

KONZEPTION DES NEUEN RECHNUNGSLEGUNGSRECHTS

Grundsätzliche Überlegungen zur Konzeption des neuen Rechts (1. Teil)*

Häufig wird in Beiträgen zum neuen Rechnungslegungsrecht konstatiert, dass dieses teilweise widersprüchlich sei. Die Autoren analysieren die Konzeption des neuen Rechnungslegungsrechts und legen die weitreichenden Folgen der erstmaligen Legaldefinition von Aktiven und Verbindlichkeiten auf die Auslegung des Gesetzes dar. Zudem werden exemplarisch einzelne Fragestellungen diskutiert.

1. EINLEITUNG

Beiträge zum *neuen Rechnungslegungsrecht* (NRLR) behandeln häufig spezifische Fragestellungen, wie beispielsweise die Rechnungslegung in Fremdwährung [1], die Behandlung eigener Aktien [2] oder den «beobachtbaren Marktpreis» [3]. Immer wieder wird dabei konstatiert, dass die einzelnen Artikel des NRLR teilweise widersprüchlich seien und es sei unklar, wie weit sich das Gedankengut der *International Financial Reporting Standards* (IFRS) in das schweizerische Recht einschleichen werde oder schon eingeschlichen habe. Zudem lasse die Beibehaltung der stillen Reserven offensichtlich viele Modernisierungsschritte des NRLR ins Leere laufen.

Die Autoren analysieren die Konzeption des NRLR und legen dar, welche Auswirkungen die erstmalige Legaldefinition von Aktiven [4] und Verbindlichkeiten [5] auf die Auslegung des Gesetzes hat.

2. KONZEPTION DES NEUEN RECHNUNGSLEGUNGSRECHTS

Anknüpfungspunkt sind die konzeptionellen Arbeiten der Expertenkommission «Rechnungslegungsrecht» von 1998 [6]. Diese bleiben beachtenswert, obwohl der in Art. 8 VE RRG [7] vorgeschlagene Grundsatz der Fair Presentation nicht ins NRLR übernommen wurde.

2.1 Allgemeines. Ein Unternehmen, das zur Buchführung und Rechnungslegung verpflichtet ist, muss seine Realität

modellhaft abbilden. Die Regeln zur Buchführung und Rechnungslegung definieren das Modell und bestimmen so den Aussagegehalt der Abbildung (Jahresrechnung). Sinnvollerweise basieren die Regeln zur Buchführung und Rechnungslegung auf Prinzipien, da eine umfassende Regelung der jeweiligen Einzelfälle an deren Vielfältigkeit und der laufenden Veränderung der Realität scheitert.

Der schweizerische Gesetzgeber regelt Buchführung und Rechnungslegung von jeher auf der Basis von Prinzipien, ergänzt durch punktuelle Vorschriften zu einzelnen Sachverhalten. Dieser Ansatz wurde im NRLR beibehalten. Basierend auf den Randtiteln im Gesetz und der sachlogischen Hierarchie der Regeln, lassen sich die Artikel zur Buchführung und Rechnungslegung im 32. Titel des *Obligationenrechts* (OR) wie in der *Abbildung* darstellen.

Um in einer Jahresrechnung die Realität abzubilden, muss diese Realität von einem Modell – Buchführung und Rechnungslegung – umfassend erfasst werden.

Die Basis des Modells bildet die zweckkonforme Buchführung. Im NRLR wurden erstmals die *Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung* (GoB) aufgenommen. Diese GoB sind in Lehre [8] und Praxis [9] seit langem unbestritten.

Auf der Buchführung baut die Rechnungslegung auf [10]. Die Artikel zur Rechnungslegung lassen sich in vier hierarchische Stufen einreihen:

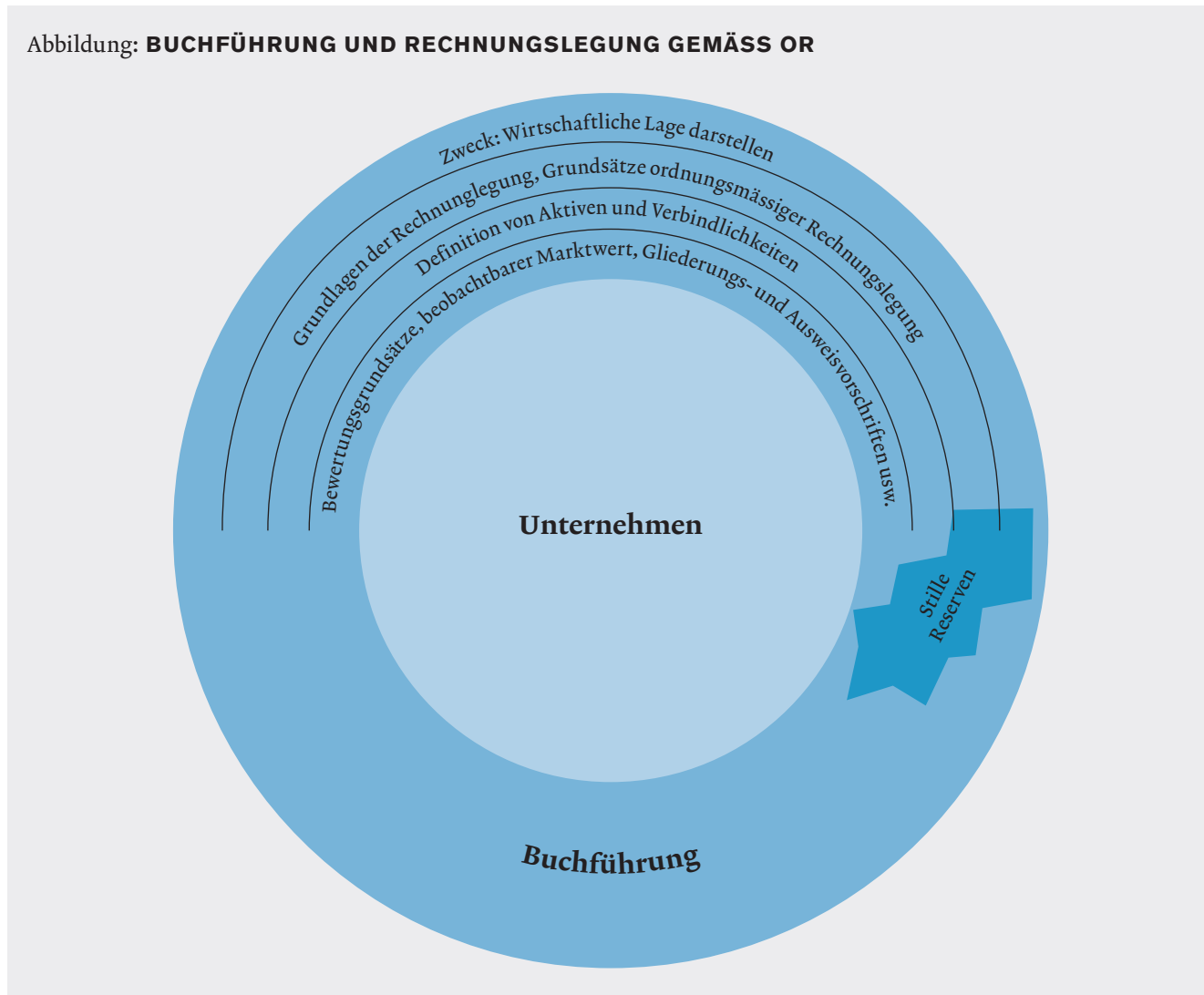
1. Der Zweck der Rechnungslegung, die wirtschaftliche Lage des Unternehmens darzustellen [11].



THOMAS NÖSBERGER,
DR. RER. POL., CPA,
TITULARPROFESSOR
UNIVERSITÄT FREIBURG,
PARTNER, EY, BERN,
THOMAS.NOESBERGER@
CH.EY.COM



MAX BOEMLE,
DR. OEC. HSG,
EM. PROFESSOR
FÜR RECHNUNGSWESEN
AN DEN UNIVERSITÄTEN
VON FREIBURG UND
LAUSANNE, WABERN/BE

Abbildung: **BUCHFÜHRUNG UND RECHNUNGSLEGUNG GEMÄSS OR**

2. Die Grundlagen der Rechnungslegung [12] und die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung [13].
3. Bilanzierungspflicht und -fähigkeit: Definition von Aktiven [14] und Verbindlichkeiten [15].
4. Alle übrigen Rechnungslegungsvorschriften zu Gliederung, Bewertung und Ausweis.

Die stillen Reserven sind ein Einbruch in dieses hierarchische Normengebilde. Die Zulässigkeit von stillen Reserven lässt sich nicht logisch ableiten, sondern ist ein politischer Entscheid, insbesondere aus steuerlichen Überlegungen (Massgeblichkeitsprinzip [16]).

Diese Hierarchie der Normen hat sich über die Zeit entwickelt. Ein Verständnis der Entwicklung hilft, die Konsequenzen der Regelung im NRLR zu begreifen.

2.2 Die Konsequenzen des Zweckartikels. Ein Zweck der Rechnungslegung –

Art. 959 aOR:

«Betriebsrechnung und Jahresbilanz sind nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vollständig, klar und übersichtlich aufzustellen, damit die Beteiligten einen möglichst si-

cheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten».

– wurde schon im OR von 1936 festgehalten. Dieser Zweckartikel mit dem Verweis auf die *allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze (aakG)* wurde in der Praxis kaum beachtet, nicht zuletzt weil die Natur der aakG [17] umstritten war. «Für die Aufstellung der Bilanzen und Erfolgsrechnungen verbleibt ein beträchtlicher rechtsfreier Bereich.» [18]

Die nächste Stufe der Entwicklung in der Schweiz – wenn auch nicht für alle Unternehmen verbindlich – stellte die Aktienrechtsrevision von 1991 dar, als erstmals im Gesetz *Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (GoR)* [19] aufgelistet wurden. Die GoR lösten die aakG im Aktienrecht nicht vollständig ab. Die Notwendigkeit von Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen wurde weiterhin gemäss den aakG [20] bestimmt. Zumindest klärte sich die Frage der Natur der GoR.

«Die GoR stellen weder Gewohnheitsrecht noch Handelsbrauch dar, sondern werden durch Lehre und Rechtsprechung weiterentwickelt» [21].

Diese Präzisierung hat den bisherigen rechtsfreien Raum eingeschränkt, nicht aber zum Verschwinden gebracht.

Mit dem neuen Rechnungslegungsrecht wurde die Methodik der früheren aktienrechtlichen Vorschriften für alle buchführungspflichtigen Einheiten verbindlich erklärt und in drei Aspekten weiter entwickelt:

→ Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung wurden ins Gesetz aufgenommen. → Es wurden erstmalig kaum bestrittene Grundlagen der Rechnungslegung [22] im Gesetz festgehalten. → Im Gesetz steht unmissverständlich, welche Vermögenswerte als Aktiven und welche Verbindlichkeiten als Fremdkapital bilanziert werden müssen [23].

2.3 Die Konsequenzen der gesetzlichen Definition von Aktiven und Verbindlichkeiten. Mit der Legaldefinition von Aktiven und Verbindlichkeiten hat der Gesetzgeber das letzte «Schlupfloch» im Normengebilde zur Rechnungslegung geschlossen. Diese expliziten Regeln zwingen dazu, sich mit der Behandlung aller bilanzierungspflichtigen Sachverhalte vertieft auseinanderzusetzen.

Das NRLR regelt explizit die wichtigsten Fragen der Rechnungslegung:

Wozu? → Zweckartikel

Wie? → Grundlagen und Grundsätze der Rechnungslegung

Was? → Definition von Aktiven und Verbindlichkeiten

Durch das Zusammenspiel von Zweckartikel, GoR und Definitionen ist ein in sich geschlossenes, umfassendes Normensystem entstanden.

3. KONSEQUENZEN DER KONZEPTION DES NEUEN RECHTS

Wie in der Abbildung verdeutlicht, kann das NRLR als hierarchisch strukturiertes System von Normen aufgefasst werden, die ausgehend vom allgemeinen Zweck immer detaillierter werden.

Die ersten drei Stufen, bestehend aus Zweckartikel, Grundlagen und Grundsätzen der Rechnungslegung sowie den Definitionen von Aktiven und Verbindlichkeiten, enthalten alle notwendigen Elemente für ein umfassendes, in sich geschlossenes Normensystem. Diese drei Stufen wären als gesetzliche Regelung genügend.

Die vierte Stufe, bestehend aus allen übrigen gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung, dient der Klärung einzelner Fragen, die aus den oberen drei Stufen nicht eindeutig ableitbar sind und regelt einzelne Sachverhalte. Beispiele dafür sind Vorschriften zur Bewertung (Anschaffungs- oder Herstellungskosten/beobachtbarer Marktpreis [24]), die Mindestgliederung von Bilanz und Erfolgsrechnung [25] so-

wie der geforderte Ausweis der für Verbindlichkeiten Dritter bestellten Sicherheiten [26].

Die Tatsache, dass das NRLR ein umfassendes System darstellt, hat weitreichende Konsequenzen:

→ Es gibt in der schweizerischen Rechnungslegung keinen rechtsfreien Raum mehr. Alle Sachverhalte können (und müssen) auf ihre bilanzielle Behandlung hin überprüft werden. Das Gesetz regelt nur wenige Sachverhalte explizit, z. B. «Verbindlichkeiten müssen zum Nennwert eingesetzt werden» [27]. Die überwiegende Mehrheit wird nur implizit erfasst und ihre bilanzielle Behandlung ist daher im Rahmen des Gesetzes zu konkretisieren. Dies betrifft beispielsweise die Bilanzierung von Derivaten oder die Behandlung von aktienbasierten Vergütungen. → Die Auslegung der einzelnen Gesetzesartikel hat im Rahmen der dargestellten Hierarchie zu erfolgen. Vorschriften auf einer unteren Ebene sind im Rahmen der oberen Ebene auszulegen. → Dass Definitionen [28] offensichtlich von IFRS übernommen wurden, ist unerheblich, zumal diese Definitionen in der Lehre [29] schon länger vertreten wurden. Artikel zur OR Rechnungslegung sind innerhalb der Normenhierarchie des OR auszulegen. Dass bei dieser Auslegung Erkenntnisse aus anderen Normen zur Rechnungslegung genutzt werden können (Rechtsvergleiche) ist unbestritten. Eine schleichende Übernahme von IFRS ist aber ausgeschlossen.

4. VERGLEICH MIT DEN IFRS

Die Konzeption des NRLR führt dazu, dass die rechnungsmässige Behandlung der meisten bilanzierungspflichtigen Sachverhalte nicht explizit im Gesetz geregelt ist, sondern unter Rückgriff auf Zweckartikel, Grundlagen/Grundsätzen der Rechnungslegung und den Definitionen von Aktiven und Verbindlichkeiten zu bestimmen ist. Dieses Vorgehen führt dazu, dass diese drei Elemente (vgl. Abbildung) für die Rechnungslegung stark bestimmend werden.

In IFRS entfalten Zweckartikel [30], Grundsätze und Definitionen viel weniger Wirkung.

Grundsätzliche Überlegungen und Definitionen wurden vom International Accounting Standards Board im Conceptual Framework for Financial Reporting festgehalten. Dieses Framework – seit Jahren in Überarbeitung – ist aber nicht Bestandteil der zu befolgenden IFRS [31], sondern nur eine Absichtserklärung.

Eine True and Fair View/Fair Presentation wird dadurch erreicht, dass die detaillierten Standards befolgt werden.

«The application of IFRSs, with additional disclosure when necessary, is presumed to result in financial statements that achieve a fair presentation» [32].

Ein Abweichen von den IFRS ist «in the extremely rare circumstances» [33] möglich, falls das Befolgen der IFRS ein irreführendes Bild ergeben würde. Die Hürden für das Anrufen des sogenannten «true and fair view override» sind sehr hoch.

Wenn eine True and Fair View/Fair Presentation durch detaillierte Regeln herbeigeführt wird, besteht keine Notwendigkeit, Sachverhalte über Definitionen und Grundsätze zu erfassen. Konsequenterweise finden sich in den IFRS-Defini-

tionen, die nur für den jeweiligen Standard gelten [34] und keine generelle Wirkung entfalten.

Für das NRLR ist die weitreichende Wirkung von Zweckartikel, Grundsätzen und Definitionen die logische Konsequenz aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes.

«Artikel zur OR Rechnungslegung sind innerhalb der Normenhierarchie des OR auszulegen. Eine schleichende Übernahme von IFRS ist ausgeschlossen.»

In Art. 8 Abs. 1 VE RRG wurde der Grundsatz der Fair Presentation festgehalten und in Abs. 2 anschliessend die Wirkung des Zweckartikels geregelt:

«Ergibt sich aus der Anwendung der einzelnen Vorschriften dieses Gesetzes eine im Lichte des Zwecks der Rechnungslegung ungenügende oder irreführende Aussage, so sind im Anhang zusätzliche Angaben zu machen.»

Dieser Norm wurde vorgeworfen, dass sie zu Rechtsunsicherheit führe und dem Bilanzsteller zusätzliche Pflichten auferlege. Im NRLR ist sie nicht enthalten. Damit entfällt diese Schranke für die Auslegung des Zweckartikels. Die rechnungslegungspflichtige Gesellschaft kann sich nicht darauf berufen, dass mit der Erfüllung der expliziten gesetzlichen Normen zu einzelnen Sachverhalten dem Gesetz schon genüge getan wurde. In diesem Punkt entspricht das NRLR konzeptionell den Swiss GAAP FER. Im verbindlich einzuhaltenden Rahmenkonzept der Swiss GAAP FER wird explizit ausgeführt, dass «das Rahmenkonzept [...] mit den Rechnungslegungsgrundsätzen ab[deckt], was im Einzelnen (noch) nicht durch Swiss GAAP FER geregelt ist» [35]. Bedingt durch die umfassenderen Regelungen in Swiss GAAP FER ist aber die Tragweite der Zwecknorm und der Rechnungslegungsgrundsätze geringer als unter OR.

5. STILLE RESERVEN

Jeder Beitrag zur Konzeption des NRLR muss sich zwangsläufig mit der Rolle der stillen Reserven befassen [36]. Stille Reserven werden im Folgenden als bewusste Unterbewertung von Aktiven und Überbewertung von Fremdkapital verstanden. Sie stellen die Differenz zwischen dem Buchwert der Bilanzposition und dem gesetzlich zulässigen Höchst- und Tiefstwert der gleichen Bilanzposition dar [37]. Die Unternehmung kann den gesetzlich zulässigen Höchstwert bei Aktiven durch das Ausüben des Bewertungswahlrechts (beobachtbarer Marktwert) beeinflussen. Die Schwankungsreserve ist – da sie nicht still gebildet und aufgelöst werden kann – keine stille Reserve [38].

Wie dargelegt, wurde im NRLR ein in sich geschlossenes Normensystem geschaffen, das ausnahmslos auf alle Sachverhalte der Rechnungslegung angewandt werden kann und muss. Stille Reserven haben in diesem System keinen Platz. Sie können nicht aus der Zwecknorm, den Grundlagen und

Grundsätzen der Rechnungslegung oder aus den Definitionen von Aktiven und Verbindlichkeiten abgeleitet werden. Stille Reserven sind sachfremd und widersprechen den übrigen Normen zur Rechnungslegung.

Folgerichtig sind stille Reserven nur soweit zulässig, als sie auf einer Ermächtigung im Gesetz beruhen. Für Auslegungen, Erweiterungen über diese Ermächtigung hinaus besteht kein Spielraum. Diese Beschränkung der stillen Reserven ist die Konsequenz der nun geschlossenen Normenhierarchie im NRLR.

5.1 Bildung von stillen Reserven. Ohne weiteres ist aus dem Gesetz ersichtlich, dass die Bildung stiller Reserven durch zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen, sowie das Nicht-Auflösen von nicht mehr begründeten Abschreibungen/Wertberichtigungen erlaubt ist, sofern die stillen Reserven Wiederbeschaffungszwecken oder zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens dienen [39]. Begriffsnotwendig setzen Abschreibungen und Wertberichtigungen voraus [40], dass zuerst der entsprechende Vermögenswert aktiviert wird.

Auf der Passivseite ist analog die Bildung von stillen Reserven in der Position Rückstellungen erlaubt, sofern sie der Sicherung des dauernden Gedeihens der Unternehmung die-

nen [41], sowie durch das Stehenlassen von nicht mehr benötigten Rückstellungen [42].

Da das Gesetz explizit die Art und Weise der Bildung von stillen Reserven beschreibt, besteht kein Zwang, die Bildung speziell als ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremden Aufwand in der Erfolgsrechnung zu zeigen [43].

Neben diesen klaren gesetzlichen Ermächtigungen stille Reserven zu bilden, ist offen [44], ob Art. 960 a Abs. 1 OR «Bei ihrer Ersterfassung müssen die Aktiven höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellkosten bewertet werden» eine direkte Bildung von stillen Reserven ermöglicht, indem ein an sich aktivierungspflichtiger Vermögenswert direkt in den Aufwand gebucht wird. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden.

Der Entwurf des Bundesrats [45] enthielt kein «höchstens». Der Nationalrat hat ohne Diskussion [46] den Einzelantrag *Noser* auf Ergänzung mit dem Wort «höchstens» angenommen. Die schriftliche Begründung im Antrag *Noser* lautete:

«Unternehmen können nicht dazu gezwungen werden, ihre Aktiven nach den Anschaffungs- oder Herstellkosten zu bewerten, wenn dieser Wert nicht den vorsichtigen Bilanzkriterien entspricht» [47].

Der Ständerat hat diese Version – ebenfalls diskussionslos – übernommen, nachdem der Kommissionssprecher bestätigte, dass sich durch das Wort «höchstens» materiell nichts ändert [48]. Art. 960a Abs. 1 OR kann daher nicht dahingehend ausgelegt werden, dass stille Reserven durch auf-

rechti gung zur Bildung stiller Reserven, weil ein inhaltsleerer Begriff keinen Verstoß gegen ein bestehendes umfassendes, in sich geschlossenes Normensystem rechtfertigen kann. Dieser Schluss entspricht offensichtlich nicht den gesetzgeberischen Intentionen.

«Das Nutzen von steuerlichen Vorteilen, die, bedingt durch das Massgeblichkeitsprinzip, nur durch das Bilden von stillen Reserven erreicht werden können, qualifiziert ohne weitere Diskussion als «Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens».»

wandwirksame Verbuchung von aktivierungspflichtigen Vermögenswerten gebildet werden können.

Dies muss umso mehr gelten, als die Bildung von stillen Reserven, indem ein aktivierungspflichtiger Vermögenswert direkt in den Aufwand gebucht wird, fundamental gegen die (strenge) Definition von Aktiven in Art. 959 Abs. 2 OR verstößt. Wenn das zulässig wäre, wäre das NRLR noch lascher als Art. 959 aOR [49].

«Das Gebot der Vollständigkeit [jetzt als GoR in Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 OR genannt] verlangt die Angabe des Vorhandenseins der bilanzpflichtigen Aktiven» [50].

Eine sinnvolle Auslegung des Wortes «höchstens» in Art. 960a Abs. 1 OR könnte darin bestehen, dass die bilanzierende Gesellschaft nicht gezwungen werden kann, lückenlos alle denkbaren Elemente der Anschaffungs- und Herstellkosten bei der Aktivierung zu berücksichtigen. Beispiele für Kostenarten, die unberücksichtigt bleiben können, sind Transportkosten, Testkosten bei der Inbetriebnahme oder objektgebundene Finanzierungskosten. Vorstellbar ist auch, dass Vorräte nur zu variablen Herstellkosten bilanziert und alle Gemeinkosten vollumfänglich der Erfolgsrechnung belastet werden [51]. Das Spannungsverhältnis zur sachlichen Abgrenzung in Art. 958b Abs. 1 OR wäre in diesem Fall noch zu klären.

Gemäss Gesetz dürfen stille Reserven nur gebildet werden «zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens» [52] und im Falle von Vermögenswerten auch für «Wiederbeschaffungszwecke» [53]. Es fragt sich, wie sich der Inhalt dieser Begriffe gegebenenfalls im NRLR verglichen zum Aktienrecht 1991 verändert. Auf die Bildung stiller Reserven für Wiederbeschaffungszwecke wird in der Folge nicht eingegangen. Wegen der seit Jahren tiefen Inflationsraten ist die Berücksichtigung der Inflation bei der Bemessung der Abschreibungen nicht relevant.

Damit bleibt als einziger gesetzlich zulässiger Zweck der stillen Reserven die «Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens». In der Literatur wird immer wieder ausgeführt, dass dieser Begriff eine gesetzliche Leerformel sei [54]. Wenn der Begriff inhaltslos ist, dann entfällt die Be-

Das Nutzen von steuerlichen Vorteilen, die, bedingt durch das Massgeblichkeitsprinzip, nur durch das Bilden von stillen Reserven erreicht werden können, qualifiziert ohne weitere Diskussion als «Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens» [55]. Zu denken ist hier an die Warenreserve, Sofortabschreibungen von mobilem Anlagevermögen, Rückstellungen für zukünftige Betriebsumstellungen und für zukünftige Forschung usw. Finanzielle Vorteile durch Steuervermeidung oder Verschieben der Steuerzahlung in die Zukunft dienen der Sicherung des dauernden Gedeihens der Unternehmung [56].

Andere Interpretationen des Begriffs «zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens», wie beispielsweise der Schutz der Gesellschaft vor Begehrlichkeiten der Aktionäre und Mitarbeiter [57], sind wohl kaum mehr vertretbar. Teilen 20% der Aktionäre die Begehrlichkeiten, können sie gemäss Art. 962 Abs. 2 Ziff. 1 OR einen Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung verlangen und damit die Offenlegung der stillen Reserven erzwingen. Bei weniger als 20% der Aktionäre wird wohl das Bedürfnis nach Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens eher ein Bedürfnis nach einem Ruhekitzen für die Verwaltungsräte sein. Das ist aber kein gesetzlich zulässiger Zweck für die Bildung stiller Reserven.

Neben den oben ausgeführten Schranken zur Bildung stiller Reserven, die sich aus der Konzeption des NRLR ergeben, fordert Art. 960 Abs. 2 OR generell, dass die vorsichtige Bewertung die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht verhindern darf.

5.2 Auflösung von stillen Reserven. Der Gesetzestext in Art. 959c Abs. 1 Ziff. 3 OR ist klar und wiederholt Art. 663b Ziff. 8 aOR. Der Nettobetrag der aufgelösten stillen Reserven ist im Anhang auszuweisen, «wenn dadurch das erwirtschaftete Ergebnis wesentlich günstiger dargestellt wird».

Wo und wie die Auflösung der stillen Reserven in der Erfolgsrechnung zu verbuchen ist, kann dem Gesetz nicht entnommen werden. Korrekt ist einzig und allein der Bruttoausweis aller aufgelösten stillen Reserven als «ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Ertrag» [58]. Im Gesetz findet sich keine explizite Ermächtigung vom Bruttoprinzip [59] oder von den strikt formulierten Gliederungsvorschriften [60] abzuweichen.

Konsequenterweise führt dies zu einer Angabe der Auflösung stiller Reserven im Anhang, da Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 OR im Anhang zur Jahresrechnung «Erläuterungen zu ausserordentlichen, einmaligen oder periodenfremden Positionen der Erfolgsrechnung» fordert. Diese Angabe kann sich auf den Hinweis beschränken, dass der ausserordentliche Ertrag (auch) Auflösungen von stillen Reserven umfasst. Wird die Auflösung von stillen Reserven in einzelnen Bilanzpositionen nicht durch die Bildung von stillen Reserven in anderen Bilanzpositionen überkompensiert, ist zusätzlich der

Betrag der Nettoauflösung gemäss Art. 959 c Abs. 1 Ziff. 3 OR im Anhang offenzulegen.

5.3 Wirkung der stillen Reserven. Die Bildung stiller Reserven durch direkte aufwandwirksame Verbuchung von aktivierungspflichtigen Vermögenswerten ist nicht statthaft. Stille Reserven dürfen einzig auf den explizit gesetzlich erlaubten Arten (Abschreibungen/Wertberichtigungen, Rückstellungen und Unterlassen der Auflösung nicht mehr benötigter Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen) gebildet werden. Das Ausnutzen von steuerlichen Vorteilen durch die Bildung stiller Reserven ist wegen den damit verbundenen positiven Liquiditätswirkungen ein Beitrag zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens. Andere Zwecke sind im Einzelfall zu überprüfen, dürften aber wohl selten genügen. Die Auflösung stiller Re-

serven ist als ausserordentlicher Ertrag in der Erfolgsrechnung zu zeigen und im Anhang zu kommentieren. Falls das erwirtschaftete Ergebnis wesentlich günstiger dargestellt wird, ist der Betrag der Nettoauflösung im Anhang offenzulegen.

6. FAZIT

Das NRLR stellt durch das Zusammenspiel von Zweckartikel, Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung und Legaldefinitionen von Aktiven und Verbindlichkeiten ein in sich geschlossenes, umfassendes Normensystem dar. In diesem System gibt es keinen rechtsfreien Raum mehr. Stille Reserven zum Ausnutzen von steuerlichen Vorteilen sind weiterhin erlaubt, da damit der Zweck dieses Instruments – die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens – erfüllt wird. ■

Anmerkungen: *Die Autoren vertreten ihre persönlichen Ansichten. **1)** Vgl. Buchmann R., Duss F., Handschin L.: Rechnungslegung in Fremdwährung, in *Der Schweizer Treuhänder*, 2013/11, S. 823–835. **2)** Vgl. Handschin L.: Eigene Aktien im Konzern, in *Der Schweizer Treuhänder*, 2013/8, S. 485–489 oder auch Haas C.: Eigene Aktien und Kapitalverlust, in *Der Schweizer Treuhänder*, 2013/12, S. 921–927. **3)** Vgl. Wyss H.P., Mittelsteadt S.R.: Fair Value Accounting?, in *Der Schweizer Treuhänder*, 2012/11, S. 885–889. **4)** Art. 959 Abs. 2 OR. **5)** Art. 959 Abs. 5 OR. **6)** Vgl. Expertenkommission «Rechnungslegungsrecht»: Revision des Rechnungslegungsrechtes – Vorentwürfe und Begleitbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) vom 29. Juni 1998 zuhanden des Eidg. Justiz- und Polizeidepartements (zit.: Kommission Rechnungslegung). Vgl. auch Stettler A.: La révision du droit comptable et la théorie moderne de la comptabilité, in *Der Schweizer Treuhänder*, 1999/5, S. 435–442. **7)** Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) vom 29. Juni 1998. **8)** Vgl. Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, VIII/2: Die kaufmännische Buchführung, Bern 1981 (zit.: BK-Käfer), Art. 957 N 446 ff. **9)** Vgl. Treuhand-Kammer: Revisionshandbuch der Schweiz 1992, Zürich 1992, Band 1, S. 26 ff. **10)** Art. 957 a Abs. 1 OR. **11)** Art. 958 Abs. 1 OR. **12)** Art. 958 a OR, Art. 958 b OR. **13)** Art. 958 c Abs. 1 OR. **14)** Art. 959 Abs. 2 OR. **15)** Art. 959 Abs. 5 OR. **16)** Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht), BBl 2007 1589 (zit.: Botschaft 2007), S. 1626. **17)** Vgl. BK-Käfer, Art. 959 N 150 ff. **18)** Vgl. BK-Käfer, Art. 959 N 90. **19)** Art. 662 a OR. **20)** In Art. 669 Abs. 1 a OR wurde gefordert, dass «Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen [...] vorgenommen werden [müssen] soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen notwendig sind.» **21)** Botschaft 2007, S. 1701. **22)** Art. 958 a OR, Art. 958 b OR. **23)** Art. 959 Abs. 2 OR: «Als Aktiven müssen Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte

dürfen nicht bilanziert werden.» Art. 959 Abs. 5 OR: «Verbindlichkeiten müssen als Fremdkapital bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann.» **24)** Art. 960 a OR ff. **25)** Art. 959 a OR ff. **26)** Art. 959 c Abs. 2 Ziff. 8 OR. **27)** Art. 960 e Abs. 1 OR. **28)** Beispiel Definition von Aktiven. Im Conceptual Framework for Financial Reporting 2010 (International Accounting Standards Board: Conceptual Framework for Financial Reporting 2010, London 2010, (zit.: Framework 2010)) werden Aktiven in para 4.4 (a) wie folgt definiert: «An asset is a resource controlled by the entity as a result of past events and from which future economic benefits are expected to flow to the entity.» Zusammen mit para 4.44 «An asset is recognised in the balance sheet when it is probable that the future economic benefits will flow to the entity and the asset has a cost or value that can be measured reliably» erhält man die Definition in Art. 959 Abs. 2 OR: «Als Aktiven müssen Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden.» **29)** Vgl. BK-Käfer, Art. 957 N 236 oder Behr G.: Rechtliche oder wirtschaftliche Betrachtungsweise – die Antwort der Rechnungslegung, in Burkert H., Gasser U., Schweizer R. J. (Hrsg.) Festschrift für Jean Nicolas Druey, 2002, S. 31–47, S. 33. **30)** International Accounting Standards Board: IAS 1 Presentation of financial statements, März 2013 (zit.: IAS 1), para 9 und para 15. **31)** Framework 2010, S. 6: «This Conceptual Framework is not an IFRS and hence does not define standards for any particular measurement or disclosure issue. Nothing in this Conceptual Framework overrides any specific IFRS.» **32)** IAS 1, para 15. **33)** IAS 1, para 20. **34)** International Accounting Standards (IAS) waren die Vorläufer der IFRS. IAS wurden als solche in das System der IFRS überführt (adopted) und werden nun sukzessive durch IFRS ersetzt. IAS enthalten in jedem Standard einen Abschnitt «Definitions». IFRS verweist nun auf ein Glossary of terms und sammelt die Begriffsdefinitionen zentral. **35)** Swiss GAAP FER Rahmenkonzept, Ziff. 1. **36)** Vgl. Eberle R.: Analyse der neuen Vorschriften zur Rechnungslegung oder der Mythos der stillen Reserven als unüberwindbares Hindernis auf dem Weg zu konzeptionell schlüssigen Regelungen, in Max Boemle, Festschrift zum 80. Geburtstag, Zü-

rich 2008, S. 213–234, S. 227 ff. **37)** Vgl. Treuhand-Kammer: Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1 Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, (zit.: HWP-Band 1) S. 257. **38)** Art. 960 b OR fordert bei der Bilanzierung zu beobachtbaren Marktpreisen und beim allfälligen Ansetzen einer Schwankungsreserve betragsmässige Offenlegungen, insbesondere ist die Schwankungsreserve betragsmässig offenzulegen. Es ist daher gerechtfertigt, die Ausübung des Bewertungswahlrechts für die Ermittlung der stillen Reserven einzubeziehen. Analog unter altem Recht: HWP-Band 1, S. 260. **39)** Art. 960 a Abs. 4 OR. **40)** Ergibt sich aus Art. 960 a Abs. 3 OR. **41)** Art. 960 e Abs. 3 Ziff. 4 OR. **42)** Art. 960 e Abs. 4 OR. **43)** In Übereinstimmung mit FINMA-RS 08/2 «Rechnungslegung Banken», Ziff. 30 ff. **44)** Vgl. beispielsweise Böckli P.: Neue OR-Rechnungslegung, in *Der Schweizer Treuhänder*, 2012/11, S. 821–833 (zit.: Böckli 2012/11), S. 830. **45)** Botschaft 2007, S. 1795. **46)** Herbstsession NR, 20. September 2010, AB 2010 N 1379. **47)** Herbstsession NR, 20. September 2010, AB 2010 N 1379. **48)** Frühjahrssession SR, 16. März 2011, AB 2011 S 259. «Hier wurde das Wort «höchstens» eingefügt. Materiell ändert sich nichts.» **49)** Vgl. BK-Käfer, Art. 959 N 293. **50)** Vgl. BK-Käfer, Art. 959 N 312. **51)** Dies trotz gegenteiliger Auffassung in der Botschaft 2007, S. 1700. Ob eine Kostenrechnung wirklich via Rechnungslegungsnormen zwingend verlangt werden kann, erscheint zumindest sehr fraglich. **52)** Identischer Text in Art. 960 a Abs. 4 OR und Art. 960 e Abs. 3 Ziff. 4 OR. **53)** Art. 960 a Abs. 4 OR. **54)** Vgl. beispielsweise Böckli 2012/11, S. 830. **55)** Vgl. Giorgio Behr: Stille Reserven gemäss Aktienrecht – Illusion oder Realität, in von der Crone H. C., Weber R. H., Zäch R., Zobl D. (Hrsg.) Neuere Tendenzen im Gesellschaftsrecht, Festschrift für Peter Forstmoser zum 60. Geburtstag, Zürich 2003, S. 597–619, S. 615. **56)** Ob sich daraus eine Pflicht der Unternehmung ableitet, steuerlich nicht mehr akzeptierte stille Reserven aufzulösen, dürfte wohl verneint werden, weil entsprechende Vorschläge in der Vernehmlassung des Vorentwurfs auf Widerstand stiessen. **57)** Vgl. Kommission Rechnungslegung, S. 67. **58)** Art. 959 b OR. Vgl. auch Finma-RS 08/2 «Rechnungslegung Banken», Ziff. 34. **59)** Art. 958 c Abs. 1 Ziff. 7 OR. **60)** Art. 959 b OR: «...müssen mindestens folgende Positionen je einzeln und in der vorgegebenen Reihenfolge ausgewiesen werden...».