

# RECHNUNGSLEGUNG, WELCHE NEUERUNGEN SIND IN DER PIPELINE?

*Der Monat Dezember stand in Bundes-Bern im Zeichen von Vorgängen, die Personen aus dem Bereich Rechnungswesen interessieren dürften.*

Am letzten Sessionstag des Jahres 2005 wurde aufgeräumt und über 26 Vorlagen abgestimmt, darunter das neue GmbH-Gesetz und das neue RAG. Die Annahme des Themas RAG kam mit einem DDR-mässigen 185:2 und einem 45 zu-Null Ergebnis zustande (am gleichen Tag wurde in dieser Abstimmungsschwemme z. B. auch das spannende Thema *Anpassung des Luftfahrtgesetzes im Zusammenhang mit dem Beitritt zur EASA* mit einem 183:0 und 45:0 Ergebnis angenommen).

## Beschlossene Neuerungen

Im Vergleich zum RAG-Entwurf (siehe hierzu den Beitrag in Vision II 2004) wurde als wesentliche Änderung lediglich die Umsatz- und Bilanzsummengrenze auf 20 bzw. 10 Millionen Franken statt den im Entwurf genannten 12 und 6 Millionen angehoben. Keine Unterstützung im Parlament fanden Anträge auf weitere KMU-freundliche Gestaltungsvorschläge des RAG.

Angenommen wurde auch das neue GmbH-Gesetz. Wichtigste Änderung dürfte für an dieser Gesellschaftsart interessierte sein, dass weiterhin 20'000 Franken als Mindestkapital vorgeschrieben werden, dieser Mindestbetrag jedoch neu vollständig einbezahlt werden muss. In Zukunft muss jeder Stammanteil jeweils voll einbezahlt sein. Bei Unternehmen mit nicht voll einbezahlten Anteilen gilt eine Übergangsfrist von zwei Jahren.

Wichtig ist zudem, dass es zur Gründung dieser juristischen Person nunmehr lediglich einen einzigen Gesellschafter benötigt. Damit wurde die Möglichkeit einer Ein-Mann/Frau-GmbH geschaffen. Analog wurde auch bei der AG die Möglichkeit der juristischen Einpersonen-Gesellschaft geschaffen.

GmbH's die Partizipationsscheine ausgegeben haben, können diese innert zwei Jahren mittels Kapitalherabsetzung zurückbezahlen, nach dieser Frist werden diese Anteile zu normalen Stammanteilen.

Neu wird mit Inkrafttreten des Gesetzes die Revisionspflicht bei der GmbH eingeführt. Für Kleinstunternehmen besteht - wenn alle Gesellschafter zustimmen - die Möglichkeit, weiterhin ohne Revisionsstelle tätig zu sein. Das gleiche gilt nun neu auch für die AG. Der Verwaltungsrat kann schriftlich die Zustimmung für einen Verzicht auf eine Revisionsstelle einholen und darauf hinweisen, dass ein Ausbleiben einer Antwort als Zustimmung gilt. Er ist für die Anpassung der Statuten und die Löschung der Revisionsstelle im Handelsregister zuständig.

Aber Achtung, bei einer Bilanzpräsentation im Zusammenhang mit einem Kreditgesuch bei einer Bank kann diese weiterhin losgelöst von den gesetzlichen Bestimmungen verlangen, dass ihr ein Testat von einer unabhängigen Stelle vorgelegt wird. Mit einem Revisionsbericht hat die Bank eine zusätzliche Partei, die für die Richtigkeit der Zahlen im Verlustfall allenfalls gerade stehen müsste.

Das neue GmbH-Recht sieht weiterhin als Möglichkeit eine Nachschusspflicht der Gesellschafter vor. Dieser Nachschuss kann jedoch, falls die Gesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt wieder über genügend Eigenmittel verfügt, zurückerstattet werden. Der steuerlichen Planung eines solchen Vorgehens sollte viel Aufmerksamkeit geschenkt werden.

Die Referendumsfrist zu den Themen GmbH und RAG lief am 6. April 2006 ab. Auf welches Datum hin der Bundesrat diese Neuerungen in Kraft setzen wird, ist noch nicht bekannt. Mit Blick auf z. B. notwendige neue Verwaltungsstellen für die Zulassung von Revisoren ist mit Juli 2007 zu rechnen. **Soviel zu den Bestimmungen, die voraussichtlich im nächsten Jahr Realität werden.**

## Geplante Neuerungen

Erst im Entwurfsstadium befindet sich das Anfang Dezember präsentierte neue Rechnungslegungsrecht. Es handelt sich dabei zum Teil um eine Weiterentwicklung des früheren VE RRG von 1998. Zusammen mit



*Sikander von Bhicknapahari  
Lic. iur., eidg. dipl. Experte  
in Rechnungslegung und  
Controlling,  
Doktorand (iur.)  
für Rechnungslegung  
Uni Freiburg i. Ü.,  
Dozent u.a. an der  
Fachhochschule Schweiz,  
und schreibt an einer  
Dissertation zum Thema  
KMU-Verträglichkeit und  
Geschäftsbücherverordnung*

dem aktuellen Entwurf wurden auch Vorschläge zu Änderungen im Aktienrecht in die Vernehmlassung gegeben. Einige Punkte in diesen Vorschlägen könnten bereits heute Auswirkungen auf die laufende Buchführung haben.

Bisher teilte das Gesetz die Buchführung in zwei Teile. Einerseits fanden sich im 32. Titel des OR die für alle Buchführungspflichtigen gültigen allgemeinen Bestimmungen über die kaufmännische Buchführung (OR 957 ff.), andererseits wurde für Aktiengesellschaften im Aktienrecht noch zusätzliche Buchführungs- und insbesondere Bewertungsvorschriften aufgeführt. Das GmbH-Recht verwies in Buchführungsfragen auf Teile des Aktienrechts.

Neu werden alle Buchführungsnormen im 32. Titel des OR zusammengefasst. Das Rechnungswesen soll in Zukunft unabhängig von der Art der Gesellschaft für alle Buchführungspflichtigen auf den gleichen Grundsätzen aufbauen. Der Entwurf sieht vor, dass in OR 957 ff. zuerst die für alle Buchführungspflichtigen gültigen allgemeinen Bestimmungen aufgeführt werden, danach folgen ergänzende Regeln für Gesellschaften, die eine gewisse Grösse ausweisen.

Der Gesetzesentwurf unterscheidet zwischen Buchführung und Rechnungslegung. Damit wird aufgezeigt, dass das Rechnungswesen einerseits eine rein buchhalterische Aufzeichnungspflicht beinhaltet (Konti führen, Buchen, Ablage) und andererseits für eine korrekte Berichterstattung besorgt sein soll bzw. den verantwortlichen Organen die Grundlage dafür liefern sollte.

Einige Positionen dürften jedoch in der Vernehmlassung kritisiert werden.

### **Einfluss der Steuereinschätzung auf die Bilanz**

Der Entwurf sieht vor, die Handelsbilanz nach Vorlage einer rechtskräftigen Steuereinschätzung den Steuerzahlen anzupassen. D.h. es müssten im Jahr, in welchem die Steuereinschätzung rechtskräftig wird, die entsprechenden Buchungen vorgenommen werden. Diese Regelung könnte es mit sich bringen, dass eine vor fünf Jahren vorgenommene überhöhte Abschreibung in einem aktuellen Geschäftsjahr korrigiert werden müsste.

Eine solche Regelung kann zu Unsicherheiten in der Aussagekraft von Zahlen führen. Zum Beispiel könnte das betreffende Anlagegut inzwischen verkauft sein, d.h. eine früher vorgenommene überhöhte Abschreibung hat sich bei einem späteren Verkauf, der noch nicht Teil einer definitiven Steuereinschätzung ist, bereits wieder (via Konto Ertrag aus Verkauf von Anlagevermögen) korrigiert. Der Entwurf geht auch nicht darauf ein, ob sich die Anpassung an die Einschätzung der Bundessteuer oder an die Einschätzung gemäss Kantonssteuer halten soll. Die Bundessteuer lässt z.B. lediglich 5% bzw. 10% Delcredere zu, im Kanton Bern lässt eine Verordnung bei der Kantonssteuer je nach Fall hingegen ein pauschales Delcredere von 15% zu.

Zudem stellt sich die Frage wer die Verantwortung dafür trägt, falls aufgrund einer steuerlichen Bewertung die höher ausfällt als die von der Geschäftsführung vorgenommene, eine Gewinnausschüttung erfolgt. Was, wenn sich später herausstellt, dass die tiefe Bewertung der Geschäftsführung doch korrekt war und der vermeintliche Gewinn auf Antrag der Aktionäre bereits ausgeschüttet wurde? Wer haftet, wenn diese fehlenden Mittel in der Gesellschaft zu einem negativen Eigenkapital führen?

### **Stille Reserven**

Die Bildung von Stille Reserven soll auf Ermessens- und Zwangsreserven beschränkt werden. Willkürreserven sollen nicht mehr zulässig sein. Trotzdem lässt der Entwurf zu, dass

- zu Wiederbeschaffungswerten abgeschrieben werden kann (was heute schon steuerlich zu Diskussionen führt) und
- zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens zusätzliche Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen werden dürfen.

Unter den gleichen Voraussetzungen könne davon abgesehen werden, nicht mehr begründete Abschreibungen und Wertberichtigungen aufzulösen.

Je nach Auslegung dieser Artikel widerspricht sich der Gesetzesentwurf mit Bezug auf die Bilanzierung gemäss Steuereinschätzung, denn die vorgenannten Themen führen fast zwangsläufig zu einer Aufrechnung durch die Steuerbehörden.

Wertschriften können zum Börsenkurs am Bilanzstichtag und nicht – wie bisher im Aktienrecht geregelt – zum Durchschnittkurs des Abschlussmonats bilanziert werden. Sind Fremdwährungspositionen in der Bilanz enthalten, ist im Anhang der verwendete Devisenkurs offenzulegen. Somit werden allenfalls gebildete Reserven in Fremdwährungs-Positionen bekannt.

### Aufwertung

Die heute im Aktienrecht vorgesehenen Aufwertungsmöglichkeiten bei Immobilien und Beteiligungen werden gestrichen. Bereits vor Inkrafttreten der Revision des Aktienrechts Anfang der 90-er Jahre enthielten die Bewertungsvorschriften des OR keine Möglichkeit zur Aufwertung. Das Revisionshandbuch liess die Aufwertung damals jedoch trotzdem zu. Je nach Standpunkt bedeutet der Entwurf ein Rückfall in frühere Zeiten. Im Rahmen der Vernehmlassung wird in diesem Zusammenhang Kritik von verschiedenen Seiten zu erwarten sein. Der Entwurf zu einem geänderten Art. 725 OR (Thema Kapitalverlust und Überschuldung) lässt lediglich zu, dass die Veräusserungswerte höher als die gesetzlich vorgesehenen Höchstwerte festgesetzt werden dürfen, sofern die Veräusserung der entsprechenden Vermögenswerte innert 12 Monaten beabsichtigt und voraussichtlich möglich ist.

### Gliederungsvorschriften

Die minimale Vorschrift zu Gliederung der Bilanz sowie die Nennung von Positionen die ausgewiesen werden müssen, lehnt an die bisherige Regelung im Aktienrecht an. Zusätzlich wird jedoch definiert, dass z.B. Verbindlichkeiten die innert 12 Monaten fällig sind, als kurzfristiges Fremdkapital auszuweisen sind. Positionen die innert 12 Monaten verkauft bzw. realisiert werden können, müssen als Umlaufvermögen aufgeführt werden.

Eine Konzernrechnung soll gemäss Vorschlag für jede juristische Person, die rechnungslegungspflichtig ist und die andere Unternehmen kontrolliert, Pflicht werden. Bisher galt dies nur für Aktiengesellschaften ab einer bestimmten Grösse. Sie muss neu zudem auf einem Rechnungslegungsstandard (z.B. FER) basieren.

Der aus dem Aktienrecht bekannte Anhang soll in Zukunft von allen Buchführungspflichtigen erstellt werden. Erstaunlich ist, dass im Rahmen dieser Änderungen darauf verzichtet wurde, beim Thema Leasing eine

modernere Bilanzierungspflicht einzuführen. Es wurde keine Regelung entworfen, wonach eine Unterscheidung zwischen Operationellem oder Finanziellem Leasing vorgenommen werden muss. Somit bleibt bei einer nach OR-Minimum geführten Bilanz weiterhin die Möglichkeit, das Bilanzbild und die Ertragslage allein aufgrund der gewählten Finanzierungsform entscheidend zu beeinflussen.

Wie bisher wird von einer Bilanzierung zu Fortführungswerten ausgegangen. Neu wird jedoch definiert, dass bei einer geplanten Einstellung des Betriebes innert der nächsten 12 Monate oder bei der Wahrscheinlichkeit einer nicht abwendbaren Einstellung (gemeint ist damit z.B. ein drohender Konkurs) zu Liquidationswerten bilanziert werden muss. Sollte jemand geplant eine Einstellung seiner Geschäftstätigkeit vorsehen, wird hier eine besondere Verschwiegenheit der Buchhalter notwendig sein. Der langfristig planende Unternehmer riskiert sonst bei einem Informationsleck, dass Mitarbeiter frühzeitig abspringen oder dass Kunden verunsichert werden.

### Unklare Begriffe

Neben der vorgenannt gestellten Frage, ob nun die Kantonssteuer oder die Bundessteuer als Richtlinie für die nachträgliche Korrektur der Bilanz gelten soll, bedürfen noch weitere Teile des Entwurfs einer rein begrifflichen Klärung.

Im Rahmen der Vernehmlassung, spätestens jedoch bei der Diskussion im Parlament, wird sich klären müssen, was beim Begriff *periodengerecht* genau gilt. Der Entwurf verwendet den Ausdruck *periodengerechte Zuordnung von Aufwand und Ertrag*.

Die Literatur zum Thema IAS/IFRS geht generell nicht von einem *Jahresabschluss*, sondern von einem *Abschluss* aus. In jenem Regelwerk ist auch nicht von einem *Geschäftsjahr* die Rede, sondern es geht jeweils um eine *Periode* oder *Berichtsperiode*. In Swiss GAAP FER findet sich z.B. in FER 14 der Begriff *Geschäftsperiode (Geschäftsjahr)*, beim Thema Zwischenberichterstattung der Begriff *Berichtszeitraum*.

Der Entwurf des Rechnungslegungsgesetzes meint wohl einen auf den Jahresabschluss hin periodengerecht abgegrenzte Abschluss. Mit der möglichen Auslegung besteht jedoch die Gefahr, dass bei einer Steuer-

einschätzung, z.B. in einem Gastronomiebetrieb, eine Abgrenzung auf einzelne Perioden wie Sommer-Saison und Winter-Saison verlangt würde, u. a. auch mit Blick auf die derzeitige Formulierung in Art. 1 GeBüV, die eine fortlaufende Führung der Warenbuchhaltung verlangt. Hier wäre es gut, wenn der Gesetzgeber klar definiert, welche Periode gemeint ist.

Bei den Vorschriften über die Bilanzgliederung wird der Ausweis von gesetzlich notwendigen Rücklagen als Teil des Fremdkapitals verlangt. Die Lehre ordnet den Begriff Rücklagen jedoch dem Eigenkapital zu. Damit keine Verwirrung betreffend dieses Begriffs entsteht, wäre eine entsprechende Präzisierung notwendig.

### Grosse Gesellschaften

Der Entwurf sieht vor, dass grosse Gesellschaften (d. h. Unternehmen die einer ordentlichen Revision unterliegen) zusätzlich eine Geldflussrechnung erstellen müssen. Ebenso ist für diese Unternehmen die Pflicht zur Erstellung eines Lageberichts geplant. Dieser soll den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens inklusive Zukunftsaussichten, Auftragslage und Forschungstätigkeit aufzeigen.

### Abschluss nach Regelwerk

Der Bundesrat kann bestimmen, welche Regelwerke (z.B. FER, IAS/IFRS) anerkannt werden. Im Gesetz wird neu bestimmt, wer nach einem solchen Regelwerk (losgelöst von der Pflicht der börsenkotierten Unternehmen) abschliessen muss. Es sind dies Genossenschaften mit mindestens 2000 Genossenschaftern sowie Vereine und Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.

Neu können zudem

Gesellschafter, die mindestens 10 Prozent des Grundkapitals vertreten, oder

10 Prozent der Genossenschafte oder 20 Prozent der Vereinsmitglieder oder

Gesellschafter oder Mitglieder, die einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegen

einen solchen Abschluss verlangen.

Eine solche Bilanz & Erfolgsrechnung nach Regelwerk enthält Zahlen nach True&Fair View Prinzip und wird deshalb zumeist ein besseres Ergebnis als die Variante

nach OR-Minimum ausweisen. Dieser Abschluss soll für die Steuerbehörden nicht massgeblich sein. Um jegliches Risiko auszuschliessen empfiehlt es sich darauf zu achten, dass die Generalversammlung nicht über diesen (z.B. FER-)Abschluss abstimmt, sondern lediglich basierend auf den OR-mässigen Zahlen die Rechnung an der Generalversammlung abnimmt.

### Bereits heute

Die neuen Regeln werden zwar erst in ca. 4 – 5 Jahren in Kraft treten und auf dem Weg durch das Parlament geändert werden, einige der Bestimmungen werden jedoch schon heute ihre Schatten vorauswerfen.

Mit der Definition der 12 Monatsfrist im Zusammenhang mit Umlaufvermögen und Fremdkapital, wird (u. a. weil auch in der Literatur, z. B. in Max Boemle's Standardwerk) am besten bereits heute so bilanziert, einerseits um in Zukunft vergleichbare Bilanzzahlen auszuweisen, andererseits weil nun – wenn auch nur in einem Entwurf – ein Hinweis vorliegt, was bezüglich Gliederung der Bilanz als ordnungsgemäss betrachtet wird.

Softwaremässig empfiehlt es sich, gegebenenfalls schon heute an die Zukunft zu denken. Der Entwurf sieht vor, dass im Anhang die Anzahl der Mitarbeiter ausgewiesen wird. Bei einer geplanten Anschaffung von neuer Lohnsoftware sollte deshalb rechtzeitig abgeklärt werden, ob eine automatische Funktion zur Ermittlung dieses Wertes möglich ist.

### Abkürzungsverzeichnis

AG	Aktiengesellschaft
FER	Fachempfehlungen zur Rechnungslegung
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GeBüV	Geschäftsbücherverordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
KMU	Klein- und Mittelunternehmung (-en)
OR	Schweizerisches Obligationenrecht
RAG	Revisionsaufsichtsgesetz
VE RRG	Vorentwürfe und Begleitbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG)

### Literaturverzeichnis

www.fer.ch  
 Max Boemle/Carsten Stolz, Unternehmungfinanzierung, 13. Auflage, Zürich.  
 GmbH Gesetz BBl 2005 7289  
 RAG BBl 2005 7349  
 Vorentwurf Rechnungslegung  
 www.ofj.admin.ch/bj/de/home/themen/wirtschaft/gesetzgebung/aktienrechtsrevision.html