20 ff.; WINKELJOHANN/BÜSSOW, Beck-Bil-Kom, § 265 N 17.

dann zwangsläufig einer anderen, artverwandten Position zuzuordnen.¹⁵ Wegen der Pflicht zur Angabe der Vorjahreszahlen (s. N 12 ff.) ist dies nur möglich, wenn der Betrag im Vorjahr ebenfalls unwesentlich war. Dem Wesentlichkeitsgrundsatz würde ein Gebot eher entsprechen als das vorliegende Wahlrecht. Zudem besteht Konkurrenz mit Art. 958c Abs. 3, der gebietet, die Darstellung «unter Wahrung des gesetzlichen Mindestinhalts den Besonderheiten des Unternehmens» anzupassen.

Der zweite Abschnitt des 32. OR-Titels enthält die weitergehenden Vorschriften betreffend die Jahresrechnung, darunter deren Mindestgliederung (Art. 959a ff.). Diese «lex specialis» hebt Art. 958d Abs. 1 keineswegs auf. Nicht erlaubt ist also eine Zusammenfassung, welche die gesetzliche Mindestgliederung wie folgt denaturiert:

- Zusammenfassung mind. einer unwesentlichen Position mit einer wesentlichen Position unter Anpassung von deren Bezeichnung (z. B. «Finanzanlagen und Beteiligungen»; «Material-, Waren- und übriger betrieblicher Aufwand»);
- Zusammenfassung zweier oder mehrerer unwesentlicher Positionen, die untereinander artfremd sind (z. B. «Finanz- und Sachanlagen»);
- Aufhebung der Mehrstufigkeit der ER in Staffelform (s. Abb. 2; z. B. «Finanz- und betriebsfremder Ertrag»);
- Ausweis des Umlaufvermögens, Anlagevermögens, kurzfristigen Fremdkapitals oder langfristigen Fremdkapitals in einem einzigen Betrag;
- Zusammenfassung irgendwelcher Positionen des Eigenkapitals: Wegen der Funktion der Jahresrechnung (s. N 19) sind diese von Natur aus wesentlich;
- ersatzweise Aufschlüsselung von Bilanz- und Erfolgspositionen der Mindestgliederung im Anhang.

Ausserordentlicher, einmaliger und periodenfremder Ertrag oder Aufwand ist ex definitione wesentlich, kann also nicht zusammengefasst werden.¹⁶ Stets vorbehalten bleibt im Übrigen das Saldierungsverbot von Aktiven und Passiven sowie von Erträgen und Aufwänden (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7).

15 Die Richtlinie 2013/34/EU sieht ebenfalls eine Zusammenfassung von Positionen der Mindestgliederung vor (Staatenwahlrecht in Art. 9 Abs. 3), jedoch beschränkt auf «die mit arabischen Zahlen versehenen Posten» der Bilanz und ER sowie unter Aufgliederung der zusammengefassten Position im Anhang. Sie erlaubt diese Zusammenfassung ferner auch, «wenn dadurch die Klarheit vergrößert wird».

16 S. Kommentar zu Art. 959b N 87.

E. Vergleichsinformationen (Abs. 2)

I. Vorjahreszahlen und weitere Angaben

- 12 «In der Jahresrechnung sind neben den Zahlen für das Geschäftsjahr die entsprechenden Werte des Vorjahres anzugeben.» Diese Vorschrift findet sich in denkbar knapper Formulierung schon im aOR.¹⁷ «Auf diese Weise wird der Vergleich erleichtert und die Einhaltung der Bilanzkontinuität kann besser überprüft werden [...]. Die Vorschrift bezieht sich auf die ganze Rechnungslegung und erfasst somit auch die Zahlen im Anhang.»¹⁸ Sinnemässig ist sie ausserdem auf die weiteren angabepflichtigen Sachverhalte zu beziehen (s. Art. 959c Abs. 1) und schliesslich – um die «zuverlässige Beurteilung» zu ermöglichen (Art. 958 Abs. 1) – auf Ausweise und Angaben, welche über die Mindestgliederung hinausgehen. Der Sinn besteht darin, erkennbar zu machen, wie sich die Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage durch die Geschäftstätigkeit im Berichtsjahr verändert hat.¹⁹
- 13 In der ersten Bilanz nach Gründung eines Unternehmens werden vergleichshalber die Beträge der Gründungsbilanz ausgewiesen,²⁰ während bei der ER und allfälligen Geldflussrechnung noch keine Vorjahreszahlen existieren.
- 14 Die Vorjahreszahlen sind auch anzugeben, wenn sich die Beträge nicht ohne Weiteres mit denen des Berichtsjahrs vergleichen lassen. «Zuverlässige Beurteilung» setzt aber Vergleichbarkeit voraus. In solchen Fällen bedürfen die Vorjahreszahlen der Erläuterung im Anhang:²¹ Die betroffenen Positionen sind anzugeben und die Ursachen ihrer mangelnden Vergleichbarkeit darzulegen. Oft reichen verbale Erläuterungen aus, um die Vergleichbarkeit herzustellen; nicht immer ist also eine Quantifizierung notwendig.²²

II. Anpassung der Vorjahreszahlen

- 15 Aussagekräftiger ist es, die Vorjahreszahlen direkt anzupassen – sofern dies praktikabel ist.²³ Die Anpassungen müssen im Anhang je betroffene Position i. S. v. Art. 959c Abs. 1

17 Der zweite Satz von Art. 662a Abs. 1 aOR lautete: «Sie [die Jahresrechnung] enthält auch die Vorjahreszahlen.» Der erste Satz von Art. 9 Abs. 5 der Richtlinie 2013/34/EU lautet: «In der Bilanz sowie in der Gewinn- und Verlustrechnung wird zu jedem Posten die Zahl für das Geschäftsjahr, auf das sich die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung beziehen, und die entsprechende Zahl des vorhergehenden Geschäftsjahres angegeben.» Den Anhang erfasst diese Regelung nicht explizit; sie gilt aber für zusammengefasste Positionen, die im Anhang aufzugliedern sind (s. N 10), und im Analogieschluss darüber hinaus ebenfalls.

18 Botschaft 2007, S. 1703 (hier wird die Botschaft 1983, S. 886, paraphrasiert); vgl. S. 1715; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 75; KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 412; LIPP, HK-PR, Art. 958d N 6 f.; ADS, Rechnungslegung, § 265 N 25 ff.; LÖFFLER/MÜLLER, WPg 7/2013, S. 291 f.; REINER/HAUSSER, Münch-Kom-HGB, § 265 N 7 ff.; WINKELJOHANN/BÜSSOW, Beck-Bil-Kom, § 265 N 5.

19 So ADS, Rechnungslegung, § 265 N 30a.

20 Vgl. REINER/HAUSSER, Münch-Kom-HGB, § 265 N 7.

21 Zum Ganzen vgl. ADS, Rechnungslegung, § 265 N 30 ff.; LÖFFLER/MÜLLER, WPg 7/2013, S. 293; REINER/HAUSSER, Münch-Kom-HGB, § 265 N 8; WINKELJOHANN/BÜSSOW, Beck-Bil-Kom, § 265 N 5.

22 Namentlich bei Zu- oder Abgang ganzer Unternehmen oder Unternehmensteile wird sich die Vergleichbarkeit kaum herstellen lassen, ohne für wesentliche Positionen eine Quantifizierung vorzunehmen (s. N 21).

23 Der zweite Satz von Art. 9 Abs. 5 der Richtlinie 2013/34/EU lautet: «Die Mitgliedstaaten können vorschreiben, dass die Zahl des vorhergehenden Geschäftsjahres anzupassen ist, wenn diese Zahlen nicht vergleichbar sind. Besteht diese Vergleichbarkeit nicht und werden die Zahlen gegebenenfalls angepasst, so ist dies im Anhang anzugeben und zu erläutern.»

Ziff. 2 «erläutert» werden. Sind sie umfassend, kommt die Einfügung einer zusätzlichen, mittleren Spalte für die angepassten Vorjahreszahlen in Betracht (eher als eine Überleitungsrechnung im Anhang).²⁴ Die Spaltenbezeichnung muss diese Zahlen klar von den ursprünglichen Vorjahreszahlen in der nebenstehenden Spalte abheben. «Alternativ können auch die aktuellen Zahlen an die Verhältnisse des Vorjahres angepasst werden, wenn eine Anpassung der Vorjahreszahlen nicht möglich ist».²⁵

Erläuterung (N 14) bzw. Anpassung (N 15) der Vorjahreszahlen dienen ebenso dem Zeitvergleich wie der Grundsatz der Stetigkeit (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6). Sie stellen solange keine Abweichung von diesem Grundsatz dar, wie die Erstellungsregeln²⁶ unverändert bleiben, und zwar sowohl die Regeln der Darstellung und Gliederung wie auch die Erfassungs- und Bewertungsregeln. Kommt es zwecks «zuverlässiger Beurteilung» zu einer Regeländerung, sind – gleichermassen – entweder wesentliche Auswirkungen auf die Zahlen des Berichtsjahrs zu erläutern oder die Vorjahreszahlen anzupassen.

Nach den anerkannten Standards zur Rechnungslegung ist Ausgangspunkt die Unterscheidung zwischen Regeländerungen, Fehlern und Schätzungsänderungen; sie entspricht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.²⁷

1. Änderungen der Erfassungs- und Bewertungsregeln («changes in accounting policies»): Solche werden prinzipiell und soweit praktikabel «retrospektiv» erfasst, d. h. als wären die neuen Regeln immer schon angewandt worden (sog. Restatement). Die Anpassung der Vorjahreszahlen geschieht, indem die Auswirkung zum Stand per Anfang Vorjahr mit den Gewinnreserven verrechnet wird. Das ist logisch, weil der Gewinnverwendung die vor Regeländerung ausgewiesenen Ergebnisse zugrunde lagen.
2. Entdeckte Fehler der Vorjahre («prior period errors»): Solche werden ebenfalls prinzipiell und soweit praktikabel «retrospektiv» erfasst, d. h. als wären die Fehler gar nie gemacht worden (Restatement).
3. Änderungen von Schätzungen («changes in accounting estimates»): Solche werden «prospektiv» erfasst, weil dies Geschäftsvorfälle des Berichtsjahrs sind: Die Auswirkung ist in der ER des Berichtsjahrs, ggf. auch der Folgejahre, enthalten.
4. Anpassungen der Darstellung inkl. Gliederung («reclassifications»): Solche Restatements thematisieren die IFRS gesondert; die Vorjahreszahlen werden soweit praktikabel «retrospektiv» angepasst.²⁸ Gegenüber Pro-Forma-Anpassungen der Vorjahreszahlen (solche verkörpern keine Regeländerung und keine Fehlerkorrektur) wird begrifflich nicht unterschieden, da auch Letztere die Vergleichbarkeit herstellen sollen.

Sämtliche genannten Fälle erfordern spezifische Erläuterungen im Anhang.

24 Zum Ganzen vgl. ADS, Rechnungslegung, § 265 N 33 ff.; LÖFFLER/MÜLLER, WPg 7/2013, S. 293 f.; REINER/HAUSSER, Münch-Kom-HGB, § 265 N 8; WINKELJOHANN/BÜSSOW, Beck-Bil-Kom, § 265 N 6.

25 LÖFFLER/MÜLLER, WPg 7/2013, S. 294. Die Rede ist von der zusätzlichen Spalte.

26 Laut Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 «die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze»; das OR spricht von «Grundsätzen» in zweierlei Bedeutung.

27 S. IAS 8; IFRS-SME 10; FER-Rahmenkonzept N 30.

28 S. IAS 1.41 ff.; IFRS-SME 3.11 ff.

- 18 An diesem Punkt bedarf es rechtlicher Klarstellungen. Einer Anpassung der Vorjahreszahlen in allen Fällen 1, 2 und 4 widerspricht die Verkehrsauffassung, wie sie seit Jahrzehnten im HWP zum Ausdruck kommt:²⁹ Dieses versteht zunächst jegliche Änderung der Darstellung als Abweichung vom Stetigkeitsgrundsatz (s. N 16).³⁰ Im Dienste der Vergleichbarkeit werden Anpassungen der Vorjahreszahlen nur solange bejaht (und können sich dann aufdrängen), wie nicht entweder das Ergebnis oder die Zusammensetzung des Eigenkapitals laut Vorjahresrechnung verändert wird; Letzteres sei unzulässig. Demnach sind rückwirkende Änderungen der Erfassungs- und Bewertungsregeln sowie Korrekturen von Erfassungs- oder Bewertungsfehlern (Fälle 1 und 2) i. d. R. nicht möglich, d. h. die Anpassungen sind erfolgswirksam vorzunehmen. Dies «erklärt sich mit der Bedeutung der Jahresrechnung für Gewinnverwendung und Ausschüttungen, Kapitalschutzvorschriften [...] sowie der steuerlichen Massgeblichkeit.» Eine Ausnahme dürfe bei «schwerwiegenden Fehlern» in der Vorjahresrechnung gemacht werden.³¹
- 19 Wie Art. 958 Abs. 1 zum Ausdruck bringt, kommen dem Geschäftsbericht Rechenschafts- und Informationsfunktionen zu.³² Zugleich hat aber die Jahresrechnung – der Einzelabschluss, nicht die konsolidierte Jahresrechnung (s. N 63) – eine gesetzliche Funktion als Bemessungsgrundlage für die Ausschüttungen, den Kapitalschutz und die direkten Steuern. Weichen die Zahlen des Berichtsjahrs von denen ab, die resultieren würden, wenn keine Anpassung der Vorjahreszahlen vorgenommen würde, so ist der Abweichungsbetrag der jeweiligen Bemessungsgrundlage dauerhaft entzogen, denn in der vorjährigen Bemessungsgrundlage war er nicht enthalten. Das kann Rechtsfolgen haben, die den vom Gesetzgeber jeweils beabsichtigten widersprechen. Es geht um die Fälle 1 und 2, soweit sie eine Auswirkung auf das Jahresergebnis oder eine andere Position des Eigenkapitals haben.
- Gesellschaftsrechtliche Folgen der Vorjahresrechnung (z. B. Ausschüttungsbeschluss; Massnahmen bei Kapitalverlust und Überschuldung) können im Allgemeinen nicht wieder rückgängig gemacht werden.
 - Das Steuerrecht kennt einzig die nachträgliche Bilanzberichtigung bei Verstössen gegen handels- oder steuerrechtliche Vorschriften.

29 Zum Folgenden s. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 40 f.; vgl. LIPP, HK-PR, Art. 958c N 40.

30 Es versteht also Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 wortwörtlich: «Es sind bei der Darstellung und der Bewertung stets die gleichen Massstäbe zu verwenden.» Die Änderung kann sich aber nach dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit aufdrängen (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1).

31 In der Ausgabe 2009 (THK, HWP 1, S. 65 f.) war die generelle Unzulässigkeit noch damit begründet worden, dass die geprüfte und genehmigte Jahresrechnung rechtlich bindend sei. «Eine Änderung müsste demzufolge durch Zurückziehen und Änderung des Abschlusses der Vorperiode vorgenommen werden; dies würde die erneute Genehmigung der Jahresrechnung durch General- oder Gesellschafterversammlung und gegebenenfalls eine erneute Prüfung durch die Revisionsstelle bedingen.» Diese Begründung (welche zudem für die Konzernrechnung nicht gelten sollte), wurde richtigerweise gestrichen, ist doch die Vorjahresrechnung rechtlich zu unterscheiden von den Vergleichsinformationen: Diese sind integraler Teil der Berichtsjahresrechnung. Eine Anpassung der Vorjahreszahlen im Berichtsjahr bezweckt ausschliesslich, die Vergleichbarkeit herzustellen; an der Vorjahresrechnung und deren Rechtsfolgen ändert sie nichts. Sie hat auch keine Auswirkung auf Zahlen zukünftiger Geschäftsjahre. Mit Genehmigung der Berichtsjahresrechnung beschliesst das zuständige Organ (z. B. GV) auch über ggf. angepasste Vorjahreszahlen, ohne dass auf die Vorjahresrechnung zurückzukommen ist. Die Erläuterung der Anpassung (s. N 15) wäre so abzufassen, dass das zuständige Organ wohlinformiert beschliesst.

32 S. Kommentar zu Art. 961c N 12.

Von daher trifft zu, dass nur «schwerwiegende Fehler» in der Vorjahresrechnung Anlass sein können, diese nachträglich zu korrigieren, ggf. erneut prüfen und vom zuständigen Organ erneut genehmigen zu lassen.

Ein weiterer Hinderungsgrund für Restatements der Fälle 1 und 2 ist die Unzulässigkeit direkter Verrechnungen mit den Gewinnreserven: 20

- Es handelt sich dabei um Gewinnverwendung. Zuständig hierfür ist aber nicht das für den Geschäftsbericht (einschliesslich Gewinnermittlung) verantwortliche oberste Verwaltungs- oder Leitungsorgan mit seinen Hilfspersonen, sondern das Organ, welches den Geschäftsbericht genehmigt (vgl. Art. 958 Abs. 3).³³
- Die nachträgliche Anpassung der Gewinnreserven per Anfang Vorjahr geschieht zwar ausserbuchhalterisch, hat aber die gezeigte Auswirkung auf die Ergebnisse des Berichts- und Vorjahrs, weil ihr eine Anpassung von Eröffnungsbeständen der Nettoaktiven gegenübersteht. Anders ausgedrückt: Der mit den Gewinnreserven verrechnete Betrag war in keiner ER enthalten, was gegen eine Prämisse verstösst, auf der das – in Art. 958b ausdrücklich statuierte – Prinzip der Periodenabgrenzung («accrual principle») beruht: Eigenkapitalveränderungen, die nicht aus Transaktionen zwischen Unternehmen und Anteilseignern (in deren Eigenschaft als Anteilseigner) herrühren, müssen Teil des Jahresergebnisses sein.³⁴

Anpassungen der Darstellung inkl. Gliederung treffen diese Einwände nicht, solange die Anpassungen nicht Höhe und Zusammensetzung des Eigenkapitals verändern. Bei angemessener Erläuterung spricht hier nichts gegen Anpassungen, welche die Vergleichbarkeit herstellen und so die «zuverlässige Beurteilung» ermöglichen.³⁵ Was Pro-Forma-Anpassungen in Form einer zusätzlichen Spalte angeht, sind diese sogar zweckmässig, wenn das Jahresergebnis oder das Eigenkapital betroffen wird. Hier ist aber klarzustellen, dass es sich um «Als ob»-Anpassungen handelt (als hätten tatsächliche Verhältnisse des Berichtsjahrs schon im Vorjahr bestanden), welche ausschliesslich die Vergleichbarkeit herstellen, d. h. keine Rechtsfolgen und keinen Effekt auf Zahlen des Berichtsjahrs haben. Dazu typische Fälle:³⁶ 21

- Zu- oder Abgänge von Unternehmen oder Unternehmensteilen (Umstrukturierungen nach FusG, aber auch Singularsukzessionen) liegen oft ausserhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und die Zugänge an Nettoaktiven beim übernehmenden Unternehmen – ggf. auch Abgänge beim übertragenden Unternehmen – sind umfassend und betragsmässig bedeutend. Dasselbe gilt bei einer Konzernrechnung (s. N 63f.) für

33 Es sei denn, beide Organe fallen zusammen (Personengesellschaft oder Stiftung ohne besondere Organisation).

34 Sog. Kongruenzprinzip oder «clean surplus accounting». Sonst entspräche die Summe der Periodenergebnisse während der gesamten Unternehmensdauer nicht dem Totalgewinn (Auszahlungsüberschuss des Unternehmens an die Anteilseigner). Man kann dies auch als Verstoss gegen die GoB sehen (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1). Vgl. statt aller BUSSE VON COLBE, Kongruenzprinzip. Die Definition von Ertrag und Aufwand gründet folgerichtig auf diesem Prinzip; vgl. IFRS-Rahmenkonzept N 4.25; IFRS-SME 2.23; FER-Rahmenkonzept N 21 f.

35 Für den Übergang vom Umsatzkosten- auf das Gesamtkostenverfahren oder von der Konto- zur Staffelform scheidet die Form einer zusätzlichen Spalte (s. N 15) aus.

36 Vgl. ADS, Rechnungslegung, § 265 N 30a ff., 34 ff.; DEUBERT/HOFFMANN, Übernahmebilanzierung, N 96f.; LÖFFLER/MÜLLER, WPG 7/2013, S. 294 ff.; REINER/HAUSSER, Münch-Kom-HGB, § 265 N 8.

Änderungen im Konsolidierungskreis. Die ursprünglichen Vorjahreszahlen sind dann unvergleichbar. Deshalb werden sie in einer zusätzlichen Spalte um die übernommen – ggf. auch übertragenen – Aktiven und Verbindlichkeiten sowie die zugehörigen Erträge und Aufwände ergänzt. Wesentliche unternehmens- bzw. konzerninterne Geschäftsvorfälle und Bestände werden darin eliminiert. Das sollte zumindest dann praktikabel sein, wenn massgebender Zeitpunkt der vorangegangene Bilanzstichtag ist.³⁷ Ist massgebender Zeitpunkt das Ende des Berichtsjahrs, findet keine Anpassung der Vorjahreszahlen statt, weil dies den tatsächlichen Verhältnissen im Berichtsjahr widerspräche.

- Weicht der Vergleichszeitraum ab, weil es sich beim Vorjahr oder beim Berichtsjahr ausnahmsweise um ein Rumpfgeschäftsjahr oder verlängertes Geschäftsjahr handelt(e), kommt die Hinzufügung einer Spalte mit vergleichbarem Zeitraum wie das Berichtsjahr in Betracht. Ob dies praktikabel ist, hängt davon ab, ob Zwischen- oder Monatsabschlüsse vorliegen.
- Ändert sich die Zuordnung von Sachverhalten zu Bilanz- und Erfolgspositionen, weil sich die Verhältnisse gegenüber dem Vorjahr geändert haben, lässt sich die Vergleichbarkeit auch via Erläuterung herstellen (s. N 14). Das Gleiche gilt bei neuen Erkenntnissen über tatsächliche Verhältnisse des Vorjahrs, bei neuer Rechtsprechung oder Lehre und namentlich bei Fehlern in der Vorjahresrechnung.

F. Währung der Rechnungslegung (Abs. 3)

- 22 Schweizer Unternehmen mit Auslandbezug führen ihre Bücher oft in der Währung jenes Wirtschaftsraums, in dem sie primär tätig sind.³⁸ Das aOR regelte zwar die Währung der laufenden Buchführung nicht, verlangte aber von allen Buchführungspflichtigen, ihre Jahresrechnung in «Landeswährung» zu erstellen.³⁹ Heute gewährt Art. 958d Abs. 3 das Wahlrecht, die Jahresrechnung in einer Fremdwährung zu erstellen, wenn es sich dabei um die «für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung» handelt (erster Satz), die Werte zusätzlich in Landeswährung angegeben werden (zweiter Satz) sowie die dafür angewandten Umrechnungskurse im Anhang angegeben und bei Bedarf erläutert werden (dritter Satz). Zur Konzernrechnung s. N 63 f.

I. Verhältnis zur Buchwährung (Art. 957a Abs. 4)

- 23 Was die laufende Buchführung angeht, ist auch diese entweder in Landeswährung oder in «für die Geschäftstätigkeit wesentlicher» Fremdwährung vorzunehmen (Art. 957a Abs. 4).⁴⁰ «Es entspricht dem Bedürfnis einer zunehmend international agierenden Wirt-

37 Bei Spaltungen (Art. 29 ff. FusG) besteht diese Möglichkeit deswegen nicht, weil die ER gewöhnlich nicht aufgeteilt wird: Hier scheidet die Anpassung der Vorjahreszahlen aus; die Vergleichbarkeit wird via Erläuterung hergestellt.

38 Das Gleiche gilt für schweizerische Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen, die allerdings nicht dem 32. Titel des OR unterstehen.

39 Art. 960 Abs. 1 aOR lautete: «Inventar, Betriebsrechnung und Bilanz sind in Landeswährung aufzustellen.» Zum Ganzen vgl. BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 187 ff.; EXPERTSUISSE, Fragen, S. 40 f. (Frage 7.3); KÄFER, BEK-OR, Art. 960 N 7 ff.; SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung; zur früheren HWP-Methode s. N 46.

40 Zur Fremdwährungsbuchhaltung vgl. grundlegend SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung.

schaft, dass die Buchführung in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung [...] möglich ist. Einengende Vorgaben würden unnötige Kosten verursachen und wären der Attraktivität der Schweiz als Unternehmensstandort abträglich. [...] Die Wahl einer ausländischen Währung muss allerdings sachlich begründet sein. In der Praxis kommen wohl vor allem EUR oder USD in Frage. Andere Währungen sind aber nicht ausgeschlossen; allerdings muss es sich dabei um eine frei konvertible Währung handeln.»⁴¹ Diesem Postulat ist zuzustimmen, sonst stünde die Verlässlichkeit der CHF-Angaben in der Jahresrechnung von vornherein in Frage.

Laut Botschaft 2007 «wird wie bei der Buchführung [...] auch für die Rechnungslegung eine liberale Lösung vorgeschlagen».⁴² Das Wahlrecht zur Rechnungslegung in «für die Geschäftstätigkeit wesentlicher» Fremdwährung setzt nicht zwingend voraus, dass bereits die Bücher in dieser Währung geführt und abgeschlossen werden.⁴³ Um es hier vorwegzunehmen: Die Umrechnung eines CHF-Rohabschlusses nach der Zeitbezugsmethode (s. N 39) könnte die Werte approximieren, welche eine Fremdwährungsbuchhaltung im Einklang mit den Bewertungsvorschriften (Art. 960 ff.) hervorbrächte. Die dabei benötigten Umrechnungskurse liegen alle schon vor. Je mehr Geschäftsvorfälle, umso unpraktischer ist aber dieser Weg; die Buchführung wird spätestens dann umgestellt, besser aber von vornherein in Fremdwährung aufgesetzt.⁴⁴

II. Landeswährung oder für die Geschäftstätigkeit wesentliche Fremdwährung (Abs. 3 erster Satz)

1. Für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung

«Die schweizerische Währungseinheit ist der Franken» (Art. 1 WZG). Konkrete Geldbeträge sind in der Gesetzgebung folglich in CHF («Franken») ausgedrückt (s. auch N 42).

Anstelle des CHF (Landeswährung) darf ggf. die «für die Geschäftstätigkeit wesentliche» Fremdwährung gewählt werden. Zwar schweigt sich die Botschaft zu dem Tatbestand aus, doch rekurriert er offensichtlich auf das international anerkannte⁴⁵ – in den US GAAP wurzelnde⁴⁶ – Konzept der funktionalen Währung («functional currency»)⁴⁷. IFRS-Abschlüsse sind immer in dieser Währung zu erstellen. Weicht die Buchwährung hiervon ab, ist der Rohabschluss vorgängig nach der Zeitbezugsmethode (N 39) in die funktionale Währung umzurechnen («umzubewerten»). Erst auf dieser Grundlage darf

41 Botschaft 2007, S. 1698.

42 Botschaft 2007, S. 1703.

43 Vgl. SCHILL, ST 4/2008, S. 222, 224; SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung, S. 99f.; a.M. Lipp, HK-PR, Art. 958d N 11.

44 Vgl. BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 193; SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung, S. 103ff.; SCHILL, Umstellung; SCHILL, ST 4/2008, S. 222, 224. Theoretisch wäre auch eine Parallelbuchführung in Fremdwährung möglich.

45 S. IAS 21; IFRS-SME 30.

46 SFAS 52 «Foreign Currency Translation» (1981); vgl. grundlegend REVSINE, The Accounting Review 3/1984.

47 Vgl. BÖCKLI, ST 11/2012, S. 828; BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 194; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 145f.; BUCHMANN/DOLENTE, ST 11/2012, S. 891; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 45f.; EXPERTSUISSE, Fallstudienbuch, S. 76, 226 (Fallstudie 17); KPMG, Buchführung, S. 5; LIPP, HK-PR, Art. 958d N 12; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR, Art. 958d N 12; SUTER, Disclose Dezember 2013, S. 31.

in eine ggf. abweichende sog. Darstellungswährung («presentation currency») umgerechnet werden, wenn

- im Falle einer Konzernrechnung (s. N 63 f.) Abschlüsse von ausländischen Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen mit abweichender funktionaler Währung in die Darstellungswährung des Konzerns umzurechnen sind;
- Abschlüsse ausländischer Zweigniederlassungen mit abweichender funktionaler Währung in die Darstellungswährung des Unternehmens umzurechnen sind oder
- irgendeine Rechnungslegung in einer beliebigen (anderen) Währung dargestellt werden soll;

dabei gilt nach IFRS die Stichtagskursmethode (N 40).⁴⁸

27 Als funktionale Währung gilt die Währung des wirtschaftlichen Umfelds, in dem das Unternehmen primär tätig ist – normalerweise jenes Umfeld, in dem es primär Geld einnimmt und ausgibt.⁴⁹ Als Indikatoren hierfür werden vorrangig berücksichtigt

- die Währung, welche die Verkaufspreise von Gütern und Dienstleistungen hauptsächlich beeinflusst (oft die Währung, auf welche die Verkaufspreise lauten und in welcher sie beglichen werden) sowie die Währung des Landes, dessen Wettbewerbskräfte und Vorschriften die genannten Verkaufspreise hauptsächlich beeinflussen;
- die Währung, welche die Arbeits-, Material- und anderen Bereitstellungskosten von Gütern oder Dienstleistungen hauptsächlich beeinflusst (oft die Währung, auf welche diese Kosten lauten und in welcher sie beglichen werden).

Über die funktionale Währung können ergänzend Aufschluss geben

- die Währung, in der Mittel aus Finanzierungstätigkeit generiert werden (Fremd- und Eigenkapital);
- die Währung, in der Mittel aus operativer Tätigkeit⁵⁰ normalerweise einbehalten werden.⁵¹

28 Ist nicht offensichtlich, welches die funktionale Währung ist, identifizieren die Verantwortlichen nach pflichtgemäßem Ermessen die Währung, deren Verwendung am ehesten den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.⁵² Das ist anspruchsvoll und hat weitreichende Auswirkung in der Rechnungslegung. Die funktionale Währung soll die tatsächlichen Verhältnisse spiegeln; sie kann nicht per se vom Unternehmen geändert oder festgelegt werden.⁵³ Handelt es sich dabei um die Währung einer hyperinflationären Volkswirtschaft, wird der Abschluss ausserdem inflationsbereinigt.⁵⁴

29 Diesen Grundsätzen ist beim Entscheid über die Währung von Buchführung (s. N 23 f.) und Rechnungslegung zu folgen, damit die Rechnungslegung eine «zuverlässige Beurtei-

48 Zum Ganzen s. IAS 21.17 ff.

49 Zum Ganzen s. IAS 21.8 ff.; IFRS-SME 30.2 ff. (abgesehen von Streichungen wortgleich mit IAS 21).

50 Zu den Mitteln aus Finanzierungs- und aus operativer Tätigkeit s. Kommentar zu Art. 961b N 39 f., 33 ff.

51 Für ausländische Berichtseinheiten werden mit Blick darauf, ob die funktionale Währung dieselbe ist wie im Inland, noch besondere Indikatoren berücksichtigt (s. Auflistung in IAS 21.11, IFRS-SME 30.5).

52 S. IAS 21.12.

53 S. IAS 21.13.

54 S. IAS 29; IFRS-SME 31. Dies kann nicht umgangen werden, indem als funktionale Währung eine andere Währung festgelegt wird; s. IAS 21.14.

lung» ermöglicht (Art. 958 Abs. 1). Auch die Vergleichbarkeit von Unternehmen zu Unternehmen wäre sonst zusätzlich gefährdet. Eine Hyperinflationwährung kommt allerdings nicht in Frage, weil die OR-Bewertungsvorschriften (Art. 960 ff.) keine Inflationsbereinigung erlauben.

Ist die funktionale Währung eine Fremdwährung, steht eine Reihe von Optionen zur Verfügung, welche die Wahl der Buchwährung und der Darstellungswährung betreffen (Abb. 3). Ist der CHF die funktionale Währung, sind Buchführung und Darstellung in CHF zwingend.

Für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung	Option	Buchführung	Darstellung	Zusätzliche Offenlegung (s. N 35 ff.)
Fremdwährung (FW)	A	FW	FW	CHF
	B (s. N 24)	CHF	FW	CHF
	C (s. N 58)	FW	CHF	n/a
	D (s. N 59)	CHF	CHF	n/a
CHF		CHF	CHF	n/a

Abb. 3: Optionen gem. Art. 958d Abs. 3 i.V.m. Art. 957a Abs. 4

2. Änderung der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung

Eine Änderung der funktionalen («für die Geschäftstätigkeit wesentlichen») Währung ist kein Einbruch in die Stetigkeit, sondern eine aussergewöhnliche Änderung der tatsächlichen Verhältnisse (z. B. kann eine Änderung der Währung, welche die Verkaufspreise von Gütern oder Dienstleistungen hauptsächlich beeinflusst, dahin führen). Die Auswirkungen werden nach IFRS prospektiv erfasst.⁵⁵ Per Änderungszeitpunkt werden sämtliche Abschlusspositionen zum Wechselkurs dieses Zeitpunkts in die neue funktionale Währung umgerechnet.⁵⁶ Von da an bezieht sich die Umrechnung auf die neue funktionale Währung. Bei abweichender Buchwährung (s. N 26) gelten die Beträge per Änderungszeitpunkt in der neuen funktionalen Währung im Rahmen der Zeitbezugsmethode für Sachwerte, die mit (fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet sind, als Ausgangsbasis von deren Folgebewertung.⁵⁷ Dieses Vorgehen⁵⁸ ist auch nach Art. 958d Abs. 3 oder Art. 957a Abs. 4 zweckmässig.⁵⁹ Die OR-Bewertungsregeln in CHF einzuhalten (s. N 41 ff.), dürfte hierbei allerdings nicht praktikabel sein.

3. Umstellung von CHF auf die für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung

Unter aOR wurde die Jahresrechnung zwingend in CHF dargestellt, während die Bücher vielfach in der funktionalen Fremdwährung geführt wurden (s. N 22); es gilt also überzu-

55 Zum Ganzen s. IAS 21.35 ff.; IFRS-SME 30.14 ff.

56 Zur Stichtagskursmethode s. im Übrigen N 40.

57 S. IAS 21.37; IFRS-SME 30.16.

58 Vgl. SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung, S. 103 ff.; SCHILL, Umstellung; SCHILL, ST 4/2008, S. 222.

59 Die OR-Bewertungsregeln auch hier in CHF einzuhalten (s. N 36 ff.), dürfte nicht praktikabel sein.

gehen von Option C auf die neue Option A in Abb. 3. Zur Ordnungsmässigkeit von Buchführung und Rechnungslegung gehört die Übereinstimmung der Eröffnungsbestände des Berichtsjahrs mit den Schlussbeständen des Vorjahrs (Art. 957a Abs. 2, 958c Abs. 1). Von daher muss die Eröffnungsbilanz im Umstellungsjahr auf der Fremdwährungsbuchhaltung per vorangegangenem Bilanzstichtag (Rohabschluss in funktionaler Währung) aufsetzen.⁶⁰ Dabei gilt es schon per Anfang Vorjahr so vorzugehen (Umstellungsstichtag), damit gem. Art. 958d Abs. 2 die Vorjahreszahlen in der funktionalen Währung ausgewiesen werden. Alternative hierzu ist eine Stichtagskursumrechnung der CHF-Vorjahresrechnung in die funktionale Währung (die bisherige Buchwährung), wobei wesentliche Umrechnungsdifferenzen hervortreten können.⁶¹ Demgegenüber können die zusätzlichen CHF-Ausweise nach Art. 958d Abs. 3 (s. N 35 ff.) an die CHF-Vorjahresrechnung anknüpfen, sofern sie zugleich der Bemessung des Kapitalschutzes dienen (s. N 44 f.); insoweit ändert sich nämlich gegenüber dem aOR nichts.⁶² Werden die zusätzlichen CHF-Ausweise hingegen nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelt (s. N 55 ff.), enthalten deren CHF-Eröffnungsbestände übergangsbedingte einmalige Umrechnungseffekte (je nach effektiver Steuerbilanz), die mit den anderen Umrechnungsdifferenzen zusammenzufassen sind.⁶³

- 33 Ein ungleich grösserer Schritt ist zu tun, wenn es die Buchführung von CHF auf die funktionale Fremdwährung umzustellen gilt (Übergang von Option D auf die neue Option A in Abb. 3). Die Methodik entspricht hier jener bei Änderung der funktionalen Währung (s. N 31).⁶⁴ Um per Umstellungsstichtag die Eröffnungsbestände der Fremdwährungsbuchhaltung zu ermitteln, werden die CHF-Schlussbestände per Anfang Vorjahr zum Stichtagskurs per Anfang Vorjahr in die funktionale Währung umgerechnet. Hinsichtlich der Folgebewertung ist zu beachten:⁶⁵

- Auf CHF lautende Bilanzposten (und solche mit Wertbasis in CHF) mutieren im Jahr der Erstanwendung zu Fremdwährungsbeständen (Sicht der funktionalen Währung).
- Das Gleiche gilt für Bilanzposten, die auf eine Drittwährung lauten (und solche mit Wertbasis in dieser Währung). Dem Eröffnungsbestand lag der Wechselkurs CHF/funktionale Währung zugrunde. Danach ist der Wechselkurs Drittwährung/funktionale Währung massgebend.
- Eröffnungsbeständen von Bilanzposten, die auf funktionale Währung lauten (und solchen mit Wertbasis in dieser Währung) lag ebenfalls der Wechselkurs CHF/funktionale Währung zugrunde. Danach ist der Wert in funktionaler Währung massgebend. Zufolge der Wechselkursänderung seit dem Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles weicht

60 Dieses Vorgehen ist nur zulässig, wenn dabei das Kongruenzprinzip (s. N 20) gewahrt bleibt. Vgl. EXPERTSUISSE, Fragen, S. 41 ff. (mit Beispiel); KPMG, Buchführung, S. 14 ff., 17 ff. (mit Beispielen).

61 Vgl. EXPERTSUISSE, S. 41 ff. (mit Beispiel); KPMG, Buchführung, S. 8 ff. (mit Beispiel); BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 824.

62 A. M. EXPERTSUISSE, Fragen, S. 42 ff.

63 A. M. BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 824; EXPERTSUISSE, Fragen, S. 44 f.; auch in den CHF-Zusatzausweisen sei der Umstellungseffekt erfolgswirksam zu erfassen.

64 Nur würden dort die CHF-Vorjahreszahlen beibehalten, weil die funktionale Währung zuvor eine andere war.

65 Vgl. SCHILL, Umstellung, S. 13 ff.; ferner KPMG, Buchführung, S. 20 ff. (mit Beispiel); EXPERTSUISSE, Fragen, S. 44; EXPERTSUISSE, Fallstudienbuch, S. 72, 221 f. (Fallstudie 16).

der Eröffnungsbestand in funktionaler Währung aber von diesem Wert (z. B. Rechnungsbetrag) ab. Derartige «Schiefstände» sollten gesondert eliminiert werden.⁶⁶

Denkbar ist auch die Umstellung der Buchführung von der funktionalen Währung auf CHF (Übergang von Option C auf Option D in Abb. 3). Hier wird die Jahresrechnung unverändert in CHF erstellt. Im Umstellungsjahr muss die Buchhaltung mit den in CHF umgerechneten Anfangsbeständen der Fremdwährungsbuchhaltung des Vorjahres eröffnet werden, d. h. auf der CHF-Vorjahresrechnung aufsetzen.

III. Zusätzliche Offenlegung bei Rechnungslegung in Fremdwährung

1. Angabe von CHF-Werten (Abs. 3 zweiter Satz)

«Wird nicht die Landeswährung [für die Rechnungslegung] verwendet, so müssen die Werte zusätzlich in der Landeswährung angegeben werden.» Für die Buchführung in Fremdwährung gem. Art. 957a Abs. 4 besteht laut Botschaft 2007 kein analoges Erfordernis, da die Jahresrechnung eine erheblich grössere Aussenwirkung erzielt und von den Adressaten «nicht erwartet werden kann, dass sie die Umrechnung selbst vornehmen».⁶⁷ Betrachtet man die denkbaren Optionen in Abb. 3, nämlich A und C, wird gar keine Information vorenthalten, weil die Jahresrechnung aus der Buchführung hervorgeht (vgl. Art. 957a Abs. 1).

Fraglich sind Reichweite und Form der Zusatzangaben in CHF. Bei wörtlicher Auslegung sind sämtliche in Fremdwährung ausgedrückten Beträge zusätzlich in CHF darzustellen. Dies kann die verlangte Übersicht (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1) – gerade in einfachen Verhältnissen – erschweren; jedoch geht die «lex specialis» vor. Bei den Beträgen im Lagebericht⁶⁸ wird man ggf. Abstriche machen können, soweit eine verlässliche Urteilsbildung gleichwohl möglich ist. Beim Anhang ist das kaum denkbar, weil er mit Bilanz, ER und ggf. Geldflussrechnung eine Einheit bildet. In den Rechenwerken lässt sich Art. 958d Abs. 3 am besten über zusätzliche Spalten für Berichts- und Vorjahr nachkommen.⁶⁹ Eine integrale zweite Rechnungslegung in CHF ist – obwohl ebenfalls zulässig – nicht verlangt.⁷⁰

2. Angabe und Erläuterung der Umrechnungskurse (Abs. 3 dritter Satz)

Zusätzliche CHF-Ausweise bedingen, dass die Fremdwährungsausweise unter Verwendung bestimmter Wechselkurse in CHF umgerechnet werden.⁷¹ «Die verwendeten Umrechnungskurse sind im Anhang offenzulegen und gegebenenfalls zu erläutern.» Die Botschaft 2007 kommentiert dies ausführlich: «Der Entwurf lässt eine Mehrzahl von

66 Vgl. im Einzelnen SCHILL, Umstellung, S. 15 ff.

67 Botschaft 2007, S. 1703.

68 Ob der Lagebericht zur «Rechnungslegung» gehört, lässt Art. 958 Abs. 2 offen; s. Kommentar zu Art. 961c N 10.

69 Die kumulierten Umrechnungsdifferenzen der Bilanz sind innerhalb des Eigenkapitals separat auszuweisen; s. Kommentar zu Art. 959a N 191 und Abb. 3.

70 Zum Ganzen vgl. BÖCKLI, ST 11/2012, S. 828; BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 192, 198; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 145; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 49 f.; KPMG, Buchführung, S. 31; LIPP, HK-PR, Art. 958d N 16; LOSER, EF 10/2016, S. 725 f.; SUTER, Disclose Dezember 2013, S. 32.

71 Nach IFRS-Terminologie (s. N 26) handelt es sich um die Umrechnung in eine zweite Darstellungswährung.

Umrechnungskursen zu und eröffnet damit die Verwendung unterschiedlicher Umrechnungsmethoden (z. B. Stichtagskurs für die Bilanz und Durchschnittskurs für die ER). Die blosser Offenlegung des Kurses ist allerdings nicht immer genügend. Aus Gründen der Verständlichkeit müssen Erläuterungen angebracht werden, wenn verschiedene Kurse auf unterschiedlichen Positionen verwendet werden.»⁷² Es geht um die Klarstellung der Umrechnungsmethodik, denn Art. 958d Abs. 3 lässt diese offen.⁷³

IV. Dichotomie der Umrechnungsmethoden

38 Wird vom Wahlrecht zur Rechnungslegung in Fremdwährung Gebrauch gemacht, kommen nach international anerkannter Praxis (s. N 26) – je nachdem, wie der Ermessensentscheid über die funktionale («für die Geschäftstätigkeit wesentliche») Währung ausfällt – völlig konträre Umrechnungsmethoden in Frage:⁷⁴

- Bei einer anderen Buchwährung als der funktionalen Währung wird vorgängig gem. der Zeitbezugsmethode⁷⁵ in die funktionale Währung umgerechnet. Diese Methode bezweckt die Umrechnung eines Abschlusses im Einklang mit den für diesen Abschluss geltenden Bewertungsregeln; dem Wesen nach handelt es sich um eine Bewertungsmethode.
- Bei einer anderen Darstellungswährung als der funktionalen Währung wird gem. der – ergebnisunwirksamen – Stichtagskursmethode⁷⁶ in die Darstellungswährung umgerechnet. Diese Methode bezweckt nichts anderes als eine lineare Transformation des Abschlusses.

1. Zeitbezugsmethode

39 Bei der Zeitbezugsmethode ist so vorzugehen, als wäre bereits in der Währung gebucht worden, in die es umzurechnen gilt, d. h. als wäre der Abschluss von vornherein in dieser Währung erstellt worden. Die Umrechnung eines ganzen Abschlusses (in irgendeiner Währung) wird also gleichgesetzt mit der Einbuchung von Geschäftsvorfällen in Fremdwährung und Folgebewertung daraus hervorgegangener Fremdwährungsbestände innerhalb irgendeines Abschlusses.⁷⁷ Die entsprechende Wertbasis muss im Nachhinein – über einen Umrechnungskurs mit zeitlichem Bezug zur Wertbasis eines Abschlusspostens – geschaffen werden.⁷⁸ Das setzt regelmässig Schattenrechnungen voraus, kann also erheblichen Aufwand mit sich bringen.

72 Botschaft 2007, S. 1703. Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 48; KPMG, Buchführung, S. 31.

73 Im Umstellungsjahr der Rechnungslegung auf Fremdwährung (s. N 32 ff.) sind überdies ein Beschrieb der Umstellungsmethodik und eine Überleitung des CHF-Eigenkapitals laut Vorjahresrechnung auf die zusätzlichen CHF-Ausweise geboten (EXPERTSUISSE, Fragen, S. 44; KPMG, Buchführung, S. 23).

74 Vgl. grundlegend REVSINE, The Accounting Review 3/1984; ferner SCHILL, Umrechnung, S. 143 ff., 183 ff.; so auch die IFRS (s. N 26).

75 S. Mindestregelung in IAS 21.20 ff.

76 S. Mindestregelung in IAS 21.38 ff. Swiss GAAP FER sehen ausschliesslich diese Methode vor, welche sie eher rudimentär und sowieso nur für die Konzernrechnung regeln (s. FER 30.19 f., 30.62 ff.).

77 Zum Vorgehen innerhalb einer Jahresrechnung nach OR s. Kommentar zu Art. 960a N 126 ff.; vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 46 ff.; KÄFER, BEK-OR, Art. 960 N 499 ff.; SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung, S. 82 ff.; STERCHI/MATTLE/HELBLING, Kontenrahmen, S. 105 f.

78 Um eine Adaption der Zeitbezugsmethode fürs OR handelt es sich bei der «Individualumrechnung» von SCHILL (Fremdwährungsbuchhaltung, S. 96 ff.). Vgl. auch SCHILL, ST 4/2008, S. 224.

- Monetäre Positionen (flüssige Mittel, Forderungen, Verbindlichkeiten) werden zum Wechselkurs am Bilanzstichtag (im Folgenden: «Stichtagskurs») umgerechnet. Gilt hier das Imparitätsprinzip (wie nach OR), wird entweder zum Stichtagskurs oder zum historischen Kurs umgerechnet, je nachdem welcher den niedrigeren (bei Verbindlichkeiten: höheren) CHF-Wert ergibt. Kurzfristig fällige Positionen können von vornherein zum Stichtagskurs umgerechnet werden.
- Sachwerte, die mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, ggf. nach Abzug kumulierter Abschreibungen, bewertet sind, werden zu historischen Kursen umgerechnet. Sobald sie aber mit dem Verkehrswert oder dem Nutzungswert am Bilanzstichtag bewertet sind (Marktbewertung, Neubewertung oder Niederstwertprinzip), werden sie zum Stichtagskurs umgerechnet. Zusätzlich müssen die umgerechneten (ggf. fortgeführten) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten noch mit dem umgerechneten «Niederstwert» verglichen werden, wobei der niedrigere der beiden CHF-Werte anzusetzen ist. Es kann also bei der Währungsumrechnung zu einer zusätzlichen Wertberichtigung kommen. Dieser CHF-Wert bleibt Basis der Folgebewertung, bis es erneut zu einer solchen Umbewertung kommt.⁷⁹
- Material- und Warenaufwand, Abschreibungen sowie Wertberichtigungen werden zu denselben Kursen wie die betroffenen Bilanzposten umgerechnet, alle anderen Erfolgsposten zum Wechselkurs im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles. Dieser kann – soweit nicht wesentliche Kursschwankungen vorliegen – mit einem Wochen- oder Monatsdurchschnittskurs approximiert werden.
- Das Eigenkapital (ohne Jahresergebnis) wird zu historischen Kursen umgerechnet (Kurse im Zeitpunkt der Einbuchung einer Veränderung).
- Umrechnungsdifferenzen werden in der ER erfasst und separat ausgewiesen. Sie resultieren aus der Umrechnung mit unterschiedlichen Kursen (historische und Stichtagskurse, auch wechselnd von einem Jahr zum anderen), der Wechselkursänderung gegenüber dem vorangegangenen Bilanzstichtag, der separaten Umrechnung des Eigenkapitals sowie der Differenz zum Jahreserfolg als Saldo der umgerechneten Erträge und Aufwände.
- Als historischer Kurs gilt jeweils der Wechselkurs im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles oder ggf. ein früherer Stichtagskurs. Kommt es bei einer Bilanzposition zu Abgängen, wird der historische Kurs als gewogener Durchschnitt berechnet.⁸⁰
- Die allfällige Geldflussrechnung wird wie bei der Stichtagskursmethode umgerechnet (s. N 40).
- Geeigneterweise wird auf ein einheitliches Mittel aus Geld- und Briefkurs abgestellt.

2. Stichtagskursmethode

Bei der denkbar einfachen Stichtagskursmethode ist so vorzugehen, dass die Relationen im Abschluss nicht tangiert werden. 40

⁷⁹ Vorräte mit hoher Umschlagshäufigkeit können von vornherein zum Stichtagskurs umgerechnet werden.

⁸⁰ SCHILL/SCHLIEPER (ST 1–2/2014) zeigen, dass sich ohne Schattenrechnung auskommen lässt, wenn hier «implizite» Kurse verwendet werden.

- Aktiven und Fremdkapital werden zum Stichtagskurs umgerechnet.
- Erträge und Aufwände werden zum Wechselkurs im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles umgerechnet. Dieser darf – soweit nicht wesentliche Kursschwankungen vorliegen – mit einem Periodendurchschnittskurs approximiert werden. Um den tatsächlichen Wechselkursen nahe zu kommen, kann mit den Geschäftsvolumina im Periodenverlauf gewichtet werden.
- Das Eigenkapital (ohne Jahresergebnis) wird – gleich wie bei der Zeitbezugsmethode – zu historischen Kursen umgerechnet.
- Die Umrechnungsdifferenzen werden direkt im umgerechneten Eigenkapital (also nicht über die ER) erfasst und als solche ausgewiesen. Sie resultieren aus der Wechselkursänderung gegenüber dem vorangegangenen Bilanzstichtag, der separaten Umrechnung des Eigenkapitals sowie der Differenz zum Jahreserfolg als Saldo der umgerechneten Erträge und Aufwände.
- Im Falle einer Geldflussrechnung⁸¹ werden die Cashflows zum Wechselkurs im Zahlungszeitpunkt umgerechnet. Dieser darf – soweit nicht wesentliche Kursschwankungen vorliegen – mit einem Periodendurchschnittskurs approximiert werden. Die resultierenden Umrechnungsdifferenzen werden in der Überleitung zum Fondsbestand ausgewiesen.
- Geeigneterweise wird auf ein einheitliches Mittel aus Geld- und Briefkurs abgestellt.

V. Währungsumrechnung in die CHF-Werte

- 41 Art. 958d Abs. 3 schweigt zur rechtlichen Relevanz der zusätzlichen CHF-Ausweise. Das betrifft aber den ganzen 32. OR-Titel: Die Rechtsfolgen, welche der Gesetzgeber an die Rechnungslegung knüpft, sind anderswo geregelt. Wie bereits bei Abs. 2 erörtert (s. N 19), hat die Jahresrechnung – der Einzelabschluss (s. N 63 f.) – eine gesetzliche Funktion als Bemessungsgrundlage für die Ausschüttungen, den Kapitalschutz und die direkten Steuern. Ein fundamentaler Konflikt liegt darin, dass Entscheidungsrelevanz (vgl. Art. 958 Abs. 1) zwar nach wahrheitsgetreuer, Zahlungsbemessung aber nach vorsichtiger Erfolgsermittlung ruft:⁸² Die Vorschriften zum Einzelabschluss (Art. 959 ff.) – und bereits die GoR (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5) – gebieten eine vorsichtige Bilanzierung und Bewertung,⁸³ wodurch der Einblick in die tatsächliche Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage beschränkt wird. Die Frage lautet: Erstrecken sich diese Bewertungsregeln auf die zusätzlichen CHF-Ausweise? Was ergibt sich aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips für die Steuerbilanz?

1. Kapitalschutz

- 42 Bei AG, GmbH und Stiftung besteht von Gesetzes wegen ein Mindestkapital (sog. Grundkapital), nämlich das (nominelle) Aktien-, (nominelle) Stamm- bzw. (nicht nominelle)

81 S. IAS 7.25 ff.; Kommentar zu Art. 961b N 30 f., 45 f., 53.

82 Die Ausschüttungsbemessung bleibt im Folgenden unerwähnt, weil das OR keine Mindestausschüttung vorschreibt und die Rechnungslegungsvorschriften als «Ausschüttungssperre» dem Kapitalschutz dienen.

83 Darüber hinaus dürfen bewusst stille Reserven gebildet und aufgelöst werden (sog. Willkürreserven; s. Art. 960a Abs. 4, 960e Abs. 3 und 4).

Stiftungskapital, welches hauptsächlich als Haftungssubstrat dienen soll und in der Bilanz immer als solches erscheint (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. a).⁸⁴ Vorschriftsgemäss lautet das Grundkapital (und folglich der Mindesteinzahlungsbetrag⁸⁵) auf CHF (Aktienkapital: Art. 621, 632 Abs. 2, 732 Abs. 5; Stammkapital: Art. 773, 782 Abs. 2).⁸⁶ Entsprechend lauten die Mindestnennwerte der Anteile, soweit das Grundkapital in solche zerlegt ist, auf CHF (Aktien: Art. 622 Abs. 4; Stammanteile: Art. 774 Abs. 1).⁸⁷ Gesetzliche Restriktionen betreffend Gründung, Kapitalerhöhung, Kapitalherabsetzung, Erwerb und Veräusserung eigener Anteile, Ausschüttungen sowie Bildung und Auflösung jeglicher offener Reserven sollen sicherstellen, dass in Höhe des Grundkapitals stets buchmässige Substanz vorhanden ist (sog. nominelle Kapitalerhaltung). Auch die OR-Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften (Art. 959 ff. und zur «Aufwertung» Art. 670) haben letztlich diesen Zweck, desgleichen die vorgeschriebenen Massnahmen bei Kapitalverlust (Art. 725 Abs. 1, 764 Abs. 2, 820 Abs. 1, 903 Abs. 3)⁸⁸ und bei Besorgnis einer Überschuldung (Art. 725 Abs. 2, 764 Abs. 2, 820 Abs. 1, 903 Abs. 1, Art. 84a Abs. 1 ZGB). Es kommt zur Zwangsliquidation, wenn das Haftungssubstrat verloren ist, d.h. die Aktiven effektiv nicht mehr die Verbindlichkeiten decken (Überschuldung; s. Art. 725 Abs. 2, 764 Abs. 2, 820 Abs. 1, 903 Abs. 2, Art. 84a Abs. 2–4 ZGB⁸⁹).⁹⁰

a) Konsequenzen für die Währungsumrechnung

Die Denomination des Grundkapitals in CHF hat zur Konsequenz, dass es den Kapitalschutz in CHF zu bemessen gilt.⁹¹ Die zuständigen Organe, je nachdem das oberste Organ oder das oberste Verwaltungsorgan, müssen ihre Beschlüsse – soweit Positionen des Eigenkapitals davon betroffen werden – allesamt in CHF ausdrücken. Das Gleiche gilt für die Massnahmen bei Kapitalverlust und Überschuldung. Zu diesen Zwecken müssen die Fremdwährungsausweise der Jahresrechnung in CHF umgerechnet werden. Dabei sind das Grundkapital und alle Veränderungen des Eigenkapitals ausser dem Jahresergebnis mit den vom zuständigen Organ beschlossenen oder statutarisch festgelegten, in diesem

84 Bei der Kommandit-AG gilt das Gleiche (Art. 764: Kommanditkapital; ggf. Aktienkapital). Genossenschaften können die Schaffung eines nominellen Genossenschaftskapitals (Anteilscheinkapital) in den Statuten vorsehen; die Währung, auf die es lautet, ist nicht geregelt (Art. 833 Ziff. 1).

85 In Höhe des nicht einbezahlten Teils (Art. 959a Abs. 1 Ziff. 2 Bst. e) besteht eine Forderung des Unternehmens gegenüber den betreffenden Aktionären, Partizipanten, GmbH-Gesellschaftern bzw. Genossenschäftern.

86 Gem. ständiger Praxis der EidG. STIFTUNGSAUFSICHT beträgt das Anfangskapital einer Stiftung mind. CHF 50 000, die bar einzuzahlen sind. Die Errichtung mit kleinerem Kapital ist möglich, wenn der Stifter beweist, dass ernsthaft mit weiteren, hinreichenden Zuwendungen zu rechnen ist. Die Einzahlung in Fremdwährung ist nicht möglich. Vgl. EidG. STIFTUNGSAUFSICHT, Leitfaden, S. 3, und ergänzende Auskunft.

87 Für die Kommandit-AG ist ggf. aufs Aktienrecht verwiesen (Art. 764 Abs. 2). Die Denomination eines allfälligen Partizipationskapitals ist nicht vorgegeben.

88 Als Haftungssubstrat gilt hier die in Art. 725 Abs. 1 bzw. 903 Abs. 3 definierte Grösse. Stiftungen kennen anstelle des Kapitalverlusts eine Art Solvenztzest mit denselben Rechtsfolgen wie die Besorgnis einer Überschuldung (s. Art. 84a Abs. 1 ZGB).

89 Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in Liquidation s. Art. 743 Abs. 2, 826 Abs. 2, 913 Abs. 1. Zum Ganzen s. Sonderbilanzen nach OR und FusG N 25 ff.

91 Dem steht nicht entgegen, dass anderweitige Vergütungen kraft Statuten oder Vertrag von den Fremdwährungsausweisen abhängen können (z. B. gewinnabhängige Salärkomponente).

Sinne historischen Beträgen auszuweisen.⁹² Zwangsläufig ist das Eigenkapital mit historischen Kursen umzurechnen. Das sehen sowohl die Zeitbezugsmethode als auch die Stichtagskursmethode vor (s. N 39f.). Wirtschaftsprüfer machen zusätzliche Bedingungen, wobei sie sich auf das Vorsichtsprinzip berufen: Der Antrag ans oberste Organ zur Gewinnverwendung sei nicht nur in CHF, sondern parallel in der Fremdwährung darzustellen; bei ungünstigerem Wechselkurs im Zeitpunkt des Beschlusses sei dieser massgebend zur Bestimmung der Ausschüttung in CHF.⁹³ Analog sei zur Feststellung eines allfälligen Kapitalverlusts parallel auf die Fremdwährungsausweise abzustellen, d. h. «die entsprechenden Handlungspflichten werden von jener Währung ausgelöst, in der die entsprechenden kritischen Werte zuerst erreicht werden».⁹⁴

- 44 Sodann müssen bei dieser Währungsumrechnung im Dienste des Kapitalschutzes die Bewertungsvorschriften und GoR, insb. der Vorsichtsprinzip, eingehalten werden.⁹⁵ Die CHF-Ausweise der Aktiven, Verbindlichkeiten, Erträge und Aufwände müssen diesen Regeln entsprechen.⁹⁶ Die Währungsumrechnung ist ebenso Element der Bewertung, wie wenn die Jahresrechnung unmittelbar in CHF erstellt – d. h. die Buchhaltung in CHF geführt – würde. Zieht man für die Bemessung des Kapitalschutzes die zusätzlichen CHF-Ausweise gem. Art. 958d Abs. 3 heran, so ändert sich letztlich gegenüber dem aOR nichts: Die Währungsumrechnung ist weiterhin so vorzunehmen, dass den OR-Bewertungsregeln in CHF entsprochen wird (Zeitbezugsmethode).⁹⁷ Eine lineare Transformation mittels Stichtagskursmethode wäre mit diesen Regeln unvereinbar.⁹⁸

- 92 Zum Ganzen s. Botschaft 2016, S. 429f.; vgl. BÖCKLI, ST 11/2012, S. 828, 830; BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 196f. (Bezug nur auf die ausschüttungsgesperrten Teile des Eigenkapitals); BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 154 (dito); BUCHMANN/DOLENTE, ST 11/2012, S. 892, 894; BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 823, 825, 828, 830f. (Ausschüttungen können in Fremdwährung beschlossen werden, seien dann aber fix umzurechnen); EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 46ff.; GLANZMANN, Rechnungslegungsrecht, S. 265; KPMG, Buchführung, S. 29; LIPP, HK-PR, Art. 958d N 13, 20; LOSER, EF 10/2016, S. 726ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR, Art. 958d N 16; SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung, S. 93f.; SSK, Analyse, S. 3 (Bezug nur auf Grundkapital und Kapitaleinlagereserven); SUTER, Disclose Dezember 2013, S. 32.
- 93 Vgl. BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 830f.; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 48; EXPERTSUISSE, Fallstudienbuch, S. 77, 227ff. (Fallstudie 17); KPMG, Buchführung, S. 29; LOSER, EF 10/2016, S. 728; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR, Art. 958d N 16; s. Botschaft 2016, S. 430.
- 94 EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 48; vgl. KPMG, Buchführung, S. 29; LOSER, EF 10/2016, S. 728f.; SUTER, Disclose Dezember 2013, S. 32; s. Botschaft 2016, S. 429f.
- 95 Hinsichtlich der Bilanzierung (Art. 959) besteht zwischen Fremdwährung und CHF kein Unterschied. Einschlägig sind also Art. 960ff., 670 Abs. 1, 958a und 958c.
- 96 Früher galt dies ausdrücklich, denn Art. 960 aOR («Wertansätze») verlangte nicht bloss die Jahresrechnung in CHF (Abs. 1), sondern erhob den «Wert für das Geschäft» zur Obergrenze (Abs. 2) und machte einen Vorbehalt tieferer Wertansätze nach Gesellschaftsrecht (Abs. 3; mit Bezug aufs Aktienrecht a. F.).
- 97 S. Botschaft 2016, S. 429f.; vgl. BÖCKLI, ST 11/2012, S. 828f.; SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung, S. 106f.; SCHILL/SCHLIEPER, ST 1–2/2014. A. M. BUCHMANN/DOLENTE, ST 11/2012, S. 892, 894f. (sie beziehen die OR-Bewertungsregeln auf die funktionale Währung); BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013 (sie schlagen eine neue Methode vor, um den Kapitalschutz weiterhin in CHF zu bemessen; s. N 47); EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 46f.; KPMG, Buchführung, S. 24; LIPP, HK-PR, Art. 958d N 13, 17f.; LOSER, EF 10/2016, S. 724; SUTER, Disclose Dezember 2013, S. 32; namentlich sei die Stichtagskursmethode zulässig.
- 98 Interessanterweise erkennt die deutsche Literatur im Kapitalschutz keine Restriktion für die Umrechnung einer Fremdwährungsbuchhaltung in EUR, weshalb hier die Stichtagskursmethode ebenso als zulässig gilt wie bei Umrechnung von Einzelabschlüssen für die Konzernrechnung (s. § 308a HGB); vgl. ADS, Rechnungslegung, § 244 N 6ff.; BALLWIESER, Münch-Kom-HGB, § 244 N 4; SCHMIDT/RIES, Beck-Bil-Kom, § 244 N 7.

Gesetz und Botschaft 2007 schweigen sich in dieser Frage aus. Versteht man demgemäss 45 die zusätzlichen CHF-Ausweise als Pro-Forma-Information, können sie nach irgendeiner Methode zustande kommen, die stetig angewandt wird (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6) und den Einblick in die Lage des Unternehmens nicht geradewegs verschleiert. Der Kapitalschutz in CHF muss dann aber anhand einer internen Nebenrechnung bemessen werden. Damit die Adressaten nicht im Unklaren über die Kapitalerhaltung bleiben, empfehlen sich bei einem solchen Vorgehen Angaben im Anhang analog zu denjenigen betreffend die zusätzlichen CHF-Ausweise (s. N 37), zuzüglich des in der Nebenrechnung ermittelten CHF-Eigenkapitals. Mit Blick auf die gesetzliche Revision wird die Nebenrechnung sauber dokumentiert werden müssen. Da eine solche «Zweigleisigkeit» von zusätzlichen CHF-Ausweisen einerseits und Kapitalerhaltungsnachweis andererseits Verantwortliche und Adressaten verwirren könnte, scheint die Akzeptanz seitens der gesetzlichen Revisionsstellen fraglich.

Unter aOR wurde die Verkehrsauffassung zur Währungsumrechnung in CHF bei Buch- 46 führung in funktionaler Währung über Jahrzehnte von den Wirtschaftsprüfern geprägt. Die letzte Ausgabe 2009 des HWP empfahl in knappsten Worten und ohne weitere Begründung – entgegen der u. U. aufwändigen Zeitbezugsmethode (s. N 39) – folgende Umrechnung:⁹⁹

- Aktiven und Verbindlichkeiten zum Stichtagskurs;
- ER zum Jahresdurchschnittskurs;
- Eigenkapital zu historischen Kursen; Eigenkapitalbewegungen (gemeint: solche des Berichtsjahrs) zum Jahresdurchschnittskurs;
- «erfolgswirksame Erfassung der Umrechnungsdifferenzen, unter Berücksichtigung des Imparitätsprinzips (Rückstellung von unrealisierten Gewinnen).»

In Höhe des Per-Saldo-Umrechnungsgewinns im Berichtsjahr werden also stille Reserven in Form einer Rückstellung gebildet, um diesen fiktiven Gewinn zu «neutralisieren»; ein fiktiver Verlust wird dagegen berücksichtigt.¹⁰⁰ Zur Bemessung des Kapitalschutzes wäre dieses Vorgehen unverändert geeignet. Dennoch lässt es sich nach geltendem OR nicht länger vertreten:¹⁰¹

- Es liegt keine ungewisse Verbindlichkeit vor und auch kein «drohender Verlust aus schwebendem Geschäft» (s. Art. 959 Abs. 5, 960e Abs. 2; Art. 669 Abs. 1 aOR).
- Keiner der Rückstellungsgründe von Art. 960e Abs. 3 liegt vor.
- Der Verzicht auf Einzelbewertung (Art. 960 Abs. 1) und Saldierungsverbot (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7) wird nicht begründet.

99 Vgl. THK, HWP 1, S. 147 f. Da sich diese HWP-Ausgabe auf Art. 960 aOR bezog, kannte sie die Optionen A und B gem. Abb. 3 noch nicht. Im Einzelnen vgl. SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung, S. 98 ff., der das Vorgehen als «Globalumrechnung» bezeichnet.

100 Das Vorsichts- und Imparitätsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5, 960 Abs. 1) rechtfertigt nicht die Erfassung eines Aufwandpostens, da ein konkretes Verlustrisiko und überhaupt ein Bezug zu zukünftigen Cashflows fehlt. Genau deswegen hat BGE 136 II 88 die Methode verworfen (s. N 52 ff.); vgl. GLANZ/PFAFF, NZZ vom 1. April 2011; GLANZ/PFAFF, StR 4/2011, S. 472 f.; SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung, S. 101 f.

101 Für weiterhin zulässig halten die Methode dennoch BÖCKLI, ST 11/2012, S. 830; EXPERTSUISSE, Rechnungslegungsrecht, S. 8; SUTER, Disclose Dezember 2013, S. 32.

- 47 Das Inkrafttreten von Art. 958a Abs. 3 veranlasste BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN zu einem unkonventionellen Vorschlag,¹⁰² der erklärermassen das Gleiche – Kapitalschutz in CHF ebenso wie Einfachheit des Vorgehens – gewährleisten will. Ihr Kunstgriff liegt darin, dass sie das per Bilanzstichtag vorhandene Eigenkapital (ausser dem Jahresergebnis) einer Verbindlichkeit des Unternehmens gegenüber den Anteilseignern gleichsetzen,¹⁰³ weshalb es jeweils zum Stichtagskurs in CHF umzurechnen sei (Erfordernis des Kapitalschutzes). Die resultierende Umrechnungsdifferenz gegenüber dem CHF-Eigenkapital am vorangegangenen Bilanzstichtag wird retrograd umgerechnet in die funktionale Währung und in der Jahresrechnung in funktionaler Währung als «Kursdifferenz» erfasst – ebenfalls so, dass ein «Kursgewinn» durch Bildung einer Rückstellung neutralisiert, ein «Kursverlust» aber als solcher erfolgswirksam erfasst wird. Zum Stichtagskurs werden auch Aktiven und Fremdkapital ungerechnet; das CHF-Jahresergebnis resultiert dann auf Basis des Stichtagskurses. Formal treten somit im Unterschied zur früheren HWP-Methode keine Umrechnungsdifferenzen auf, weil diese dank des Kunstgriffs als Umrechnungsdifferenzen aus Fremdwährungsgeschäften behandelt sind. Ansonsten führt der Vorschlag «ceteris paribus» zum selben Resultat. Er ist letztlich gleich zu qualifizieren, hier nun bezogen auf die funktionale Währung, deren Darstellung um die «Kursdifferenz» verzerrt wird.¹⁰⁴
- 48 Auf Basis des geltenden OR schlägt das HWP unterdessen zwei verschiedene Methoden vor, ohne auszuschliessen, dass es noch weitere «geeignete» Methoden gibt:¹⁰⁵
- Stichtagskursmethode, wie in N 40 dargelegt, wobei für Erträge, Aufwände und ggf. Cashflows der Stichtagskurs anstelle eines Periodendurchschnittskurses zulässig sei. Dies gewährleistet den Kapitalschutz schon deshalb nicht, weil die OR-Bewertungsregeln nicht auf die CHF-Ausweise bezogen werden.
 - Umrechnung zum Stichtagskurs und «Eigenkapital bewertet in der Fremdwährungsbilanz». Dabei handelt es sich um die von BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN vorgeschlagene, für den CHF-Kapitalschutz geeignete Methodik.
- b) Denomination des Grundkapitals in Fremdwährung
- 49 Die heutige Rechtslage ist ökonomisch widersinnig: Die wirtschaftliche Betrachtungsweise kommt im Konzept der funktionalen Währung zum Ausdruck. Danach ist der CHF eine zweite Darstellungswährung, in welche die Jahresrechnung linear zu transformieren ist (bei Erfassung der Umrechnungsdifferenzen direkt und separat im Eigenkapital). Die zusätzlichen CHF-Ausweise taugen indes nicht für Rückschlüsse auf zukünftige Cashflows des Unternehmens, weil dieses in einem anderen Währungsraum agiert. Zwar

102 Vgl. BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013.

103 Charakteristikum von Eigenkapital ist allerdings der fehlende Rückzahlungsanspruch: Auch bei Aufgabe der Fortführungsprämisse (Art. 958a) kommt es zu keiner Verbindlichkeit, bevor die Ausschüttung des Liquidationserlöses beschlossen ist.

104 Auch diesem Vorschlag steht die Praxisänderung durch BGE 136 II 88 entgegen (s. N 52 ff.). Die Steuerrechtslage erscheint BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN (ST 11/2013, S. 831 ff.) allerdings unhaltbar. Aus dem Dilemma heraus führe nur die Steuerbemessung in der funktionalen Währung, welche jedoch «in näherer Zukunft kaum Realität» werde.

105 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 46 ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958d N 4; mit Beispielen KPMG, Buchführung, S. 25 ff.; LOSER, EF 10/2016, S. 724 f.

wurde das Grundkapital in CHF aufgebracht, aber nur zufolge einer Vorschrift, die realitätsfremd ist, weil das Haftungssubstrat oft schon verloren ist, wenn Massnahmen zum Gläubigerschutz ergriffen werden. Mit dem Wachstum des Unternehmens wird zudem das Grundkapital zur «quantité négligeable».¹⁰⁶ Nachdem die Verantwortlichen in der «für die Geschäftstätigkeit wesentlichen» Währung denken, ist es fragwürdig, dass sie einschlägige Beschlüsse in CHF ausdrücken und die Währungsumrechnung den OR-Bewertungsregeln unterstellen müssen.¹⁰⁷ Soweit wichtige Adressaten «in CHF denken», können diese selber auf eine (zusätzliche) Rechnungslegung in CHF drängen. Unternehmen könnten also Gründe erkennen, schon heute den Kapitalschutz in Fremdwährung zu bemessen und nach der Stichtagskursmethode umzurechnen (wie es das HWP neuerdings vorschlägt).

Am kostengünstigsten für die Unternehmen wäre es, wenn sich der Gesetzgeber im Rahmen der laufenden Aktienrechtsrevision entschliessen würde, die zwingende Denomination des im Handelsregister eingetragenen Grundkapitals in CHF abzuschaffen. De lege ferenda sollte es auf die «für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung» lauten dürfen, wobei namentlich EUR, USD und frei konvertible Währungen von EU-Mitgliedstaaten in Frage kämen. Auf dieser Grundlage würde der Kapitalschutz fortan in der Währung bemessen, in welcher die Jahresrechnung erstellt wird. Die zusätzlichen CHF-Ausweise gem. Art. 958d Abs. 3 liessen sich dann mit minimalem Aufwand – im Einklang mit geltendem Steuerrecht (de lege ferenda s. N 54) – nach der Stichtagskursmethode generieren.

Der E 2016 sieht nun vor, Art. 621 und 773 dahin zu ergänzen, dass das Aktien- bzw. Stammkapital, statt auf CHF, auf die «für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung» lauten darf, wobei dann nicht bloss die Rechnungslegung, sondern auch die Buchführung in dieser Währung vorzunehmen ist¹⁰⁸ (einzig Option A gem. Abb. 3 ist hier noch anwendbar). Die Vereinfachung beim Kapitalschutz ist erklärter Zweck der Neuregelung.¹⁰⁹ Die Botschaft 2016 hält auch fest, dass der Gegenwert von CHF 100 000, dem das in Fremdwährung denominatede Aktienkapital entsprechen muss, anhand des Wechselkurses am Tag des Errichtungsakts der Gesellschaft ermittelt wird.¹¹⁰ Sinngemäss wird der Wechsel beim Aktienkapital einer schon bestehenden Gesellschaft von der GV auf den Beginn eines Geschäftsjahrs beschlossen.¹¹¹ Ein späterer Wechsel auf CHF oder auf eine andere Fremdwährung ist möglich.

106 Desgleichen mit der Bildung von Kapitalreserven, die zudem wieder ausgeschüttet werden können.

107 Gl. M. BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 823; LIPP, HK-PR, Art. 958d N 16, 20; SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung, S. 106f.

108 Art. 621 Abs. 2 E 2016 (Verweis darauf in Art. 773 Abs. 2): «Zulässig ist auch ein Aktienkapital in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen ausländischen Währung. Zum Zeitpunkt der Errichtung muss dieses einem Gegenwert von mindestens 100 000 Franken entsprechen. Lautet das Aktienkapital auf eine ausländische Währung, so haben die Buchführung und die Rechnungslegung in derselben Währung zu erfolgen.» S. Botschaft 2016, S. 481.

109 S. Botschaft 2016, S. 430f., 480f.

110 S. Botschaft 2016, S. 481f.

111 Art. 621 Abs. 3 E 2016 (Verweis darauf in Art. 773 Abs. 2): «Die Generalversammlung kann den Wechsel der Währung, auf die das Aktienkapital lautet, auf den Beginn eines Geschäftsjahrs beschliessen. In einem solchen Fall passt der Verwaltungsrat die Statuten an. Er stellt dabei fest, dass die Voraussetzungen von Absatz 2 erfüllt sind, und hält den angewandten Umrechnungskurs fest. Die Beschlüsse der Generalversammlung und des Verwaltungsrats müssen öffentlich beurkundet werden.» Im Einzelnen s. Botschaft 2016, S. 482f.

2. Bemessung der direkten Steuern

- 52 Wegen des Massgeblichkeitsprinzips¹¹² werden die Steuern vom Gewinn und Kapital der Unternehmen mit ausländischer funktionaler Währung (Option C in Abb. 3) i. d. R. in CHF veranlagt.¹¹³ Im Steuerrecht bestand daher grosses Interesse daran, wie unter Art. 960 Abs. 1 aOR in CHF umgerechnet wurde. Erst seit dem 1. Oktober 2009 lag ein einschlägiger Bundesgerichtsentscheid vor (BGE 136 II 88 in französischer Sprache). Dieser löste eine anhaltende Irritation aus.¹¹⁴ Nicht nur übergeht er die von den Steuerbehörden meist stillschweigend akzeptierte frühere HWP-Methode, welche den Unternehmen wegen des starken CHF Steuern «erspart». Er schafft auch Rechtsunsicherheit: Er präzisiert, dass Differenzen, die durch die nachträgliche Umrechnung des Fremdwährungs(roh)abschlusses resultieren, nicht steuerwirksam sind,¹¹⁵ wobei er erstmals die IFRS als Erkenntnisquelle heranzieht und eine Umrechnung entsprechend der Stichtagskursmethode von IAS 21 vorschreibt.¹¹⁶ Handelsrechtlich untersteht die Währungsumrechnung aber den OR-Bewertungsregeln (s. N 44 f.). Auch lässt das OR keine Direkt erfassung von Umrechnungsdifferenzen im Eigenkapital zu.

112 S. Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz.

113 Ausnahmen, wo solche Unternehmen absprachegemäss die Steuerbilanz in der funktionalen Währung einreichen, bestätigen die Regel. Dort werden die Steuern in dieser Währung bemessen, auch wenn sie nachher in CHF umgerechnet bezogen werden.

114 Besprechungen: BENZ, ZSIS 8/2010; BÖCKLI, ST 11/2012, S. 823, 828 f.; BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 149 ff.; BRÖNIMANN, Audit Committee News März 2010; BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 831 ff.; DELL'ANNA/DE HALLER/GRADEN, ST 11/2013; DELL'ANNA/DE HALLER/SCHNEIDER, ST 6–7/2014; DUSS/DUSS, ST 6–7/2010; EXPERTSUISSE, Rechnungslegungsrecht, S. 8; GLANZ/PFAFF, NZZ vom 1. April 2011; GLANZ/PFAFF, StR 4/2011; HUBER/DUVOISIN, Bulletin for International Taxation February 2011; KOCHER MARTIN, ASA 78(8)/2009–2010, S. 474 ff.; KPMG, Behandlung; KÜHNIS/ILLI, Disclose Dezember 2010; LIENHARD/WYSSEN, Zuger Steuer Praxis 44/2010; MATTEOTTI/FELBER, ASA 9/2010/2011, S. 750 ff.; MÜHLEMANN/REVAZ, Tax News März 2010; MÜHLEMANN/REVAZ, R&C 2/2010; RECHSTEINER/SCHOLL, StR 6/2010; REVAZ/BIGNENS, ST 6–7/2010; REVAZ/PELLANDA GAUD, ST 6–7/2012; REVAZ/SCHMID, ST 6–7/2011; SCHMUTZ, NZZ vom 28. Juni 2012; SSK, Analyse; WILD, FuW vom 29. Dezember 2010. Es äussernten sich vornehmlich Steuerfachleute, wobei deren handelsrechtliche Beurteilung nicht allgemein überzeugt.

115 Unangetastet bleibt die Praxis, nach Imparitätsprinzip gebuchte (!) Umrechnungsverluste zum Steuerabzug zuzulassen (s. Leitentscheid vom 28. Oktober 1977: BGE 103 Ib 366), wie auch umgekehrt OR-konform gebuchte (!) Umrechnungsgewinne steuerbar bleiben (gleich, ob in Fremdwährung oder CHF gebucht). Nicht betroffen von BGE 136 II 88 ist die Umrechnung in- oder ausländischer Betriebsstätten zwecks Integration in die Buchführung eines Schweizer Unternehmens, da es sich auch hier um die Umrechnung von Geschäftsvorfällen in Fremdwährung handelt (im Unterschied zur nachträglichen Umrechnung von Abschlüssen).

116 Er bezieht sich explizit auf IAS 21, wenn auch mit der irrtümlichen Bezeichnung «IFRS 21». Das HWP (Ausgabe 1998) wird ebenso explizit herangezogen, die frühere HWP-Methode aber verworfen.

Beschwerdeführerin vor BGer. war eine mit Rohöl handelnde Genfer GmbH, die ihre Bücher in USD führt. 2001 wies diese GmbH zufolge Umrechnung in CHF einen Gewinn von CHF X Mio., 2002 einen Verlust von CHF Y Mio. aus. Strittige Rechtsfrage war, ob derartige Umrechnungsdifferenzen den steuerbaren Gewinn beeinflussen. Die Genfer Steuerbehörde hatte das für die CHF X Mio. bejaht, anschliessend aber die CHF Y Mio. nicht zum Abzug zugelassen. Nachdem die kantonale Steuerrekurskommission Letzteres verwarf, gelangte die Steuerbehörde ans kantonale Verwaltungsgericht. Dieses gab der Steuerbehörde Recht, verlangte aber zugleich den Ausschluss der CHF X Mio. vom steuerbaren Gewinn. Das BGer. stützte im Ergebnis den Entscheid der obersten kantonalen Instanz. Den Beizug von IAS 21 begründete es mit dem Fehlen steuer- wie handelsrechtlicher Regeln und einer wachsenden Bedeutung der IFRS, die im Börsenrecht und teils in Aufsichtsgesetzen vorgeschrieben sind.

Abb. 4: Hintergrund des BGE 136 II 88

a) Beispiel zu BGE 136 II 88

Beispiel 1 verdeutlicht die Argumentationslinie des BGer. (Hintergrund s. Abb. 4). Darin 53 kommen drei Währungen vor:

- EUR (Währung, in der ein Unternehmen ein Darlehen aufgenommen hat: Geschäftsvorfall);
- USD (funktionale Währung des Unternehmens);
- CHF (Darstellungswährung).

Laut BGer. stellen die Differenzen aus CHF-Umrechnung des Darlehens («écarts de conversion»), in Beispiel 1 CHF – 14,¹¹⁷ keine tatsächliche Be- oder Entreicherung des Unternehmens dar, denn ohne Umrechnung des USD-Abschlusses gäbe es sie nicht. Ihr Abschluss vom steuerbaren Gewinn verletzt keineswegs den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit: Diese kommt am besten in funktionaler Währung zum Ausdruck, in der hier auch die Buchführung stattfindet. Die innerhalb dieser Währung angefallenen Differenzen hingegen («pertes ou gains de change»), in Beispiel 1 CHF – 9, rühren aus tatsächlichen Geschäftsvorfällen in Fremdwährung her; sie sind steuerlich abzugsfähig bzw. steuerbar.

117 Gem. früherem HWP würde es sich dabei um Aufwand handeln; bei positivem Vorzeichen läge ein Ertrag vor, der durch eine fiktive Rückstellung «neutralisiert» würde.

Beispiel 1: Umrechnung eines Fremdwahrungsabschlusses nach BGE 136 II 88

Ein in der Schweiz domiziliertes Unternehmen mit funktionaler Währung USD gewährt am 31. 12. 2009 ein Darlehen über EUR 100 (fiktives Beispiel; Zahlen gerundet).					
	Nominell	EUR/USD	Funktionale Währung	USD/CHF	Darstellungswährung
Darlehen am 31. 12. 2009	100	1.433	143	1.038	148
Darlehen am 31. 12. 2010	100	1.325	133	0.940	125
Umrechnungsdifferenz			-10		-23
Abzugsfähig (erfolgswirksam): USD -10 * 0.94					-9
Nicht abzugsfähig (erfolgsunwirksam)					-14

- 54 BGE 136 II 88 brachte die Bemessung der direkten Steuern zu jener des Kapitalschutzes (s. N 44) in offenen Gegensatz.¹¹⁸ Das steuerliche Massgeblichkeitsprinzip wurde hinsichtlich der Währungsumrechnung durchbrochen. Die Unternehmen sind gezwungen, für den Fiskus eine Erganzungsaufstellung vorzuhalten, wollten sie nicht die Ermittlung des steuerbaren Gewinns und Kapitals – bzw. die dafür notwendigen, methodisch umfassenden Korrekturen – dem Fiskus überlassen. Das BGer. hat seine Praxis seither bekräftigt.¹¹⁹

b) Zusätzliche CHF-Werte gem. Steuerrecht?

- 55 Nach Art. 958d Abs. 3 müssen Unternehmen mit ausländischer funktionaler Währung die Jahresrechnung nicht mehr in CHF erstellen, dafür aber Zusatzangaben in CHF machen (s. N 35 ff.). Die Steuerbemessung erfolgt immer noch in CHF. Der praktischste Weg zur Steuerbilanz wäre nun, die zusätzlichen CHF-Ausweise entsprechend den steuerrechtlichen Vorschriften vorzunehmen.¹²⁰ Die Anwendung der Stichtagskursmethode ist aber nur möglich, wenn der CHF-Kapitalschutz in einer internen Nebenrechnung bemessen wird (s. N 44 f.). Ansonsten bleibt es bei der Erganzungsaufstellung zur Handelsbilanz;¹²¹ gegenüber dem aOR ändert sich dann auch insoweit nichts. Mit der Jahresrechnung Steuerfaktoren und Kapitalschutz simultan in CHF nachzuweisen, ist seit BGE 136 II 88 nicht mehr möglich. Dafür müssten Unternehmen mit ausländischer funktionaler Währung die Jahresrechnung wie nach aOR in CHF erstellen (s. N 58 f.).

118 Gl. M. Böckli, ST 11/2012, S. 830. Die gesetzlichen Revisionsstellen beharrten meist auf der früheren HWP-Methode (so BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 831; DUSS/DUSS, ST 6-7/2010, S. 411).

119 S. BGer. 2C_509/2013, insb. E. 2.4.5. ff., sowie 2C_768/2014, 2C_766/2014 und 2C_775/2014.

120 Laut Botschaft 2007, S. 1703, dienen die zusätzlichen CHF-Ausweise der Steuerbemessung, «die ebenfalls auf die Landeswährung abstellt». Dies trifft wie gezeigt (s. N 41 ff.) nicht zu. A. M. ferner Böckli, ST 11/2012, S. 830; Böckli, Fremdwährungsabschluss, S. 193 ff.; Böckli, OR-Rechnungslegung, N 152 f.; nach ihm müsste die in Fremdwährung erstellte Jahresrechnung massgeblich für die Steuerbemessung sein; ebenso LIPP, HK-PR, Art. 958d N 21.

121 Gl. M. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 48; KPMG, Buchführung, S. 29.

Im Jahr 2011 verständigte sich die SSK auf neue Veranlagungsgrundsätze, die den BGE 56 getreu umzusetzen suchen.¹²² Implizit liegt die Annahme zugrunde, dass dies im Wege der Bilanzberichtigung geschieht, weil sich in den Handelsbilanzen wegen des Kapital- schutzes nichts ändert. In ihrer Stellungnahme von 2013 zum neuen Rechnungslegungs- recht hielt die SSK dann mit überraschender Begründung fest: «Art. 958d Abs. 3 OR bil- det die gesetzliche Grundlage für die Anwendung des Bundesgerichtsentscheids zur steuerunwirksamen Behandlung der Differenzen aus der Umrechnung von der funk- tionalen Währung in die Darstellungswährung. An der bisherigen steuerlichen Praxis än- dert sich nichts.»¹²³ 2014 wurde eine Präzisierung folgenden Inhalts beigefügt: «Die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage erfolgt mit Ausnahme des Grundkapitals sowie der von der ESTV bestätigten Reserven aus Kapitaleinlagen, welche zum histori- schen Kurs umzurechnen sind, durch Umrechnung zum Kurs des Bilanzstichtages.»¹²⁴

Dass weder im E 2007 noch in den parlamentarischen Beratungen Regeln gesetzt wur- 57 den, um die Rechtsunsicherheit zu vermeiden,¹²⁵ ist erstaunlich; den Zielen des neuen Rechnungslegungsrechts wie auch der Glaubwürdigkeit des Gesetzgebers ist dadurch Schaden erwachsen. Er liesse sich beheben, wenn der Gesetzgeber gleichzeitig mit Abschaffung der CHF-Denomination des Grundkapitals (s. N 50) das DBG und StHG dahin ergänzte, dass bei Erstellung der Jahresrechnung in «für die Geschäftstätigkeit wesentlicher» Fremdwährung auch die direkten Steuern in dieser Währung veranlagt werden. Nicht nur wäre die steuerliche Massgeblichkeit der Handelsbilanz insoweit wieder hergestellt; auch die Währungsumrechnung zwecks Steuerveranlagung entfiel. Da die oft beträchtliche Zeitspanne bis zur definitiven Veranlagung (Postnumerando-Be- steuerung) ein Wechselkursrisiko bewirkt, würden die Steuerbehörden retrospektiv ein- heitliche Kurse festlegen, zu denen die Beträge der Gewinn- und Kapitalsteuern in CHF umgerechnet und bezogen würden.¹²⁶ Der E 2016 zur Aktienrechtsrevision nimmt dieses Postulat auf. Er wählt ein deutlich einfacheres Vorgehen, welches das Wechselkursrisiko bei den Unternehmen belässt: Bei Rechnungslegung einer juristischen Person in Fremd- währung werden der steuerbare Gewinn anhand des durchschnittlichen Devisenkurses der Steuerperiode (Verkaufskurs), das steuerbare Eigenkapital anhand des durchschnitt- lichen Devisenkurses am Ende der Steuerperiode (Verkaufskurs) in CHF umgerechnet und besteuert (Art. 80 Abs. 1^{bis} DBG E 2016, Art. 31 Abs. 3^{bis} und 5 StHG E 2016).¹²⁷ Mit dieser Neukonzeption werden die zusätzlichen CHF-Ausweise gem. Art. 958d Abs. 3 zur – wenig nützlichen – Pro-Forma-Information.

122 S. SSK, Bundesgerichtsentscheid.

123 SSK, Rechnungslegungsrecht, S. 2.

124 SSK, Rechnungslegungsrecht, S. 3. Vgl. EXPERTSUISSE, Fragen, S. 38 (Frage 7.2.f).

125 So vorgeschlagen von GLANZ/PFAFF, NZZ vom 1. April 2011; GLANZ/PFAFF, StR 4/2011, S. 474f.; SCHILL, Fremdwährungsbuchhaltung, S. 106f.; vgl. auch BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 194. Der verab- schiedete Art. 958d ist mit dem des E 2007 identisch (s. N 2).

126 Vgl. BÖCKLI, Fremdwährungsabschluss, S. 195f.; DELL'ANNA/DE HALLER/SCHNEIDER, EF 6–7/2014, S. 520f.; DELL'ANNA/DE HALLER/SCHNEIDER, EF 8/2015, S. 621f., 624.

127 S. Botschaft 2016, S. 480, 649f.

VI. Rechnungslegung in CHF

- 58 Das Unternehmen mit ausländischer funktionaler Währung kann die Jahresrechnung gem. Art. 958d Abs. 3 auch von vornherein in CHF erstellen (wie nach aOR). Führt es die Bücher gem. Art. 957a Abs. 4 in der funktionalen Währung (Option C in Abb. 3), beziehen sich die Ausführungen über die zusätzlichen CHF-Ausweise (s. N 41 ff.) sinngemäss auf die Umrechnung des in der funktionalen Währung erstellten Rohabschlusses. Weil die derart erstellte Jahresrechnung unmittelbar Bemessungsgrundlage für den Kapitalschutz ist, ist nach der Zeitbezugsmethode umzurechnen (s. N 39). Hier hat sich gegenüber der früheren Rechtslage nichts geändert; ein bisher rechtmässiges Vorgehen ist beizubehalten.¹²⁸ Für die Steuern bedarf es weiterhin einer Ergänzungsaufstellung.
- 59 Gem. Art. 957a Abs. 4 kann dasselbe Unternehmen auch schon die Bücher in CHF führen (Option D in Abb. 3). Die Geschäftsvorfälle und Bestände in funktionaler Währung werden dann in CHF eingebucht. Da die Jahresrechnung nicht aus einem Fremdwährungsrohabschluss hervorgeht, kommt es zu keinen Umrechnungsdifferenzen und auch zu keinem Konflikt zwischen Kapitalschutz und Steuerbemessung: Der Umrechnungsverlust von CHF 14 gem. Beispiel 1 ist hier nach den Regeln für Fremdwährungsgeschäfte als unrealisierter Verlust erfolgswirksam erfasst. Das Problem der Steuerbemessung in CHF bei ausländischer funktionaler Währung wird an dieser Stelle restlos deutlich: Indem das Unternehmen die Bücher in CHF führt, resultieren abweichende Steuerfaktoren und BGE 136 II 88 läuft ins Leere.

VII. Konklusion

- 60 Ist die «für die Geschäftstätigkeit wesentliche» (funktionale) Währung eine Fremdwährung, resultieren unterschiedliche Erfordernisse – je nachdem, welche der in Abb. 3 aufgelisteten Vorgehensweisen ein Unternehmen wählt:
- Option A: Buchführung und Darstellung erfolgen in der funktionalen Währung. Die CHF-Werte, welche hier zusätzlich auszuweisen sind, werden am einfachsten nach steuerrechtlichen Vorschriften ermittelt (Stichtagskursmethode). Die Bemessung des Kapitalschutzes in CHF nach der Zeitbezugsmethode kann in einer Nebenrechnung erfolgen. Mit Blick auf Praktikabilität und Anerkennung durch die Revisionsstelle empfiehlt es sich, in der Nebenrechnung die HWP-Methode anzuwenden; für den vorgeschriebenen CHF-Kapitalschutz ist sie dort hinreichend.
 - Option B (s. N 24): Erfolgt die Buchführung ausnahmsweise (noch) in CHF, wird der Rohabschluss nach der Zeitbezugsmethode in die funktionale Währung umgerechnet, in welcher die Darstellung erfolgt. Die zusätzlichen CHF-Werte werden wie bei Option A ermittelt (Stichtagskursmethode). Der Kapitalschutz bemisst sich ohne Weiteres anhand des CHF-Rohabschlusses.
 - Option C (s. N 58): Hier erfolgt die Buchführung in der funktionalen Währung, die Darstellung aber in CHF. Sie dient zugleich der Bemessung des Kapitalschutzes, wes-

¹²⁸ Art. 960 aOR verlangte die Jahresrechnung in CHF, erhob den «Wert für das Geschäft» – in CHF – zur Obergrenze und machte den Vorbehalt tieferer Wertansätze nach Art. 664 ff. aOR. EXPERTSuisse hält hier die frühere HWP-Methode (s. N 46) für unverändert anwendbar (Fragen, S. 40f., Frage 7.2; Fallstudienbuch, S. 221, Fallstudie 16).

halb der Rohabschluss nach der Zeitbezugsmethode in CHF umgerechnet wird. Für die Steuern bedarf es einer Ergänzungsaufstellung.

- Option D (s. N 59): Buchführung und Darstellung erfolgen in CHF, womit die Erfordernisse sowohl des Kapitalschutzes als auch der Steuerbemessung von vornherein erfüllt werden.

Je nachdem, ob die Bücher in funktionaler Währung (Option A/C) oder in CHF (Option B/D) geführt werden, resultieren nach Art. 958d Abs. 3 trotz identischer Sachlage unterschiedliche Steuerfaktoren, was die Gleichmässigkeit der Besteuerung verletzt und im Wege der Rechtsänderung zu beseitigen wäre. Auch widerspricht die Erstellung der Jahresrechnung in CHF trotz ausländischer funktionaler Währung (Optionen C und D) der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und beeinträchtigt die Vergleichbarkeit von Unternehmen zu Unternehmen. 61

G. Sprache der Rechnungslegung (Abs. 4)

«Die Rechnungslegung erfolgt in einer der Landessprachen oder in Englisch.» Laut Botschaft 2007 wird damit «wie bei der Buchführung [...] auch für die Rechnungslegung eine liberale Lösung vorgeschlagen». ¹²⁹ Das Wahlrecht in Art. 958d Abs. 4 ist wortgleich mit jenem für die Buchführung in Art. 957a Abs. 5: «Sie erfolgt in einer der Landessprachen oder in Englisch.» Die vier Landessprachen nennt Art. 4 BV. «Es entspricht dem Bedürfnis einer zunehmend international agierenden Wirtschaft, dass die Buchführung [...] auf Englisch möglich ist. Einengende Vorgaben würden unnötige Kosten verursachen und wären der Attraktivität der Schweiz als Unternehmensstandort abträglich.» ¹³⁰ Das aOR hatte die Sprache der laufenden Buchführung wie auch der Rechnungslegung gar nicht angesprochen. ¹³¹ Eine exotische Sprache könnte jedoch die zuverlässige Urteilsbildung (Art. 958 Abs. 1) verunmöglichen. 62

H. Konzernrechnung

Die Konzernrechnung ist Bestandteil der Rechnungslegung und untersteht daher Art. 958d ebenfalls. ¹³² Zu einer abweichenden Auslegung kommt man allerdings bei Abs. 2 und 3, weil gesetzliche Bemessungsgrundlage für Ausschüttungen, Kapitalschutz und direkte Steuern nicht die Konzernrechnung, sondern der Einzelabschluss ist (s. N 19, 41 f.). Für Abs. 2 bedeutet dies, dass bei Regeländerungen oder Fehlerkorrekturen das oberste Organ über die Konzernrechnung des Vorjahrs erneut beschliessen könnte, weil diese keine gesellschafts- und steuerrechtlichen Folgen wie der Einzelabschluss hat. Was Abs. 3 angeht, sind die zusätzlichen CHF-Ausweise bei einer in Fremdwährung erstellten Konzernrechnung als Pro-Forma-Information wertlos, ¹³³ wenn die Cashflows des Konzerns überwiegend nicht in CHF anfallen. Sie würden die Konzernrechnung unnötig 63

129 Botschaft 2007, S. 1703.

130 Botschaft 2007, S. 1698.

131 Vgl. THK, HWP 1, S. 13, zur Sprache der Buchführung: «doch empfiehlt es sich, vor allem wegen des Verkehrs mit den Steuerbehörden, eine der Landessprachen zu verwenden».

132 S. Kommentar zu Art. 963 N 8.

133 Gl. M. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 342.

aufblähen.¹³⁴ Nach aOR durfte sie ohne Weiteres in einer Fremdwährung erstellt werden;¹³⁵ die Materialien geben keinen Hinweis, dass Art. 958d Abs. 3 insoweit eine Verschärfung beabsichtigt (abgesehen davon, dass es sich um die «für die Geschäftstätigkeit wesentliche Währung» handeln muss). Möglicherweise hat es der Gesetzgeber aus Versehen unterlassen, die Konzernrechnung von den zusätzlichen CHF-Ausweisen auszunehmen.

- 64 Wird die Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard erstellt (Art. 963b Abs. 3 i. V. m. Art. 962a), werden einschlägige OR-Vorschriften vom angewandten Standard derogiert, soweit dieser selber Regeln enthält. IFRS, IFRS-SME und Swiss GAAP FER regeln den Inhalt von Jahres- und Konzernrechnung umfassend, ohne zusätzliche Ausweise in «Landeswährung» zu verlangen. Mit dieser Begründung bleibt Art. 958d bei solchen Konzernrechnungen von vornherein ausser Betracht.

I. Erstmalige Anwendung von Art. 958d

- 65 Die Übergangsbestimmungen zum neuen 32. OR-Titel sind unspezifisch – mit einer Ausnahme: Im Geschäftsjahr der Erstanwendung befreit Art. 2 Abs. 4 UeB von der Angabe der Vorjahreszahlen gem. Art. 958d Abs. 2.¹³⁶
- 66 Erklärungsbedürftig ist sodann die Erstanwendung von Art. 958d Abs. 3 bei Umstellung der Jahresrechnung auf eine «für die Geschäftstätigkeit wesentliche» (funktionale) Fremdwährung mit zusätzlichen CHF-Ausweisen.¹³⁷ Unter aOR wurde die Jahresrechnung zwingend in CHF dargestellt, während die Bücher vielfach in der funktionalen Währung geführt wurden. Es gilt also überzugehen vom Vorgehen entsprechend Option C auf die neue Option A in Abb. 3. Dafür muss die Eröffnungsbilanz im Jahr der Erstanwendung auf der Fremdwährungsbuchhaltung per vorangegangenen Bilanzstichtag (Rohabschluss in funktionaler Währung) aufsetzen (s. hierzu weiter N 32 ff.). Wird vom Wahlrecht gem. Art. 2 Abs. 4 UeB nicht Gebrauch gemacht, gilt es so schon per Anfang (nicht Ende) Vorjahr vorzugehen, damit die Vorjahreszahlen in der funktionalen Währung ausgewiesen werden können.

K. Vergleich mit IFRS und IFRS-SME

- 67 Den IFRS lässt sich zum Inhalt von Art. 958d Folgendes entnehmen:
- Die Darstellung behandeln sie im Unterschied zum OR integral, umfassend und vor dem Hintergrund des Rahmenkonzepts.¹³⁸

134 Dies trifft typischerweise – aber keineswegs nur – bei den Unternehmen im Swiss Market Index zu. Besser wäre hier dem Adressaten überlassen, die Stichtagskursumrechnung bei Bedarf selber vorzunehmen (approximativ für Erfolgs- und Geldflussrechnung). Die Cashflows der Anteilseigner gehen ohnehin aus dem – in CHF als funktionaler Währung erstellten – Holding- bzw. Stammhausabschluss hervor.

135 Vgl. Böckli, Fremdwährungsabschluss, S. 187; THK, HWP 1, S. 383.

136 Dort: «Nennung der Zahlen der Vorjahre». Weiter s. Kommentar zu den UeB N 24 f., 35.

137 Bleibt es sowohl beim CHF als Darstellungswährung als auch bei der bisherigen Buchwährung (Optionen C und D in Abb. 3), ist die Erstanwendung von Art. 958d Abs. 3 ohne Konsequenz.

138 S. IAS 1; IFRS-SME 3 ff.

- Die Formatierung von Bilanz, Gesamtergebnisrechnung (einschliesslich ER) und Geldflussrechnung wird ausdrücklich nicht vorbestimmt.¹³⁹
- Was die mögliche Zusammenfassung prinzipiell vorgesehener Abschlusspositionen angeht, wird auf die Wesentlichkeit rekurriert (Qualitätsmerkmal gem. Rahmenkonzept). Unwesentliche Positionen oder auch Klassen von Positionen sind nicht separat auszuweisen.¹⁴⁰
- Vergleichsinformationen zum Vorjahr sind für die ganze Rechnungslegung verlangt – soweit relevant, auch über die zahlenmässigen Ausweise hinaus.¹⁴¹ Bei «Restatements» (s. N 17) ist zusätzlich eine (dritte) Bilanz per Anfang Vorjahr offenzulegen.¹⁴²
- Zusätzliche Ausweise in einer zweiten Darstellungswährung sind möglich, aber nicht verlangt.¹⁴³ Zu bedenken ist, dass der IFRS-Rechnungslegung einzig Rechenschafts- und Informationsfunktionen zukommen.
- Zur Sprache enthalten die IFRS keine explizite Regelung.

Der IFRS-SME stimmt, von einigen Streichungen abgesehen, hiermit überein.

L. Vergleich mit Swiss GAAP FER

Den Swiss GAAP FER lässt sich zum Inhalt von Art. 958d Folgendes entnehmen:

68

- Sie behandeln ausgewählte Aspekte der Darstellung gebündelt und vor dem Hintergrund des Rahmenkonzepts.¹⁴⁴
- Die Formatierung von Bilanz und ER wird ausdrücklich nicht vorbestimmt.¹⁴⁵
- Die Zusammenfassung prinzipiell vorgesehener, aber unwesentlicher Abschlusspositionen ist nicht angesprochen.
- Vergleichsinformationen sind nicht thematisiert.¹⁴⁶
- Die Währungsumrechnung regeln sie nur für die Konzernrechnung. Zu bedenken ist, dass der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER einzig Rechenschafts- und Informationsfunktionen zukommen.
- Zur Sprache enthalten sie keine explizite Regelung.

139 S. IAS 1.57; IFRS-SME 4.9. Bei der ER sind auch keine Zwischenergebnisse verlangt. Die verlangte Dreiteilung der Geldflussrechnung bedingt die Staffelform (s. N 6).

140 S. IAS 1.29 ff. i. V. m. IFRS-Rahmenkonzept 2.11; IFRS-SME 4.9 i. V. m. IFRS-SME 2.6.

141 S. IAS 1.38 ff.; IFRS-SME 3.14.

142 S. IAS 1.40A ff.; zur Anpassung der Vorjahreszahlen s. N 17.

143 S. IAS 21.19, 21.38, 21.55 ff.; IFRS-SME 30.17.

144 S. FER 3 und am Rand FER 6.

145 S. FER 3.1, 3.12. Allerdings sind bei der ER Zwischenergebnisse verlangt (s. FER 3.7, 3.8, 3.17). Die verlangte Dreiteilung der Geldflussrechnung bedingt die Staffelform (s. N 6).

146 Zur Anpassung der Vorjahreszahlen s. N 17 (FER-Rahmenkonzept N 30 spricht von «Anpassung der Vorjahresrechnung»).