

Art. 958c

III. Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung

¹ Für die Rechnungslegung sind insbesondere die folgenden Grundsätze massgebend:

1. Sie muss klar und verständlich sein.
2. Sie muss vollständig sein.
3. Sie muss verlässlich sein.
4. Sie muss das Wesentliche enthalten.
5. Sie muss vorsichtig sein.
6. Es sind bei der Darstellung und der Bewertung stets die gleichen Massstäbe zu verwenden.
7. Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag dürfen nicht miteinander verrechnet werden.

² Der Bestand der einzelnen Positionen in der Bilanz und im Anhang ist durch ein Inventar oder auf andere Art nachzuweisen.

³ Die Rechnungslegung ist unter Wahrung des gesetzlichen Mindestinhalts den Besonderheiten des Unternehmens und der Branche anzupassen.

III. Principe de régularité

¹ L'établissement régulier des comptes est régi en particulier par les principes suivants:

1. la clarté et l'intelligibilité;
2. l'intégralité;
3. la fiabilité;
4. l'importance relative;
5. la prudence;
6. la permanence de la présentation et des méthodes d'évaluation;
7. l'interdiction de la compensation entre les actifs et les passifs et entre les charges et les produits.

² Le montant de chaque poste présenté dans le bilan et dans l'annexe est justifié par un inventaire ou d'une autre manière.

³ La présentation des comptes est adaptée aux particularités de l'entreprise et de la branche, dans le respect du contenu minimal prévu par la loi.

III. Prinzipi della presen- tazione rego- lare dei conti

¹ La presentazione dei conti è retta in particolare dai principi seguenti:

1. la chiarezza e la comprensibilità;
2. la completezza;
3. l'affidabilità;
4. l'essenzialità;
5. la prudenza;
6. la continuità nella presentazione e nei criteri di valutazione;
7. il divieto di compensare attivi e passivi come pure costi e ricavi.

² La situazione delle singole poste del bilancio e dell'allegato è documentata mediante un inventario o in altro modo.

³ La presentazione dei conti è adeguata alle particolarità dell'impresa e del ramo in cui essa opera, nel rispetto del contenuto minimo prescritto dalla legge.

Literatur

ARQUINT NINA, Bilanzrecht für Lebensversicherungsunternehmen, Zürich/St. Gallen 2010; BAETGE JÖRG/KIRSCH HANS-JÜRGEN/THIELE STEFAN, Bilanzen, 14. Aufl., Düsseldorf 2017; BAKER RALPH J., Hildebrand on Texas Corporations – A Review, in: Texas Law Review 1942, S. 169 – 208; BALLWIESER WOLFGANG, § 243 HGB: Aufstellungsgrundsatz, in: Karsten Schmidt/Werner F. Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Band 4: Drittes Buch: Handelsbücher, 3. Aufl., München 2013, S. 40 – 59; BALLWIESER WOLFGANG, § 246 HGB: Vollständigkeit, Verrechnungsverbot, in: Karsten Schmidt/Werner F. Ebke (Hrsg.), Münchener Kommentar zum HGB, Band 4: Drittes Buch: Handelsbücher, 3. Aufl., München 2013, S. 61 – 93; BEHR GIORGIO, Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung im internationalen Vergleich, in: THK (Hrsg.), Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung/Les principes comptables généralement admis, Zürich 1990, S. 55 – 64; BEHR GIORGIO/LEIBFRIED PETER, Rechnungslegung, 4. Aufl., Zürich 2014; BENSTON GEORGE J., Accounting Standards in the United States and in the United Kingdom: Their Nature, Causes and Consequences, in: Vanderbilt Law Review 1975, S. 235 – 268; BENZ ROLF, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000; BERNET ANDRIN/PORTMANN PASCAL, Art. 6, 6a, 6b, aArt. 6 BankG, in: Rolf Watter et al. (Hrsg.), Basler Kommentar, Bankengesetz, 2. Aufl., Basel 2013, S. 297 – 366; BLUMER MAJA, Bilanzkosmetik und Schadenersatz, Zürich 2007; BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009; BÖCKLI PETER, Gemisch von Neuerungen und Altgewohntem in der OR-Rechnungslegung Modell 2011, ST 10/2012, S. 696 – 706; 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; BRÜLISAUER PETER/MÜHLEMANN MARCO, Art. 58 DBG, in: Martin Zweifel/Michael Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. Aufl., Basel 2017, S. 1150 – 1369; BRUGGER DANIEL/VON DER CRONE HANS CASPAR, Gerichtliche Beurteilung von Geschäftsentscheiden, in: SZW 2/2013, S. 178 – 189; BRUNS HANS-GEORG ET AL. (Hrsg.), IFRS for SMEs, Kommentar zur Rechnungslegung nach IFRS für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, Stuttgart 2010; BUCHMANN RENÉ/DUSS FABIAN/HANDSCHIN LUKAS, Rechnungslegung in Fremdwährung, in: ST 11/2013, S. 823 – 835; BÜHLMANN ANDREAS, Die Bedeutung der stillen Reserven nach dem revidierten Aktienrecht, Zürich 1996; BURKHALTER THOMAS/VARELA LÓPEZ ANÍBAL, Art. 958c OR, in: Heinrich Honsell (Hrsg.), Kurzkommentar Obligationenrecht (OR), Basel 2014, S. 2833 – 2836; CHAUDHRY ASIF ET AL., Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Somerset 2015; COENENBERG ADOLF G./HALLER AXEL/SCHULTZE WOLFGANG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl., Stuttgart 2016; COFFEE JOHN C., JR./SALE HILLARY A., Securities Regulation, Cases and Materials, 12. Aufl., New York 2012; COX JAMES D./

HAZEN THOMAS L., *Business Organizations Law*, 4. Aufl., St. Paul 2016; DE CAPRILES MIGUEL A., *Modern Financial Accounting (Part I)*, in: *New York University Law Review* 1962, S. 1001 – 1088; DE CAPRILES MIGUEL A., *Modern Financial Accounting (Part II)*, in: *New York University Law Review* 1963, S. 1 – 66; DEKKER STEPHAN, Art. 958c OR, in: Jeannette K. Wibmer (Hrsg.), *Aktienrecht, Kommentar*, Zürich 2016, S. 584 – 590; EBERLE RETO/BUCHMANN RENÉ, Art. 958c OR, in: Jolanta Kren Kostkiewicz et al. (Hrsg.), *OR Kommentar*, 3. Aufl., Zürich 2016, S. 2398 – 2402; EXPERTSUISSE, *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung*, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014; EXPERTSUISSE, *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung*, Band «Ordentliche Revision», Zürich 2016; FC BASEL, *Geschäftsbericht* 2012, Basel 2013; FIFA, *Reglement bezüglich Status und Transfer von Spielern*, Zürich 2016; GLANZ STEPHAN/PFAFF DIETER, *IFRS für KMU – strukturiert*, Zürich 2010; GLANZ STEPHAN/PFAFF DIETER, *Zur Währungsumrechnung von Handels- und Steuerbilanz – Wieso das Bundesgericht den Steuerabzug von «Umrechnungsverlusten» untersagt*, in: *StR* 6/2011, S. 470 – 475; GLANZMANN LUKAS, *Das neue Rechnungslegungsrecht*, in: *SJZ* 9/2012, S. 205 – 214; HANDSCHIN LUKAS, *Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht*, 2. Aufl., Basel 2016; HAWES DOUGLAS W., *Truth in Financial Statements: An Introduction*, in: *Vanderbilt Law Review* 1975, S. 1 – 18; HOHMANN CARSTEN/MÜLLER LUKAS, *Eigen- und Fremdkapital im Steuer- und Gesellschaftsrecht der Schweiz*, in: Wolfgang Schön (Hrsg.), *Eigenkapital und Fremdkapital – Steuerrecht, Gesellschaftsrecht, Rechtsvergleich, Rechtspolitik*, Berlin/Heidelberg 2013, S. 593 – 696; HOLMES WILLIAM, *Materiality Through the Looking Glass*, in: *Journal of Accountancy* February 1972, S. 44 – 49; HÜTTCHÉ TOBIAS, *Umstellung auf das neue Rechnungslegungsrecht*, in: *ST* 10/2013, S. 666 – 673; HÜTTCHÉ TOBIAS/TEITLER-FEINBERG EVELYN, *Wenn ich nicht weiss wohin ... Überlegungen zur Aktivierung von Vermögenswerten nach Art. 959 Abs. 2 OR*, in: *EF* 10/2016, S. 730 – 732; 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; JUTZI THOMAS, *Unternehmenspublizität*, Bern 2017; 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. 958c OR, in: Vito Roberto/Hans Rudolf Trüb (Hrsg.), *Handkommentar zum Schweizer Privatrecht*, Art. 778 – 1186 OR, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016, S. 603 – 614; LOSER SILVAN, *Hedge Accounting in der OR-Rechnungslegung*, in: *EF* 4/2018, S. 236 – 247; MACKENZIE BRUCE ET AL., *Interpretation and Application of Financial Reporting Standards*, Somerset 2013; MAURER MATTHIAS/HANDLE MARCO, *Pflichten und Verantwortlichkeit der Revisionsstelle im Zusammenhang mit konzerninternen Darlehen*, in: *GesKR* 2/2013, S. 287 – 298; MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER/SETHE ROLF, *Schweizerisches Gesellschaftsrecht*, 12. Aufl., Bern 2018; MEYER CONRAD, *Rechnungslegung*, in: Klaus Mathis/Conrad Meyer (Hrsg.), *Basiswissen Recht*, 9. Aufl., Zürich 2013, S. 672 – 700; MEYER CONRAD, *Accounting*, Ein Leitfaden für das Verständnis von Finanzberichten, 2. Aufl., Zürich 2017; MEYER CONRAD, *Finanzielles Rechnungswesen*, 3. Aufl., Zürich 2017; MEYER CONRAD ET AL., *Swiss GAAP FER*, Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, 2. Aufl., Zürich 2014; MÜLLER LUKAS, *Zur Einführung des Aktivenbegriffes durch das neue Aktien- und Rechnungslegungsrecht in das Schweizer Gesetz*, in: *SZW* 4/2007, S. 298 – 304; MÜLLER LUKAS, *Das Rahmenkonzept des Rechnungslegungsrechtsentwurfes*, in: *SZW* 4/2008, S. 400 – 412; MÜLLER LUKAS, *Sanierungsfusion und Rechnungslegung*, Zürich/St. Gallen 2008; MÜLLER LUKAS, *Handelsrechtliche Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten*, in: Guido Mühlemann/Annja Mannhart (Hrsg.), *Freiheit ohne Grenzen – Grenzen der Freiheit*, Zürich/St. Gallen 2008, S. 179 – 196; MÜLLER LUKAS/MÜHLEMANN MARKUS, *Forschungs- und Entwicklungskosten nach neuem Rechnungslegungsrecht*, in: *AJP* 22/2013, S. 1639 – 1652; NEUHAUS MARKUS R./BLÄTTLER JÖRG, Art. 662a OR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, 4. Aufl., Basel 2012, S. 548 – 555; NEUHAUS MARKUS R./BLÄTTLER JÖRG, Art. 958 OR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, 4. Aufl., Basel 2012, S. 2297 – 2302; NEUHAUS MARKUS R./BLÄTTLER JÖRG, Art. 959 OR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, 4. Aufl., Basel 2012, S. 2302 – 2307; NEUHAUS MARKUS R./BLÄTTLER JÖRG, Art. 960 OR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), *Basler Kommentar, Obligationenrecht II*, 4. Aufl., Basel 2012, S. 2308 – 2316; NEUHAUS MARKUS R./SCHNEIDER LAURENZ, *Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts*, in: *ST* 12/2013, S. 808 – 820; NEUHAUS MARKUS R./SUTER DANIEL, Art. 958c OR, in: Heinrich

Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530 – 964 OR, 5. Aufl., Basel 2016, S. 2512 – 2518; NÖSBERGER THOMAS, Wesentlichkeit als Grundsatz ordnungsmässiger Rechnungslegung im schweizerischen Aktienrecht, Zürich 1999; PELLEN BERNHARD ET AL., Internationale Rechnungslegung, 10. Aufl., Stuttgart 2017; RENFER MARKUS, Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung, 2. Teil, in: ST 5/2013, S. 288 – 294; RIZZI NATASCHA, Die Behandlung von Gesellschafterdarlehen im Konkurs – Braucht die Schweiz ein Kapitalersatzrecht?, St. Gallen 2018 (unveröffentlichte Masterarbeit); RUSCH ARNOLD F., Interzession im Interesse des Aktionärs, Diss. Zürich 2004; SPADIN MARCO, Nahestehende Personen nach den Internationalen Rechnungslegungsstandards IFRS (IAS 24), Zürich/St. Gallen 2008; STERCHI MARC, Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung, 1. Teil, in: ST 5/2013, S. 283 – 287; STIFTUNG FÜR FER, Swiss GAAP FER, Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2014/2015, Zürich 2014; STROTHER JAMES F., The Establishment of Generally Accepted Accounting Principles and Generally Accepted Auditing Standards, in: Vanderbilt Law Review 1975, S. 201 – 234; VOGT HANS-UELI, Art. 680 OR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530 – 964 OR, 5. Aufl., Basel 2016, S. 693 – 705; VOGT HANS-UELI/BÄNZIGER MICHAEL, Das Bundesgericht anerkennt die Business Judgment Rule als Grundsatz des schweizerischen Aktienrechts, in: GesKR 4/2012, S. 607 – 627; VON BHICKNAPAHARI SIKANDER, Neues Rechnungslegungsrecht: Der KMU-Kontenrahmen dazu, in: TREX 6/2013, S. 330 – 333; VON DER CRONE HANS CASPAR ET AL., Das Fusionsgesetz, 2. Aufl., Zürich 2017; VON GREYERZ CHRISTOPH, Kapitalersetzende Darlehen, in: Peter Böckli et al. (Hrsg.), Festschrift für Frank Vischer zum 60. Geburtstag, Zürich 1983, S. 547 – 556; WATTER ROLF/HENRY DAVID P., Das neue Rechnungslegungsrecht für den M&A-Anwalt – Auswirkungen auf private Aktien- oder Unternehmenskäufe, in: Rudolf Tschäni (Hrsg.), Mergers & Acquisitions XVI, Zürich 2014, S. 7 – 29; WAWRZINEK WOLFGANG/LÜBBIG MAIKE, § 2 Ansatz, Bewertung und Ausweis sowie zugrunde liegende Prinzipien der IFRS, in: Dirk Driesch et al. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 5. Aufl. München 2016, S. 29 – 125; ZÖBELI DANIEL, Rückstellungen in der Rechnungslegung, Diss. Freiburg 2003.

Inhalt

	N
A. Überblick	1 – 2
B. Werdegang von Art. 958c	3 – 6
C. Allgemeines	7 – 22
I. Zweck der Rechnungslegung	10 – 11
II. Grundlagen der Rechnungslegung	12 – 13
III. Grundsätze der Rechnungslegung	14 – 22
1. Gesetzssystematik	14 – 16
2. Rechtsnatur der Grundsätze	17 – 21
3. Geltungsbereich	22
D. GoR (Abs. 1)	23 – 80
I. Klarheit und Verständlichkeit (Ziff. 1)	26 – 28
II. Vollständigkeit (Ziff. 2)	29 – 34
III. Verlässlichkeit (Ziff. 3)	35 – 42
IV. Wesentlichkeit (Ziff. 4)	43 – 47
V. Vorsicht (Ziff. 5)	48 – 59

1. Realisations- und Imparitätsprinzip	50 – 53
2. Niederstwertprinzip	54
3. Stille Reserven	55 – 56
4. Vorsicht nach OR versus nach anerkannten Standards	57 – 59
VI. Stetigkeit in der Darstellung und der Bewertung (Ziff. 6)	60 – 67
VII. Verrechnungsverbot und Brutto-Darstellung (Ziff. 7)	68 – 71
VIII. Wirtschaftliche Betrachtungsweise	72 – 76
IX. EU-Rechtsordnung und anerkannte Standards zur Rechtsauslegung	77 – 80
E. Bestandsnachweise (Abs. 2)	81 – 84
F. Berücksichtigung von Besonderheiten des Unternehmens und der Branche (Abs. 3)	85 – 88
G. Vergleich mit IFRS	89 – 93
H. Vergleich mit IFRS-SME	94 – 98
I. Vergleich mit Swiss GAAP FER	99 – 102

A. Überblick

In Praxis, Lehre und Rechtsprechung haben sich Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (GoR) herausgebildet.¹ Adressaten der Rechnungslegung gehen davon aus, dass diese Grundsätze eingehalten werden.² Die GoR sind die wichtigste Auslegungshilfe für umstrittene oder noch ungeklärte Fragen der Rechnungslegung. Die Rechtsnormen verleihen dem Ersteller der Jahresrechnung in vielen Fragen Ermessen. Dieses ist willkürfrei und unter Berücksichtigung der GoR pflichtgemäss auszuüben.³

Die GoR umfassen etwa die Grundsätze der Klarheit, Verständlichkeit, Vollständigkeit, Verlässlichkeit, Wesentlichkeit, Vorsicht, Stetigkeit oder des Verrechnungsverbots; diese Aufzählung ist aber nicht abschliessend.⁴

B. Werdegang von Art. 958c

Die GoR gem. Art. 958c Abs. 1 lehnen sich an die früheren gem. Art. 662a aOR und die allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze gem. Art. 959 aOR an.⁵

Art. 958c Abs. 1 ist im Wesentlichen aus dem früheren Aktienrecht übernommen und in den 32. Titel des OR verschoben worden.⁶ Damit soll die ausdrückliche Aufzählung

1 Analoge Grundsätze (GoB) gelten für die Buchführung, welche Basis der Rechnungslegung ist (s. Art. 957a).

2 S. Botschaft 2007, S. 1701.

3 Vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 165.

4 Vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 27 ff.

5 S. Botschaft 2007, S. 1701; vgl. NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 662a N 1; MÜLLER, SZW 4/2007, S. 298 ff.

6 Vgl. GLANZMANN, SJZ 9/2012, S. 208.

neu für alle Unternehmen gelten.⁷ Auch die Botschaft stellt fest, dass die «festgelegten Grundsätze [...] im Vergleich zum bisherigen Aktienrecht weder völlig neu noch revolutionär»⁸ sind. Das Parlament nahm eine einzige Änderung gegenüber dem E 2007 vor: Wie früher in Art. 662a aOR ist nun auch das Vorsichtsprinzip ausdrücklich erwähnt, ohne dass sich dadurch materiell etwas ändert.⁹

- 5 Die Rechtsprechung und die bewährte Lehre zum aOR (s. N 3) sind auch zur Auslegung des heutigen Rechts zu verwenden, soweit dieses nicht mit dem bisherigen Recht unverträglich ist oder eine materielle Änderung vorgenommen wurde.
- 6 Der in Art. 959 aOR verwendete Begriff der «allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze» ist weitgehend aus dem geltenden Rechnungslegungsrecht verschwunden. Obwohl dieser Begriff also von dem Begriff der GoR verdrängt wurde, verwenden Art. 960a Abs. 3 (Bewertung der Aktiven) und Art. 322a Abs. 1 (Ermittlung eines gewinnabhängigen Lohns aus Einzelarbeitsvertrag) immer noch die traditionelle Terminologie. Die sprachlichen Unterschiede scheinen allerdings irrelevant, da der Regelungsgehalt der gleiche sein dürfte; in der Lehre werden die GoR regelmässig mit den aakG gleichgesetzt.¹⁰

C. Allgemeines

- 7 Art. 958c ist im Kontext zu lesen. Das Gesetz definiert und charakterisiert die Rechnungslegung stufenweise. Folgende Stufen sind zu unterscheiden:¹¹
 - Zweck der Rechnungslegung (Art. 958);
 - Grundlagen der Rechnungslegung (Art. 958a f.);
 - GoR (Art. 958c).
- 8 Die GoR enthalten allgemeine Qualitätsanforderungen, die im Zusammenhang mit dem Zweck (Art. 958) und den Grundlagen der Rechnungslegung (Art. 958a f.) zu sehen sind. Nur wenn der Zweck der Rechnungslegung und die ihr zugrunde liegenden Annahmen festgelegt sind, ist auch klar, welche Grundsätze auf sie angewandt werden sollen und wie dies geschehen soll.¹² In diesem Kontext sind die GoR als konzeptioneller Rahmen zu verstehen und so auszugestalten, damit der Zweck der Rechnungslegung gefördert werden kann.¹³

7 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 302; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, § 8 N 31; MÜLLER, SZW 4/2008, S. 401.

8 S. Botschaft 2007, S. 1701.

9 S. Protokoll RK-N vom 24./25. Juni 2010, S. 2 f.; Protokoll RK-S vom 24. Februar 2011, S. 3; AB 2011 S 257 f.; Protokoll RK-N vom 24./25. März 2011, S. 1; Protokoll RK-S vom 18./19. August 2011, S. 1; AB 2011 S 719; s. Kommentar zu Art. 960 N 6.

10 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 25 ff.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, § 8 N 82 ff.

11 Vgl. BEHR, GoR, 56 ff.; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 29. Fragen der Darstellung, Währung und Sprache sind gesetzessystematisch auch hier eingeordnet; s. Art. 958d.

12 Vgl. HAWES, Vanderbilt Law Review 1975, S. 3; DE CAPRILES, New York University Law Review 1962, S. 1001 ff.; DE CAPRILES, New York University Law Review 1963, S. 1 ff., m. w. H.

13 Vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 29.

Vorgaben zur Erstellung des Geschäftsberichts ergeben sich auch aus den in Art. 957a 9 statuierten GoB, aus Art. 958d und aus den – im Vergleich zu den GoR konkreten – Normen zur Jahres- und zur Konzernrechnung.¹⁴

I. Zweck der Rechnungslegung

Zweck der Rechnungslegung ist die Vermittlung von Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens, damit Adressaten gestützt auf diese Informationen ihre Entscheidungen treffen können (Art. 958 Abs. 1).¹⁵ Von zentraler Bedeutung ist es, die Adressaten der Rechnungslegung zu definieren. Nicht jeder Adressat erwartet dieselben Informationen. Entsprechend soll die Informationsaufbereitung so erfolgen, dass Adressaten die vermittelten Informationen für ihre Entscheidungsfindung verwenden können.¹⁶ Zweck der Rechnungslegung ist nach den anerkannten Standards die Darstellung entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen. Diese Generalnorm wird in den anerkannten Standards auch als «fair presentation» oder als «true and fair view» bezeichnet.¹⁷ Im OR ist allerdings keine vollständige «true and fair view» verwirklicht (s. N 55 f.).¹⁸

Sofern die konkreten Einzelnormen zur Jahresrechnung (insb. Art. 959 ff.) befolgt werden, ist zu vermuten, dass die Anwendung den Zweck der Rechnungslegung erfüllt und den Adressaten i. S. des Art. 958 Abs. 1 – vorbehaltlich der Bildung stiller (Willkür-) Reserven – ein zuverlässiges Urteil über die wirtschaftliche Lage ermöglicht. Es ist denkbar, dass die Anwendung der Einzelnormen zu einem Konflikt mit dem Zweck gem. Art. 958 Abs. 1 führt. In diesem Fall ist es theoretisch denkbar, von einzelnen Normen abzuweichen und eine andere Regel für den Einzelfall vorzusehen, damit der Abschluss letztlich dennoch seinen Zweck erfüllt (s. auch Art. 958c Abs. 3; N 85).¹⁹ Die IFRS bezeichnen diesen Grundsatz als «overriding principle» und haben ihn in IAS 1.19 normiert. In der Praxis dürfte das «overriding principle» allerdings – wie IAS 1.19 selbst feststellt – kaum je zur Anwendung gelangen, da die Regeln mit dem Zweck der Rechnungslegung vereinbar sein sollten. Falls Abweichungen von der Norm dennoch notwendig werden könnten, lassen sich diese gegenüber den Adressaten wohl nur schwerlich rechtfertigen.

II. Grundlagen der Rechnungslegung

Grundlagen der Rechnungslegung sind die Fortführungsannahme und das Prinzip der Periodenabgrenzung. Die Fortführungsannahme ist in Art. 958a aufgeführt. Die Pe- 12

14 Vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 29 f.; VON BHICKNAPAHARI, TREX 6/2013, S. 330 ff.

15 Vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 29. BÖCKLI (OR-Rechnungslegung, N 4 ff.) sieht eine sechsfache Funktion der Rechnungslegung in der Unternehmenswelt: bilanzbezogener Eigenkapitalschutz, Führungsinstrument, Rechenschaftslegung, Transparenz für Anleger, Systemschutz sowie Bemessungsgrundlage für die Gewinnsteuern.

16 Vgl. HAWES, Vanderbilt Law Review 1975, S. 3; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 45 ff.

17 S. Kommentar zu Art. 958 N 119 ff.; vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 29.

18 S. Kommentar zu Art. 958 N 25 f.; vgl. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 101 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 1086 ff.

19 Vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 61.

riodenabgrenzung ist Gegenstand von Art. 958b, welcher systematisch zusammen mit Art. 958a die Grundlagen der Rechnungslegung bildet.²⁰

- 13 Die Fortführungsannahme besagt, dass die Rechnungslegung auf der Annahme beruht, dass das Unternehmen auf absehbare Zeit, aber mind. für die nächsten zwölf Monate ab Bilanzstichtag, weitergeführt wird. Aber nur wenn ein Unternehmen bis in alle Ewigkeit existieren würde, könnte jeweils mit dem Abschluss einer grösseren Geschäftstransaktion Bilanz gezogen werden.²¹ Da Geschäfte allerdings selten aus einheitlichen, sequentiell ablaufenden Geschäftsprozessen bestehen, sondern eher in mehreren, parallel ablaufenden, ggf. zeitlich verschobenen und einander überlappenden Transaktionen geschehen, trübt dies die Transparenz der Erfolgsermittlung.²² Hier kommt die Periodenabgrenzung zum Zug, da sie die «kontinuierlich» ablaufenden Geschäftsprozesse in Buchungsperioden – i. d. R. konform mit der Fiskalperiode – abgrenzt.²³ Im Gesetz ist die Begrenzung auf zwölf Monate vorgesehen (s. Art. 958 Abs. 3).²⁴ Überlange oder verkürzte Geschäftsjahre, insb. wenn es das Gründungs- oder Liquidationsjahr eines Unternehmens betrifft, sind immer noch möglich.

III. Grundsätze der Rechnungslegung

1. Gesetzessystematik

- 14 Die wichtigsten Grundsätze und die minimalen Anforderungen an die Auslegung der Rechnungslegungsnormen werden als «GoR» bezeichnet.²⁵ Diese Grundsätze sollen unter den gegebenen Annahmen (s. N 12 f.) den Zweck der Rechnungslegung adressatengerecht erreichen.²⁶
- 15 Die stufenweise Unterscheidung in Zweck, Grundlagen und Grundsätze der Rechnungslegung (s. N 7 ff.) ist von den anerkannten Standards beeinflusst.²⁷ Die meisten der in Art. 958c aufgezählten Grundsätze entsprechen den qualitativen Anforderungen, wie sie in der Rechnungslegung nach anerkannten Standards beachtet werden.²⁸ Anerkannte Standards wie etwa die Swiss GAAP FER unterscheiden unter anderem nach Zielsetzung, Grundlagen wie etwa der Fortführungsannahme und der Periodenabgrenzung sowie qualitativen Anforderungen an die Jahresrechnung.²⁹ Die GoR werden in den verschie-

20 S. Kommentar zu Art. 958a und 958b.

21 In der Literatur wird dafür das Bilanzziehen bei mittelalterlichen oder neuzeitlichen Schiffsexpeditionen als Vergleich herangezogen. Ein Unternehmen kann als Schiffsexpedition angesehen werden. Sobald das Schiff aus den fernen Ländern zurückgekommen ist, wird mit Ende einer Expedition im Prinzip das gesamte Unternehmen liquidiert und ein Überschuss auf das neue Unterfangen bzw. die nächste Expedition übertragen. Die Rechnungsperiode entspricht in diesem Beispiel der Dauer der Expedition; vgl. DE CAPRILES, New York University Law Review 1962, S. 1015 f.

22 Vgl. DE CAPRILES, New York University Law Review 1962, S. 1016 f.

23 Vgl. DE CAPRILES, New York University Law Review 1963, S. 64 f.

24 Im Steuerrecht s. z. B. Art. 4 Abs. 2, Art. 40 Abs. 3 und Art. 51 Abs. 2 DBG.

25 S. Botschaft 2007, S. 1701.

26 Vgl. BALLWIESER, Münch-Kom-HGB, § 243 N 6.

27 S. Botschaft 2007, S. 1701.

28 S. IFRS-Rahmenkonzept N 2.4 ff.; FER-Rahmenkonzept N 29 ff.

29 S. FER-Rahmenkonzept N 2, 5 f., 9 ff., 29 ff.

denen Standards und in der Literatur teilweise unterschiedlich gruppiert, da die klare Abgrenzung zwischen den einzelnen Grundsätzen und Prinzipien schwierig ist.³⁰

Fragen der Bewertung werden vornehmlich in Art. 960 ff. thematisiert. Die Bewertung bewegt sich dabei im Spannungsfeld zwischen dem Vorsichtsprinzip und der Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse.³¹ Bewertungsfragen haben einen erheblichen Einfluss auf den Zweck der Rechnungslegung und die GoR. Gem. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 und Art. 960 Abs. 2 ist vorsichtig zu bewerten, teils sogar unter ausdrücklicher Zulassung der Bildung und Auflösung von stillen Reserven (s. N 48 ff.),³² obschon dies dem Zweck der Rechnungslegung zuwiderläuft.³³

2. *Rechtsnatur der Grundsätze*

Die GoR sind generelle Aussagen, deren Inhalt als allgemein gültig oder gar als verpflichtend wahrgenommen wird.³⁴ Sie sind allerdings weder Gewohnheitsrecht³⁵, «Handels- noch Ortsgebrauch i. S. des Art. 5 Abs. 2 ZGB, sondern für alle Rechtsanwendenden gültige Normen, so dass die Lückenfüllung in Streitfällen durch den Richter i. S. v. Art. 1 Abs. 2 und 3 ZGB zu erfolgen hat»³⁶. Die GoR sind durch die Lehre und Rechtsprechung weiterzuentwickeln.³⁷ KÄFER beschreibt diese Grundsätze als Gestaltungs- und Qualitätsnormen.³⁸ Durch die Ausgestaltung und Umsetzung der GoR ist Dritten das zuverlässige Urteil über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu ermöglichen.³⁹ Das ist der Zweck der Rechnungslegung. Die GoR sind nicht absolute Gebote. Es handelt sich um Qualitätsbezeichnungen, die relativen Charakter haben. Sie sind «Begriffe von grösser Variationsbreite».⁴⁰

Sowohl die betriebswirtschaftlichen Grundsätze als auch das Rechnungslegungsrecht sind für die Herleitung der GoR relevant.⁴¹ Die Auslegung ist anspruchsvoll, da oft Annahmen und Ermessensentscheide zu treffen sind;⁴² in vielen Fällen gibt es mehr als eine «richtige» Lösung.⁴³ GoR sind keine mittels wissenschaftlichen Methoden in der Natur beobachtbaren Gesetze. Sie werden stattdessen entwickelt resp. für gültig erklärt.⁴⁴ Rele-

30 S. Botschaft 2007, S. 1701; MACKENZIE ET AL., Interpretation, S. 38 ff., m. W. H.; PELLENS ET AL., Rechnungslegung, S. 96 ff.

31 Vgl. NEUHAUS/SCHNEIDER, ST 5/2013, S. 806.

32 S. Kommentar zu Art. 960 N 26 f.

33 Vgl. HÜTTICHE, ST 10/2013, S. 666; BENZ, GoR, S. 48 ff.

34 Vgl. BOSSARD, ZHK-OR, Art. 959 N 16 f.

35 A. M. BENZ, GoR, S. 65 f. Er sieht die GoR als zwingend vorgegeben resp. durch die Steuergerichte verbindlich konkretisiert. Diese Ansicht verträgt sich jedoch nicht mit der in Botschaft, 2007, S. 1701, geäußerten Absicht. Zudem müssen die GoR dem Zweck der Rechnungslegung gem. Art. 958 dienen.

36 Vgl. BOSSARD, ZHK-OR, Art. 959 N 18.

37 S. Botschaft 2007, S. 1701.

38 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 27 ff.

39 Vgl. MEYER, Rechnungslegung, S. 677; KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 27.

40 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 31.

41 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 33.

42 Vgl. DE CAPRILES, New York University Law Review 1963, S. 64 f.

43 Vgl. STROTHER, Vanderbilt Law Review 1975, S. 203.

44 Vgl. STROTHER, Vanderbilt Law Review 1975, S. 203.

vant ist in erster Linie die Verkehrsauffassung der beteiligten Kaufleute resp. des Berufsstands der Rechnungslegungsspezialisten und der Wirtschaftsprüfer.⁴⁵

- 19 KÄFER leitet den Begriff der «allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze» gem. Art. 959 aOR aus den anglo-amerikanischen «generally accepted accounting principles» (GAAP) ab und hält seinerseits fest, dass es sich – weder in der Schweiz noch in den USA – um Gewohnheitsrecht handelt.⁴⁶ Im Ausland werden für die GoR unter anderem auch die Begriffe «best practice»⁴⁷, «good accounting practice»⁴⁸, oder «generally accepted accounting principles»⁴⁹ verwendet.
- 20 Trotz der hohen Bedeutung der Verkehrsauffassung und der Prägung durch die Branche (s. Art. 958c Abs. 3; N 85 ff.) ist festzustellen, dass bezüglich der Auslegung oder der GoR und der damit verbundenen Rechtsfragen die Gerichte das letzte Wort haben.⁵⁰
- 21 Die in Art. 958c aufgezählten Grundsätze werden durch die «Grundlagen der Rechnungslegung» und den Zweck der Rechnungslegung ergänzt (s. N 7 ff., 15).⁵¹ Bei der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung geht es um das periodengerechte, korrekte Zuordnen der Aufwände und Erträge sowie ein sachgerechtes Gegenüberstellen von Erträgen und Aufwänden.⁵²

3. Geltungsbereich

- 22 Die GoR sind sinngemäss für den gesamten Geschäftsbericht, d. h. sowohl für die Jahresrechnung als auch für die Konzernrechnung, zu beachten.⁵³ Falls eine AG einen Vergütungsbericht herausgibt, sind die GoR gem. Art. 13 Abs. 2 VegüV auch auf diesen anzuwenden.⁵⁴

D. GoR (Abs. 1)

- 23 Abs. 1 weist darauf hin, dass für die Rechnungslegung «insbesondere» die aufgezählten Grundsätze massgebend sind. Die Aufzählung des Gesetzes ist demnach nicht abschliessend und der Gesetzgeber lässt bewusst Raum für künftige Rechtsentwicklungen durch Lehre und Rechtsprechung.⁵⁵

45 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 71 ff.; BÖCKLI, ST 10/2012, S. 696 ff.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, § 8 N 64 ff.

46 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 60 ff., m. w. H. In den USA hat die SEC mit dem Securities and Exchange Act of 1934 die Kompetenz, bundesweit zu beachtende Rechnungslegungsnormen zu erlassen; 15 U.S.C. § 78m. Die SEC hat bislang noch nicht von ihrer Rechtssetzungskompetenz Gebrauch gemacht und überlässt Rechnungslegungsspezialisten und Wirtschaftsprüfern die Ausgestaltung dieser Grundsätze. Es handelt sich auch bei den US GAAP um flexible, branchenübliche Grundsätze; nicht um Gewohnheitsrecht; vgl. COFFEE/SALE, Securities, S. 56.

47 Vgl. BENSTON, Vanderbilt Law Review 1975, S. 245.

48 Vgl. BAKER, Texas Law Review 1942, S. 190.

49 Vgl. COX/HAZEN, Business, S. 537.

50 S. Botschaft 2007, S. 1701; vgl. COX/HAZEN, Business, S. 537 f.; s. Urteil des BVGer. vom 19. September 2017 (B-561/2014), E. 3.7.2.

51 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 302 ff.

52 S. Kommentar zu Art. 958b N 5 ff.

53 S. Botschaft 2007, S. 1699.

54 S. Kommentar zu Art. 958 N 86 f.

55 S. Botschaft 2007, S. 1701; vgl. NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 662a N 8; MÜLLER, Sanierungsfusion, S. 85 ff. Als Beispiel vgl. die Herleitung eines Hedge-Accounting nach den GoR bei LOSER, EF 4/2018.

Soweit in der Rechnungslegung die gem. Art. 958 Abs. 3 dafür zuständige Person⁵⁶ Ermessensspielräume hat, ist dieses Ermessen pflichtgemäss auszuüben. In der juristischen Lehre wird richtigerweise postuliert, dass diese Ausübung des Ermessensspielraums durch die «business judgment rule» zu schützen sei.⁵⁷ Die vom BGer. anerkannte Regel besagt, dass Gerichte sich in der nachträglichen Überprüfung von Geschäftsentscheiden mit Ermessenscharakter grundsätzlich zurückhalten.⁵⁸ Voraussetzung für die Anwendung dieser Regel ist, dass der VR seine Entscheidungen «in einem einwandfreien, auf einer angemessenen Informationsbasis beruhenden und frei von Interessenkonflikten»⁵⁹ gestalteten Prozess trifft. Zentral ist, dass der VR aus der ex ante Perspektive einen für das Gericht nachvollziehbaren Entscheid getroffen hat. Im Zweifelsfall kann er ggf. Verantwortlichkeitsrisiken reduzieren, wenn er seine Entscheide gestützt auf das Gutachten eines unabhängigen Experten trifft.⁶⁰

Wenn der VR seine mit Ermessen verbundenen Geschäftsentscheide nach den Vorgaben der «business judgment rule» ausübt, schützt ihn dies in weitem Umfang vor persönlicher Haftung.

I. Klarheit und Verständlichkeit (Ziff. 1)

Ziff. 1 enthält die Grundsätze der Klarheit und der Verständlichkeit.⁶¹

Das Gesetz versteht unter dem Grundsatz der Klarheit, dass insb. die Jahresrechnung formell übersichtlich und sachgerecht gestaltet sowie gegliedert ist.⁶² Nur gleichartige Posten dürfen zusammengefasst werden. Relevante Einzelheiten zu den Posten sind ggf. im Anhang auszuweisen.⁶³ Des Weiteren sind die verschiedenen Positionen der Jahresrechnung sorgfältig und exakt zu bezeichnen.⁶⁴

Der Grundsatz der Verständlichkeit verlangt, dass die Adressaten die Rechnungslegung in allen Teilen mühelos verstehen können. Angemessene Rechnungslegungskenntnisse der Adressaten dürfen aber vorausgesetzt werden;⁶⁵ hierbei kann an den «durchschnittlichen» Empfänger der Informationen angeknüpft werden.⁶⁶ Relevante Informationen dürfen nicht weggelassen werden, nur weil sie für den durchschnittlichen Adressaten schwer verständlich sein könnten.⁶⁷

56 S. Kommentar zu Art. 958 N 98 ff.

57 Vgl. BLUMER, Bilanzkosmetik, S. 171 f.

58 Vgl. BRUGGER/VON DER CRONE, SZW 2/2013, S. 182 ff.

59 S. Entscheid des BGer. vom 18. Juni 2012 (4A_74/2012), E. 5.1; Entscheid des BGer. vom 8. Februar 2010 (4A_306/2009), E. 7.2.4; vgl. VOGT/BÄNZIGER, GesKR 4/2012, S. 609 ff., m. w. H.

60 Vgl. BRUGGER/VON DER CRONE, SZW 2/2013, S. 185.

61 Zum Ganzen vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 121; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 81 f.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 159 f.; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 122 ff.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958c N 1; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 41; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958c N 5 ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958c N 2; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 37; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 321 f.; LIPP, HK-PR, Art. 958c N 6 ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 6 f.

62 S. Botschaft 2007, S. 1701; vgl. BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 159.

63 S. Botschaft 2007, S. 1701; vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 321.

64 S. Botschaft 2007, S. 1701.

65 S. Botschaft 2007, S. 1701.

66 Vgl. BRÜLSAUER/MÜHELMANN, Kom-DBG, Art. 58 N 33; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 6 f.

67 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 321.

II. Vollständigkeit (Ziff. 2)

- 29 Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit sind alle Informationen, soweit sie für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens (Art. 958 Abs. 1) massgeblich sind, darzustellen und offenzulegen.⁶⁸ Dazu gehört insb. auch die vollständige Erfassung aller Aktiven und Verbindlichkeiten sowie aller Erträge und Aufwände.⁶⁹
- 30 Der Grundsatz der Vollständigkeit ist absolut gültig, soweit er für den Rechnungslegungsadressaten wesentliche Aktiven, Verbindlichkeiten, Aufwände und Erträge betrifft (s. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4).⁷⁰
- 31 Die Praxis setzt den Grundsatz der Vollständigkeit mit der «Vollständigkeitserklärung» durch.⁷¹ Mit dieser erklärt das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan⁷² gegenüber dem Abschlussprüfer, dass alle wesentlichen Sachverhalte vollständig offengelegt wurden. Die Vollständigkeitserklärung soll auch der Tatsache Rechnung tragen, dass sich für den Adressaten wesentliche Sachverhalte u. U. nicht nur aus der Jahresrechnung selbst ergeben, sondern auch ausserhalb der Geschäftsbücher abspielen.⁷³
- 32 Auch stille Reserven sind im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vollständigkeit zu sehen.⁷⁴ Die Zulässigkeit von stillen Reserven (s. N 55 f.)⁷⁵ darf nicht dazu führen, dass Bilanzposten einfach weggelassen werden; stille Reserven sind vielmehr ein Bewertungsthema. Demzufolge verstösst die Duldung stiller Reserven auch im geltenden Recht nicht gegen den Grundsatz der Vollständigkeit.⁷⁶
- 33 Mit dem Grundsatz der Vollständigkeit hängt der Grundsatz der Wahrheit zusammen (s. N 38 ff.).
- 34 Zum Grundsatz der Vollständigkeit gehören auch Art. 958c Abs. 2 (Bestandsnachweise) und Art. 957a Abs. 2 (GoB), wobei streng genommen der Grundsatz der Vollständigkeit eher den GoB statt den GoR zuzuordnen ist, da es hier um die vollständige Buchführung geht. Nur gestützt auf die vollständige Buchführung ist auch die vollständige Rechnungslegung über die wesentlichen Sachverhalte möglich.⁷⁷

68 Zum Ganzen vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 121 f.; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 80 f.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 161; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 125 ff.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958c N 2; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 41 f.; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958c N 8 ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958c N 3; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 37; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 324; LIPP, HK-PR, Art. 958c N 10 ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 8.

69 S. Botschaft 2007, S. 1701; vgl. BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 161; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 8.

70 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 37.

71 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2016, S. 381 ff.; s. Kommentar zu Art. 958 N 96 f.

72 S. Kommentar zu Art. 958 N 89.

73 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2016, S. 381.

74 Vgl. BENZ, GoR, S. 142 f.

75 S. Kommentar zu Art. 958 N 24, 27 ff.

76 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 324; BENZ, GoR, S. 48 ff.

77 Vgl. DE CAPRILES, New York University Law Review 1962, S. 1006.

III. Verlässlichkeit (Ziff. 3)

Die vermittelten Informationen sind nach Ziff. 3 grundsätzlich willkürfrei darzustellen und offenzulegen.⁷⁸ Die Adressaten müssen sich auf die Jahresrechnung verlassen können.⁷⁹ Eine willkürliche Gestaltung der Jahresrechnung würde die Verlässlichkeit entsprechend mindern. Deshalb sind die GoR und das damit verliehene Ermessen konsequent und willkürfrei in der ganzen Jahresrechnung anzuwenden.

Der Grundsatz der Verlässlichkeit verlangt, dass die in der Rechnungslegung vermittelten Informationen keine wesentlichen Fehler enthalten und frei von Verzerrungen sind.⁸⁰ Vollständig fehlerfrei kann praktisch keine Rechnungslegung sein.⁸¹ Falls dennoch Fehler auftreten, sollten diese nicht derart gravierend sein, dass damit eine wesentlich andere Aussage entsteht, als dies beim fehlerfreien Abschluss der Fall wäre. Informationen sind im Allgemeinen dann wesentlich, wenn das Weglassen oder die fehlerhafte Darstellung die gestützt auf die Rechnungslegung getroffenen Entscheidungen der Geschäftsberichtsadressaten verändern könnte (weiter zur Wesentlichkeit s. N 43 ff.).⁸² Eine klare Grenze, ab der ein Fehler wesentlich wird, gibt es nicht, da nicht jeder Fehler im selben Masse für den Adressaten wesentlich ist.⁸³ Hinzu kommt, dass nicht jeder Adressat dasselbe Informationsbedürfnis hat.

Fehler können vermieden werden, wenn nicht nur dafür gesorgt wird, dass die Ergebnisse richtig sind, sondern auch der Prozess, wie die Ergebnisse zustande kommen, möglichst fehlerfrei ist.⁸⁴ I. d. R. werden Positionen, die im Abschluss allein schon wegen ihrer Grösse bedeutend sind oder einen grossen Einfluss auf das Ergebnis haben können, eher das Urteil der Geschäftsberichtsadressaten beeinflussen.⁸⁵

Laut Botschaft gehören zum Grundsatz der Verlässlichkeit auch die Prinzipien der Richtigkeit bzw. der Wahrheit («Bilanzwahrheit»). Der Begriff der Wahrheit ist sowohl vom Zweck der Rechnungslegung abhängig als auch davon, wer die Informationen erhalten soll (s. Art. 958 Abs. 1 und 3).⁸⁶ Ein Geschäftsbericht kann bezüglich etwas, das er aussagen will oder soll, wahr sein. Dementsprechend ist die Wahrheit relativ zu sehen.⁸⁷ Solange mit dem Geschäftsbericht der Zweck der Rechnungslegung erreicht wird, ist der Geschäftsbericht grundsätzlich als wahr zu betrachten.⁸⁸

78 Zum Ganzen vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 117 f.; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 83; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 162 ff.; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 119 ff.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958c N 3; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 40 f.; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958c N 11 ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958c N 4; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 37; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 322; LIPP, HK-PR, Art. 958c N 15 ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 9 f.

79 S. Botschaft 2007, S. 1701.

80 Vgl. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 175 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 162 ff.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 322.

81 S. IFRS-Rahmenkonzept N 2.13.

82 S. IFRS-Rahmenkonzept N 2.11.

83 S. IFRS-Rahmenkonzept N 2.11.

84 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2016, S. 137 ff.; STERCHI, ST 5/2013, S. 283 ff.

85 Vgl. RENFER, ST 5/2013, S. 288 ff.

86 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 260 ff.; HAWES, Vanderbilt Law Review 1975, S. 3.

87 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 265.

88 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 271 ff.

- 39 Die Lehre unterscheidet die formelle und die materielle Wahrheit. Materielle Aspekte, insb. Bewertungsfragen, werden – im Gegensatz zu formellen Aspekten, die vor allem mit der Buchführung verknüpft sind – eher von der Bilanzwahrheit ausgeklammert, zumindest soweit es die Korrektheit des Bewertungsergebnisses betrifft.⁸⁹ Eine Bewertung muss i. d. R. nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vorgenommen werden. Ein klares «richtig» oder «falsch» gibt es bei der Bewertung nicht, solange betriebswirtschaftlich anerkannte Methoden verwendet und die der Bewertung zugrunde liegenden Annahmen offengelegt werden.⁹⁰
- 40 Eng mit der Buchführung verknüpft ist die formelle Wahrheit. Entscheidend ist hier, dass der Geschäftsbericht mit den Daten resp. den als Belegen dienenden Unterlagen übereinstimmt und dass die aufgezeichneten Buchungstatsachen überhaupt existieren.⁹¹
- 41 Die Verlässlichkeit der Rechnungslegung wird durch die Zulassung von willkürlichen stillen Reserven erheblich vermindert.⁹² Stille Reserven bleiben auch unter geltendem Recht zulässig.⁹³ Solange innerhalb der Möglichkeiten des Rechnungslegungsrechts stille Reserven gebildet und aufgelöst werden, bleibt der Grundsatz der Verlässlichkeit gewahrt. Das ergibt sich aus der Regel, dass die spezielle Norm resp. die Bewertungsvorschriften der allgemeinen Norm resp. den GoR vorgehen (*lex specialis derogat legi generali*).
- 42 In einem strafrechtlichen Entscheid hielt das BGer. fest, dass sich der Investor in seinen Entscheidungen auf die Wahrheit der Angaben verlassen können soll, da er nicht in der Lage ist, die Angaben selbst zu überprüfen.⁹⁴ Problematisch sind insb. die Aufzeichnung von Vorgängen, die so nicht stattgefunden haben, oder etwa die Falschbeurkundung von privaten Ausgaben als Geschäftsaufwand.⁹⁵ Strafrechtlich relevantes Verhalten, insb. Falschbeurkundungen, verletzt i. d. R. den Grundsatz der Verlässlichkeit und ist nicht mit der Wahrheit vereinbar.⁹⁶

IV. Wesentlichkeit (Ziff. 4)

- 43 Die Rechnungslegung dient der Information der Beteiligten, damit diese ihre Rechte sinnvoll ausüben können. Blosser Neugier soll mit der Rechnungslegung nicht befriedigt werden. Das Gesetz verlangt mit Ziff. 4 keine absolute Genauigkeit der Rechnungslegung. Solange das Urteil der Adressaten der Rechnungslegung unbeeinflusst bleibt, dürfen unbedeutende Grössen ausser Acht gelassen werden.⁹⁷ Der Grundsatz der Wesent-

89 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 276 ff.

90 S. BGE 121 III 151 sowie Entscheid des BGer. vom 3. April 2001 (4C.363/2000), E. 3b; VON DER CRONE ET AL., Fusionsgesetz, N 27 ff.

91 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 285, 289 ff.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, § 8 N 76 ff.

92 Vgl. BENZ, GoR, S. 48 ff.

93 Vgl. HÜTTCHÉ, ST 10/2013, S. 666.

94 S. BGE 125 IV 17, S. 29.

95 S. BGE 122 IV 25; vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, § 8 N 14 ff., m. w. H.

96 S. Bilanzfälschung N 27 ff., 46 ff.

97 S. Botschaft 2007, S. 1701; zum Ganzen vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 123; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 76 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 165 f.; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 107 ff.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958c N 4; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958c N 14 f.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958c N 5; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 37 f.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 323 ff.; LIPP, HK-PR, Art. 958c N 22 ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 11 f.

lichkeit soll vermeiden helfen, dass eine Fülle von Transaktionen und Sachverhalten mit allen Details aufgelistet wird.⁹⁸ Falls «zu viele Details»⁹⁹ im Geschäftsbericht aufgeführt und erläutert werden, können die Informationen von den Adressaten nicht mehr nützlich verarbeitet werden.¹⁰⁰

Der Grundsatz der Wesentlichkeit gewährt einerseits einen gewissen Spielraum in der Rechnungslegung und zwingt andererseits dazu, auf eine detailüberladene Berichterstattung zu verzichten. Ausserdem würde eine Bilanzierung mit Details in exakten CHF- und Rappen-Angaben insb. bei sehr grossen Unternehmen und Weltkonzernen eine Exaktheit vortäuschen, die es in der Realität nicht geben kann.¹⁰¹

Nach Ansicht des Gesetzgebers sind Informationen dann wesentlich, wenn «ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die aufgrund der Jahresrechnung zu treffenden Entscheidungen beeinflussen könnten».¹⁰² Damit stützt sich das Gesetz darauf ab, ob eine bestimmte Information geeignet ist, die Entscheidungen des aktuellen und des potenziellen Investors (oder allgemein des Adressaten) zu beeinflussen. Bejahendenfalls ist sie wesentlich.¹⁰³

Für die Ermittlung der Wesentlichkeit eines Geschäftsvorfalles oder Sachverhalts gibt es keine generellen Vorgaben; diese Beurteilung soll im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände erfolgen (s. Art. 4 ZGB).¹⁰⁴ Wesentlichkeit wird in der Lehre quantitativ und qualitativ beurteilt. Quantitativ wesentlich sind demnach Sachverhalte, die 5 % des Jahresergebnisses vor ausserordentlichen Positionen oder 5 % desjenigen vor Steuern übersteigen.¹⁰⁵ Diese Schwellenwerte werden in der Literatur als objektive Massstäbe bezeichnet.¹⁰⁶ Auch sie gelten indes nicht absolut; bereits geringere Abweichungen können wesentlich sein.¹⁰⁷

Das Unternehmen soll das ihm durch den Grundsatz der Wesentlichkeit verliehene Ermessen pflichtgemäss und in Übereinstimmung mit dem Zweck der Rechnungslegung (Art. 958 Abs. 1) ausüben.¹⁰⁸ Solange die dargestellten und offengelegten Informationen in der Rechnungslegung verlässlich, vollständig, klar und verständlich bleiben und nicht falsch sind (Art. 958 Abs. 1, 958c Abs. 1 Ziff. 1–3), nützt der Verantwortliche seinen Ermessensspielraum im zulässigen Rahmen der GoR aus.¹⁰⁹

98 S. Botschaft 2007, S. 1701.

99 S. Botschaft 2007, S. 1706.

100 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 325.

101 S. Botschaft 2007, S. 1702.

102 S. Botschaft 2007, S. 1702. Vgl. auch JUTZI, Unternehmenspublizität, N 471.

103 Vgl. HOLMES, Journal of Accountancy February 1972, S. 47; KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 449.

104 S. Botschaft 2007, S. 1702.

105 Vgl. NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 662a N 9d; NÖSBERGER, Wesentlichkeit, S. 152.

106 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 448 ff.

107 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 37 f.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 12; NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 662a N 9d; NÖSBERGER, Wesentlichkeit, S. 131 ff.

108 S. Botschaft 2007, S. 1702.

109 Vgl. auch NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 959 N 20.

V. Vorsicht (Ziff. 5)

- 48 Das Vorsichtsprinzip war im E 2007 zu Art. 958c nicht enthalten und stattdessen nur als Grundsatz des Bewertungsrechts in Art. 960 Abs. 2 aufgeführt.¹¹⁰ Im Verlauf der parlamentarischen Beratung wurde es auch in Art. 958c Abs. 1 eingefügt.¹¹¹ Damit sollte geklärt werden, dass der Gesetzgeber nicht von der Regelung in Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 aOR abweichen wollte.¹¹²
- 49 Im geltenden Recht ist das Vorsichtsprinzip – genauso wie im früheren Aktienrecht – ausdrücklich aufgeführt.¹¹³ Somit dürften für das Vorsichtsprinzip die bisherige Rechtsprechung und Lehre wohl weiterhin als Auslegungshilfe heranzuziehen sein.

1. Realisations- und Imparitätsprinzip

- 50 In den GoR sind das Realisations- und das Imparitätsprinzip nicht explizit enthalten. Diese Prinzipien werden jedoch unter das in Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 enthaltene Vorsichtsprinzip subsumiert. Sie sind demnach wie im früheren Recht zu beachten.¹¹⁴
- 51 Das Realisationsprinzip erläutert das BGer. wie folgt: «Realisiert sind Erträge, wenn die entsprechenden Leistungen erbracht oder rechtlich vollstreckbar geschuldet sind [...]. Bei Veräusserungsverträgen tritt der Aktivierungszeitpunkt für die Gegenleistung mit der Übertragung der Verfügungsgewalt ein»¹¹⁵. Etwas anders formuliert das BGer. in einer früheren Entscheidung das Realisationsprinzip. Demnach dürfen Erträge erst dann ausgewiesen werden, wenn sie sich geld- oder forderungsmässig verwirklichen.¹¹⁶ Erträge dürfen somit erst dann in der Rechnungslegung berücksichtigt werden, wenn sie im Zeitpunkt der Buchung bereits realisiert sind bzw. wenn ein Anspruch auf Leistung besteht.¹¹⁷ Umgekehrt darf der aktuelle Marktwert einer vor Jahrzehnten gekauften Liegenschaft grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, solange sie nicht verkauft wurde resp. sich der Ertrag aus der Wertsteigerung noch nicht realisiert hat.¹¹⁸
- 52 Das Imparitätsprinzip behandelt Aufwände und Erträge ungleich. Nach dem Imparitätsprinzip «dürfen Erträge erst bei der Realisierung und müssen Verluste bereits bei der Feststellung bilanzmässig berücksichtigt werden»¹¹⁹. Aufwände müssen verbucht werden, wenn sie schon erkennbar sind, auch wenn sie sich noch nicht realisiert haben. Falls der

110 S. Botschaft 2007, S. 1701; Urteil des BVGer. vom 21. August 2017 (B-3380/2015), E. 5.2.3.2.

111 S. Kommentar zu Art. 960 N 6.

112 S. AB 2010 N 1376. Zum früheren Recht vgl. BENZ, GoR, S. 70 ff.

113 Zum Ganzen vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 139 ff.; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 87; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 167 ff.; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 138 f.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958c N 5; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 42 f.; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958c N 16 ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958c N 6; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 38; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 343 ff.; LIPP, HK-PR, Art. 958c N 28 ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 13 ff.

114 S. BGE 116 II 533, S. 539; vgl. BÖCKLI, ST 10/2012, S. 696 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 167 ff.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, § 8 N 90 ff.; MEYER, Rechnungslegung, S. 677 f.

115 BGE 116 II 533, S. 539.

116 S. Pra 78 (1989) Nr. 225 = BGE 115 Ib 55 E. 4a, S. 60.

117 Vgl. COX/HAZEN, Business, S. 540; s. Urteil des BVGer. vom 19. September 2017 (B-561/2014), E. 3.7.2.

118 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, § 8 N 90 ff.

119 BGE 116 II 533, S. 539.

aktuelle Marktwert einer Liegenschaft unter ihrem Kaufpreis liegt, ist ihr Wert in der Bilanz zu reduzieren.¹²⁰

Für langfristige Fertigungsaufträge wird in der Lehre im Zusammenhang mit dem Realisationsprinzip ein differenziertes Vorgehen vorgeschlagen. Demnach kann es in gewissen Fällen sinnvoll sein, Aufwände und Erträge über die Perioden hinweg abzugrenzen und entsprechend das Realisationsprinzip auf die langfristigen Fertigungsaufträge abzustimmen.¹²¹

2. *Niederstwertprinzip*

Das Vorsichtsprinzip verlangt unter anderem die Befolgung des Niederstwertprinzips.¹²² Dieses besagt, dass für Aktiven, für welche die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die aktuellen Werte gleichzeitig bekannt sind, jeweils der tiefere dieser beiden Werte zu wählen ist.¹²³ Immerhin gestattet Art. 960b für Aktiven mit beobachtbaren Marktpreisen eine weniger konservative Handhabung des Vorsichtsprinzips.

3. *Stille Reserven*

Das Vorsichtsprinzip schränkt den Grundsatz der materiellen Wahrheit ein (s. N 39 ff.). Ziff. 5 sowie Art. 960 Abs. 2 verlangen eine vorsichtige Bewertung. Im Zweifel sind Aktiven eher zu niedrig und Fremdkapital eher zu hoch einzuschätzen.¹²⁴ Nach einer veralteten Ansicht dürfen zum Schutze der Gläubiger nicht zu hohe Gewinne ausgewiesen und ausgeschüttet werden. Deshalb sei sogar die Bildung von stillen Reserven notwendig.¹²⁵ Richtiger Ansicht nach schützt die sorgfältige Bilanzierung, die weder zu tief stapelt noch übertrieben hohe Gewinne resp. hohes Eigenkapital ausweist, die Gläubiger mind. so gut wie das Regime, das stille Reserven zulässt, da die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage bei tatsächengerechter Darstellung zuverlässiger erfolgen kann.¹²⁶

Willkürliche stille Reserven sind insb. in der Bilanzierung von Rückstellungen zulässig.¹²⁷ Nach Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 dürfen Rückstellungen (bzw. stille Reserven) insb. zur «Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens» gebildet werden. Wenn sich im Nachhinein ergibt, dass zu hohe Rückstellungen gebildet wurden und somit nicht mehr begründet sind, müssen diese gestützt auf Art. 960e Abs. 4 nicht aufgelöst werden.¹²⁸ Die nach Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1 und 3 verlangte Klarheit und Wahrheit der Rechnungslegung wird mit der Zulassung solcher Willkürreserven erheblich eingeschränkt.

120 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, § 8 N 90 ff.

121 S. Kommentar zu Art. 958b N 15 ff., zu Art. 960c N 9 ff. (hier unter Mitberücksichtigung von Dienstleistungen); vgl. BENZ, GoR, S. 165 ff.; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 124. BÖCKLI (OR-Rechnungslegung, N 177, 596) sieht jedoch einen Widerspruch zum Vorsichtsprinzip, sofern – über die Kostenaktivierung hinaus – Gewinnanteile nach dem Arbeitsfortschritt erfasst werden.

122 Vgl. BRÜLSAUER/MÜHLEMAN, Kom-DBG, Art. 58 N 48 ff.

123 Vgl. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 128; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 188; MEYER, Rechnungswesen, S. 89 f.

124 Vgl. HÜTTCHÉ/TEITLER-FEINBERG, EF 10/2016; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, § 8 N 90 ff.

125 Vgl. ZOBELI, Rückstellungen, S. 40.

126 Vgl. BÜHLMANN, Reserven, S. 246 ff.; ZOBELI, Rückstellungen, S. 41 f.

127 S. Kommentar zu Art. 960e N 43 ff.

128 Vgl. MÜLLER, Rückstellungen, S. 189 ff.

Damit bleibt auch die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage Wunschdenken. Dies gilt umso mehr, als Art. 960 Abs. 2 die vorsichtige Bewertung verlangt. Dies steht im Widerspruch zum Zweck der Rechnungslegung nach Art. 958 Abs. 1 und erst recht nach anerkannten Standards, die eine «true and fair view» resp. «fair presentation» verlangen.¹²⁹

4. *Vorsicht nach OR versus nach anerkannten Standards*

- 57 Im Zusammenhang mit der Bildung einer Rückstellung hat sich das BGer. – noch nach bisherigem Recht – mit dem Vorsichtsprinzip befasst. In einem Verfahren zur Auslegung der Wahrscheinlichkeit bei einer Rückstellungsbildung hat sich der Beschwerdeführer zu Unrecht auf die IFRS berufen, wonach eine Rückstellung erst gebildet werden müsse, falls der Mittelabfluss mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50 % eintrete und sowohl im Betrag als auch im Zeitpunkt des Mittelabflusses verlässlich schätzbar sei.¹³⁰ Das BGer. stützt sich auf die Lehre, gem. welcher wie folgt vorzugehen sei: «[I]n einem solchen Fall [kann] die angemessene Lösung in der Rückstellung eines Teilbetrags des schlimmsten möglichen Ausgangs bestehen [...], wenn ein Versicherer, der viele solche Risiken in seinen Büchern hätte, eine Rückstellung in einem Betrag, welcher der Wahrscheinlichkeit entspricht, für nötig erachten würde.»¹³¹ Gem. dem Grundsatz der Vorsicht ist somit vom schlimmstmöglichen Fall auszugehen. Dies widerspricht dem Konzept der Swiss GAAP FER und des IFRS-SME, die unter dem Vorsichtsprinzip die sorgfältige Bilanzierung verstehen. Gem. IFRS-SME bilanziert vorsichtig, wer wie ein sorgfältig handelnder Kaufmann unter den gegebenen Umständen vorgehen würde.¹³²
- 58 Das Vorsichtsprinzip gem. OR weicht erheblich von dem der anerkannten Regelwerke ab. So heisst es etwa in den Swiss GAAP FER, dass der Grundsatz der Vorsicht eine Verhaltensweise sei, die in erster Linie bei der Bewertung eine Bedeutung habe. Dieser Grundsatz dürfe nicht bewusst dazu genutzt werden, um willkürliche stille Reserven zu bilden, da die Jahresrechnung stets zuverlässig sein müsse und dem Grundsatz der «true and fair view» zu folgen habe.¹³³
- 59 Illustrativ ist die Vorgabe gem. IFRS-SME, wonach eine Bewertung vorsichtig ist, wenn der Verantwortliche sorgfältig seine Ermessensspielräume ausübe.¹³⁴ Nach Swiss GAAP FER entspricht es dem Vorsichtsprinzip, wenn sich der Verantwortliche bei zwei gleich wahrscheinlich eintretenden Szenarien für das pessimistischere Szenario entscheidet.¹³⁵ In den IFRS war das Vorsichtsprinzip i. d. F. 2010 des Rahmenkonzepts gestrichen worden; i. d. F. 2018 wird es aber im Rahmen des Ermessens bei Unsicherheit von neuem anerkannt.¹³⁶

129 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER/SETHE, Gesellschaftsrecht, § 8 N 97 ff.; WATTER/HENRY, M&A, S. 9 f.

130 S. Entscheidung des BGer. vom 2. September 2010 (4A_277/2010), E. 2.1; Kommentar zu Art. 960e N 27 ff.

131 BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 841; zit. im Entscheid des BGer. vom 2. September 2010 (4A_277/2010), E. 2.1.

132 S. IFRS-SME 2.9; vgl. BRUNS ET AL., IFRS-SME, Abschn. 2 N 42, m. w. H.

133 S. FER-Rahmenkonzept N 13.

134 S. IFRS-SME 2.9; vgl. BRUNS ET AL., IFRS-SME, Abschn. 2 N 42, m. w. H.

135 S. FER-Rahmenkonzept N 13.

136 S. IFRS-Rahmenkonzept N 2.15 ff. und BC 2.34 ff. Vgl. WAWRZINEK/LÜBBIG, Beck-IFRS-Hb., § 2 N 90, m. w. H.

VI. Stetigkeit in der Darstellung und der Bewertung (Ziff. 6)

Der Grundsatz der Stetigkeit in Darstellung und Bewertung verlangt, dass ein Unternehmen über mehrere Jahresrechnungen hinweg die gleichen Darstellungen und Bewertungsmethoden verwendet.¹³⁷

Dieser Regelungsgehalt ergibt sich eigentlich schon aus den vorhergehenden Grundsätzen. Dennoch wiederholt Ziff. 6 die zentralen Grundsätze der Stetigkeit der Darstellung und der Bewertung, da sie in der Praxis von grosser Bedeutung sind. Sie verlangen, dass Informationen über zwei oder mehr Perioden hinweg stets nach den gleichen Grundsätzen dargestellt, bilanziert und bewertet werden.¹³⁸

Die Stetigkeit gilt sowohl in formeller als auch in materieller Hinsicht. Formelle Stetigkeit bedeutet, dass die Gliederung und die Form der Darstellung über mehrere Perioden unverändert bleiben sollen. Der Grundsatz der formellen Stetigkeit gilt laut Botschaft uneingeschränkt.¹³⁹

In materieller Sicht fordert Ziff. 6, dass die gewählten Bewertungs- und Offenlegungsgrundsätze über mehrere Perioden gleich angewandt werden. Der Grundsatz der materiellen Stetigkeit belässt indes mit den sehr offen formulierten Vorschriften zur Bewertung (Art. 960 ff.) – auch mit Blick auf die Steuerbemessung – einen grossen Ermessensspielraum. Dieser Spielraum muss nicht in jeder Periode in gleichem Masse genutzt werden. Somit gestattet es der Gesetzgeber aus steuerpolitischen Überlegungen, in materieller Hinsicht vom Grundsatz der Stetigkeit abzuweichen.¹⁴⁰ Stille Reserven sind immer noch zugelassen, was den Grundsatz der materiellen Stetigkeit verwässert.¹⁴¹

Die gewählten Bewertungsmethoden und -ansätze sind im Anhang offenzulegen und grundsätzlich über mehrere Geschäftsjahre betrachtet unverändert anzuwenden (Art. 959c Abs. 1).¹⁴² Zulässig ist die Anpassung von Ermessensgrössen wie etwa der Nutzungsdauer oder des Wertberichtigungssatzes.¹⁴³ Betriebswirtschaftlich begründet sind Änderungen in der Abschreibungsmethode, sofern sich etwa die Nutzungsdauer bei einer neu erworbenen Anlage verändert. Diese sachlich begründeten Anpassungen der Bewertungsmethode verletzen den Grundsatz der materiellen Stetigkeit nicht.¹⁴⁴

Rückwirkende Anpassungen aufgrund der Änderung in der Stetigkeit sind grundsätzlich nicht vorgesehen, obwohl die Praxis z. T. die Vorjahresinformationen anpasst und auf die Änderungen im Anhang hinweist.¹⁴⁵ In der Praxis sind wohl Anpassungen nur i. S. v.

137 S. Botschaft 2007, S. 1702; zum Ganzen vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 118 ff.; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 83 ff.; BENZ, GoR, S. 144 f.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 192 ff.; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 132 ff.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958c N 6; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 42; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958c N 20 ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958c N 7; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 38 f.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 327 ff.; LIPP, HK-PR, Art. 958c N 34 ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 17 f.

138 S. Botschaft 2007, S. 1702.

139 S. Botschaft 2007, S. 1702.

140 S. Botschaft 2007, S. 1702.

141 Vgl. LIPP, HK-PR, Art. 958c N 38.

142 S. Botschaft 2007, S. 1712.

143 S. Botschaft 2007, S. 1711.

144 Vgl. BRÜLISAUER/MÜHLEMAN, Kom-DBG, Art. 58 N 52.

145 Vgl. LIPP, HK-PR, Art. 958c N 40.

Umgliederungen möglich. Eigentliche Neubewertungen müssen nach OR via die ER erfasst werden und nicht – wie unter IFRS und Swiss GAAP FER – in Form eines Re-statement.¹⁴⁶

- 66 Zur Sicherstellung der Stetigkeit in der Darstellung und Bewertung sind die Darstellungs- und Bewertungsgrundsätze schriftlich festzuhalten und konsequent anzuwenden.¹⁴⁷ Im Anhang sind diese Grundsätze entsprechend offenzulegen (Art. 959c Abs. 1).
- 67 Im früheren Recht gestattete Art. 662a Abs. 3 aOR, allfällige Abweichungen von der Stetigkeit und Darstellung im Anhang darzulegen. Das geltende Recht sieht diese Möglichkeit nicht mehr explizit vor. In der Lehre wird vorgeschlagen, im Anhang nicht nur Angaben zu den Grundsätzen zu machen, sondern auch Abweichungen von ihnen offenzulegen.¹⁴⁸

VII. Verrechnungsverbot und Brutto-Darstellung (Ziff. 7)

- 68 Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag dürfen nicht miteinander verrechnet (saldiert) werden.¹⁴⁹ Falls dies dennoch geschieht, wird dadurch die Klarheit der Darstellung (Ziff. 1) erheblich getrübt.¹⁵⁰ Deshalb sieht der Gesetzgeber in Ziff. 7 vor, dass die Rechnungslegung gleichsam in Bruttodarstellung zu erfolgen hat.¹⁵¹
- 69 Das Verrechnungsverbot gilt indes nicht absolut. Solange die Grundsätze der Klarheit und Verständlichkeit eingehalten sind, darf dennoch die Verrechnung von Soll- und Haben-Positionen erfolgen.¹⁵² Ausnahmen ergeben sich sowohl für Positionen der Bilanz als auch für Positionen der ER.¹⁵³ Branchentypische kaufmännische Übung, wie sie etwa im Detailhandel besteht, kann ebenfalls eine Verrechnung zulassen.¹⁵⁴ Letztlich sind jedoch die Grundsätze der Klarheit und Verständlichkeit (Ziff. 1; s. N 26 ff.) einzuhalten. Eindeutig unzulässig ist nach Ansicht des Gesetzgebers etwa die Verrechnung von regelmässig anfallenden ausserordentlichen Aufwänden «mit ausserordentlichen Erträgen, die eher den Charakter «nicht wiederkehrender» Ereignisse haben».¹⁵⁵
- 70 Bankguthaben und Bankschulden verschiedener Banken und Währungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.¹⁵⁶ Unzulässig ist die Verrechnung von Positionen, die nach den Mindestgliederungsvorschriften der Bilanz und der ER separat auszuweisen

146 S. Kommentar zu Art. 958d N 15 ff.

147 Vgl. LIPP, HK-PR, Art. 958c N 38.

148 Vgl. LIPP, HK-PR, Art. 958c N 41; s. Kommentar zu Art. 959c N 18, 21.

149 Zum Ganzen vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 86 f.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 200 ff.; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 123 f.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958c N 7; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 41; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958c N 26 ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958c N 8; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 39 f.; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 337 ff.; LIPP, HK-PR, Art. 958c N 43 ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 19 ff.

150 S. BGE 105 Ib 406, S. 411 f.

151 S. Botschaft 2007, S. 1702; vgl. BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 200 ff.; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 39 f.

152 S. Botschaft 2007, S. 1702.

153 S. Kommentar zu Art. 959a N 17 f., 46, 55, 66 und zu Art. 959b N 17 ff.

154 Vgl. BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, Kom-DBG, Art. 58 N 53.

155 S. Botschaft 2007, S. 1702.

156 Vgl. LIPP, HK-PR, Art. 958c N 48.

sind.¹⁵⁷ Die Verrechnung von Mehr- und Minderwerten innerhalb einer Position indes ist nicht Gegenstand von Art. 958c Abs. 3, sondern richtet sich nach Art. 960 Abs. 2.¹⁵⁸

Verrechnungen sind in folgenden Fällen zulässig:

71

- Die allgemeinen Voraussetzungen der Verrechnung gem. Art. 120 ff. sind gegeben.¹⁵⁹ D.h., dass die Forderungen zwischen den gleichen Parteien bestehen, dass beide Forderungen fällig bzw. klagbar sind und dass beide Forderungen gleichartig sind (d.h. z. B. zwei CHF-Geldforderungen einander gegenüberstehen).¹⁶⁰
- Verrechnungen, soweit sie nur unwesentlich sind (s. N 43 ff.), dürfen vorgenommen werden. Dabei ist zu beachten, dass sich die Wesentlichkeitsschwelle sowohl anhand objektiver als auch subjektiver Kriterien bemessen kann.¹⁶¹
- Die Verrechnung von Wertberichtigungsposten mit dem entsprechenden Aktivposten ist zweckmässig.¹⁶²
- Verrechenbar sind auch «Korrekturposten» wie etwa Rabatte, Skonti, Preisnachlässe und dergleichen.¹⁶³

VIII. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise («substance over form») ist in Art. 958c nicht erwähnt, gehört jedoch thematisch zu dieser Bestimmung. Er bedeutet, dass bei der Beurteilung eines Sachverhalts primär die wirtschaftliche und nicht die ggf. abweichende juristische Betrachtungsweise massgeblich ist.¹⁶⁴

72

Das Lehrbuchbeispiel für die Anwendung der «substance over form» ist die Aktivierung von «geleaste» Objekten.¹⁶⁵ Wenn sich – vereinfacht gesagt – bei einem Leasingvertrag zeigt, dass der Leasingnehmer den Vermögenswert über seine gesamte Nutzungsdauer gleich wie ein Eigentümer nutzt, dann ist dieser Vermögenswert beim Leasingnehmer zu aktivieren und die Gesamtsumme der aus dem Leasingvertrag entstehenden Verbindlichkeiten zu passivieren.¹⁶⁶ Im OR ist allerdings keine Pflicht vorgesehen, dass der Leasingnehmer Leasingobjekte aktivieren muss.¹⁶⁷

73

Dieses Beispiel darf indes nicht darüber hinwegtäuschen, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise bisher für das OR nur äusserst zurückhaltend angewandt wird.¹⁶⁸ Zwar

74

157 Vgl. BRÜLSAUER/MÜHLEMAN, Kom-DBG, Art. 58 N 53.

158 S. Entscheid des BGer. vom 27. September 2017 (2C_708/2017), E. 3.2.2; Kommentar zu Art. 960 N 18 ff.

159 Vgl. BENZ, GoR, S. 148 f.

160 Vgl. BRÜLSAUER/MÜHLEMAN, Kom-DBG, Art. 58 N 53.

161 Vgl. BRÜLSAUER/MÜHLEMAN, Kom-DBG, Art. 58 N 53.

162 S. Kommentar zu Art. 960a N 87 f., 115.

163 Vgl. BRÜLSAUER/MÜHLEMAN, Kom-DBG, Art. 58 N 53.

164 S. Urteil des BVGer. vom 19. September 2017 (B-561/2014), E. 3.7.2; vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 349 ff.; BENZ, GoR, S. 76 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 223 ff.; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 118.

165 Vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 419 ff.; BALLWIESER, Münch-Kom-HGB, § 246 N 7 f., m. w. H.

166 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 350 f.

167 S. aber Kommentar zu Art. 959 N 18, zu Art. 959a N 90 ff., zu Art. 959c N 63.

168 S. BGE 121 III 319, S. 323 f.; vgl. HOHMANN/MÜLLER, Gesellschaftsrecht, 601; a. M. BGE 106 Ib 145, S. 149.

gibt es vereinzelt Lehrmeinungen und kantonale Urteile, die eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anwenden, doch das BGer. scheint diesen Ansichten zu widersprechen.¹⁶⁹ Dies betrifft insb. Sachverhalte mit Aktionärs- oder Sanierungsdarlehen. Zürcher Gerichte haben – entgegen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – diese Darlehen wie Eigenkapital behandelt oder zumindest die Eigenkapitalschutznormen auch auf diese Darlehen angewendet, obwohl es sich formell um Fremdkapital handelt.¹⁷⁰

- 75 Die Anwendung von Eigenkapitalschutznormen auf Fremdkapital bringt jedoch Rechtsunsicherheit mit sich. Dazu gehören insb. Konflikte mit Art. 680 Abs. 2 (Verbot der Einlagenrückgewähr) oder den Rechtsfolgen nach Art. 678 (Rückerstattung von Leistungen; Rückforderung verdeckter Gewinnausschüttungen). Geschützt sind mit dem Verbot der Einlagenrückgewähr nach Art. 680 Abs. 2 namentlich das nominelle Aktienkapital und die gesetzlichen Reserven.¹⁷¹ Diese Norm will bei AG die Ausschüttung oder Rückzahlung des gesetzlich geschützten Kapitals verhindern. Eine Auszahlung kann die ursprüngliche Liberierungspflicht wieder aufleben lassen. Die Forderung nach der «substance over form» kann im Extremfall dazu führen, dass selbst für die Erfüllung von Zahlungsverpflichtungen aus einem Darlehen an Aktionäre (Fremdkapital) die gleichen Vorgaben wie für eine Dividendenausschüttung zu befolgen wären.¹⁷²
- 76 Die Thematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist daher in der Lehre umstritten.¹⁷³ Das BGer. verwirft bisher zu Recht diese ökonomische Betrachtungsweise,¹⁷⁴ da eine fallweise Anwendung der Schutznormen des Eigenkapitals auf Fremdkapitalinstrumente entsprechend der «substance over form»-Doktrin Rechtsunsicherheit mit sich bringt und ausserdem für den Kapitalschutz gar nicht erforderlich ist. Damit gilt wahrscheinlich auch in Zukunft vorwiegend die vom BGer. vertretene formaljuristische Betrachtungsweise.¹⁷⁵

IX. EU-Rechtsordnung und anerkannte Standards zur Rechtsauslegung

- 77 Im Zusammenhang mit einem arbeitsrechtlichen Entscheid hat das BGer. festgehalten, dass, sofern eine Norm einem autonomen Nachvollzug einer europarechtlichen Regelung entspreche, die EU-Rechtsordnung als Auslegungshilfe zu verwenden sei.¹⁷⁶ Konkret erwog das BGer. Folgendes: «Nachvollzogenes Binnenrecht ist im Zweifel europarechtskonform auszulegen. Es ist harmonisiertes Recht und als solches im Ergebnis – wie das

169 Vgl. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 172 ff., m. w. H.

170 S. Entscheid des BGer. vom 2. März 2006 (5C.230/2005), E. 3 ff.; vgl. HOHMANN/MÜLLER, Schweiz, S. 603, m. w. H.; a. M. Entscheid des Obergerichts des Kantons Zürich vom 19. Januar 1993; Entscheid des Handelsgerichts des Kantons Zürich vom 9. März 2012 (HG080315-O/U/dz); VON GREYERZ, Darlehen, S. 547 ff.; MAURER/HANDLE, GesKR 2/2013, S. 287 ff.; VOGT, BSK-OR II, Art. 680 N 17 ff.; RIZZI, Gesellschaftsdarlehen, S. 12 ff.

171 Vgl. VOGT, BSK-OR II, Art. 680 N 17 f.

172 Vgl. MAURER/HANDLE, GesKR 2/2013, S. 298 f.

173 Vgl. insb. VOGT, BSK-OR II, Art. 680 N 22 f.; RUSCH, Interzession, S. 139 ff., m. w. H.

174 S. Entscheid des BGer. vom 14. Februar 2011 (4A_496/2010), E. 2.4; Entscheid des BGer. vom 2. März 2006 (5C.230/2005), E. 3 ff.; vgl. HOHMANN/MÜLLER, Schweiz, S. 603, m. w. H.

175 S. Entscheid des BGer. vom 2. März 2006 (5C.230/2005), E. 3 ff.; vgl. HOHMANN/MÜLLER, Schweiz, S. 603, m. w. H.

176 S. BGE 129 III 335, S. 350.

Staatsvertragsrecht – Einheitsrecht. Zwar ist es nicht Einheitsrecht in Form von vereinheitlichtem Recht. Wird aber die schweizerische Ordnung einer ausländischen – hier der europäischen – angeglichen, ist die Harmonisierung nicht nur in der Rechtssetzung, sondern namentlich auch in der Auslegung und Anwendung des Rechts anzustreben, soweit die binnenstaatlich zu beachtende Methodologie eine solche Angleichung zulässt.» Auch wenn es den Gerichten in einer bestimmten Materie freisteht, die europäische Regelung zu übernehmen, werden diese nicht ohne sachliche Gründe vom Gemeinschaftsrecht abweichen.¹⁷⁷

Der Botschaft ist zu entnehmen, dass das OR-Rechnungslegungsrecht in einigen Punkten 78 das Europarecht autonom nachvollziehen will und in anderen bewusst vom Europarecht abweicht.¹⁷⁸ Als Auslegungshilfe können somit insb. die frühere Vierte Richtlinie über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen von 1978¹⁷⁹ sowie die frühere Siebente Richtlinie über den konsolidierten Abschluss von 1983¹⁸⁰ relevant sein, soweit das OR nicht eine abweichende Regelung beabsichtigt. Inwiefern die geltende Richtlinie 2013/34/EU vom 26. Juni 2013 «über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates» für das schweizerische Recht relevant ist, lässt sich bisher nicht abschätzen. Es ist anzunehmen, dass schweizerische Gerichte autonom einen Teil dieser EU-Rechtsentwicklungen übernehmen, solange sie nicht fundamental vom bisherigen EU-Recht oder von den IFRS des IASB abweichen. Wahrscheinlich wollte der Bundesrat keiner speziellen EU-Lösung folgen, da er in der VASR die von der EU erlassenen Rechnungslegungsregeln nicht aufführt.¹⁸¹ Der Bundesrat hat sich damit nicht für die IFRS europäischer Prägung («EU-IFRS»), sondern für diejenigen des IASB entschieden.

Allenfalls könnten anerkannte Standards selber als Auslegungshilfe bedeutend sein, 79 soweit sie überhaupt mit dem Konzept des OR kompatibel sind.¹⁸² Das BGer. hat in einem (in der Literatur heftig kritisierten) steuerrechtlichen Entscheid bezüglich der Behandlung von Fremdwährungs-Umrechnungsdifferenzen die IFRS als Auslegungshilfe verwendet.¹⁸³

177 S. BGE 124 II 372, E. 7b. S. 380.

178 S. Botschaft 2007, S. 1634f.

179 Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Art. 54 Abs. 3 Bst. g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (ABl. L 222 vom 14. August 1978, S. 11; zuletzt geändert durch Richtlinie 2006/99/EG vom 20. November 2006, ABl. L 164 vom 26. Juni 2009, S. 42).

180 Siebente Richtlinie 83/349/EWG des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Art. 54 Abs. 3 Bst. g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss (ABl. L 193 vom 18. Juli 1983, S. 1; zuletzt geändert durch Richtlinie 2006/99/EG vom 20. November 2006, ABl. L 164 vom 26. Juni 2009, S. 42).

181 S. Kommentar zu Art. 962a 30, 40.

182 S. Entscheid des BGer. vom 18. Juni 2012 (4A_74/2012), E. 5.1; Entscheid des BGer. vom 8. Februar 2010 (4A_306/2009). Teils werden jedoch auch IFRS aus Sicht des schweizerischen Rechts ausgelegt, vgl. etwa SPADIN, Nahestehende, S. 55 ff.

183 S. BGE 136 II 88; zur Kritik vgl. etwa NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 960 N 6d ff., m. w. H.; zum Ganzen s. Kommentar zu Art. 958d N 52 ff.

- 80 Das BGer. scheint allerdings unter früherem Recht der Auslegung gem. IFRS nur begrenzt – wenn überhaupt – zu folgen. Offenbar weicht es von den IFRS dann ab, wenn diese nach seiner Ansicht nicht mit dem Vorsichtsprinzip gem. OR vereinbar sind.¹⁸⁴ Sinnvoller als die Auslegung gem. IFRS ist die gem. der bewährten Lehre und Überlieferung in Form des HWP oder vergleichbarer Hilfsmittel aus der Praxis.¹⁸⁵

E. Bestandsnachweise (Abs. 2)

- 81 «Der Bestand der einzelnen Positionen in der Bilanz und im Anhang» ist laut Abs. 2 «durch ein Inventar oder auf andere Art nachzuweisen».¹⁸⁶ Der Begriff des Inventars bezieht sich nicht nur auf die Vorräte i. S. v. Art. 959a Abs. 1 Ziff. 1 Bst. d, sondern auf alle Positionen der Bilanz.¹⁸⁷
- 82 Der Gesetzgeber will mit Abs. 2 einerseits die Inventarpflicht gegenüber dem bisherigen Recht (Art. 958a aOR) klarer formulieren und auf alle wesentlichen Vermögenspositionen ausdehnen. Andererseits möchte der Gesetzgeber die Inventarpflicht nicht mehr so stark in den Vordergrund rücken.¹⁸⁸ Sie gehört dem Regelungsgehalt nach eher zu den GoB statt zu den GoR.¹⁸⁹
- 83 Der Bestand ist laut Abs. 2 «nachzuweisen». Der Gesetzgeber verlangt den effektiven, nicht nur den buchmässigen Nachweis. Dieser ist anhand einer tatsächlichen Bestandsaufnahme sicherzustellen, damit die in der Bilanz ausgewiesenen Bestände tatsächlich und vollständig vorhanden sind und auch entsprechend bilanziert werden.¹⁹⁰ D.h., dass wenigstens einmal jährlich tatsächlich der Bestand mittels Messen, Zählen oder Wiegen festgestellt und bescheinigt werden muss. Immerhin sind in gewissen Fällen Stichprobenverfahren zulässig, soweit es nicht wesentlich ist, den Bestand vollumfänglich zu erheben.¹⁹¹ Für nicht-körperliche (finanzielle oder immaterielle) Aktiven ist die Bestätigung Dritter einzuholen (z. B. Korrespondenz, Verträge, Kontoauszug einer Bank für nicht physisch vorliegende Wertschriften oder Bankguthaben).¹⁹² Letzteres entspricht dann dem Nachweis «auf andere Art», wie ihn Art. 958c Abs. 2 vorsieht.
- 84 Aus praktischen Gründen ist die Inventaraufnahme nicht immer am Bilanzstichtag möglich. Nach der herrschenden Praxis soll die Inventur i. d. R. nicht mehr als zwei Monate nach dem Bilanzstichtag erfolgen;¹⁹³ in der Literatur werden auch drei Monate noch als ordnungsgemäss bezeichnet.¹⁹⁴

184 S. Entscheid des BGer. vom 2. September 2010 (4A_277/2010), E. 2.1.

185 Vgl. BUCHMANN/DUSS/HANDSCHIN, ST 11/2013, S. 832.

186 Zum Ganzen vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 81 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 220; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 190 ff.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958c N 8; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958c N 32 ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958c N 9; LIPP, HK-PR, Art. 958c N 49 ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 22 f.

187 Vgl. NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 958 N 7.

188 S. Botschaft 2007, S. 1702.

189 Vgl. LIPP, HK-PR, Art. 958c N 50.

190 Vgl. LIPP, HK-PR, Art. 958c N 52 f.; NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 958 N 8.

191 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 160.

192 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2016, S. 237 ff.; NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 958 N 11.

193 S. Entscheid des BGer. vom 7. Mai 2018 (2C_318/2018), E. 2.2.1.

194 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 160.

F. Berücksichtigung von Besonderheiten des Unternehmens und der Branche (Abs. 3)

Die Rechnungslegung ist gem. Abs. 3 unter Wahrung des gesetzlichen Mindestinhalts 85 den Besonderheiten des Unternehmens und der Branche anzupassen.¹⁹⁵ Das Unternehmen soll dabei insb. angemessene Bezeichnungen und Darstellungen verwenden.¹⁹⁶ In gewissen Branchen werden – neben den Offenlegungen, die von anerkannten Standards verlangt werden – viele freiwillige Angaben gemacht, allerdings häufig ausserhalb der Jahres- und Konzernrechnung.¹⁹⁷ Bspw. legen Pharma-Unternehmen offen, wie es um die aktuell in der «Pipeline» befindlichen Forschungs- und Entwicklungsprojekte steht.¹⁹⁸ Sportunternehmen, insb. Fussballvereine, legen offen, wie die sportlichen Perspektiven sind, insb. wie die Nachwuchsarbeit und künftige Teilnahme in internationalen Wettbewerben etwa Rückschlüsse auf Nutzenpotenziale zulassen.¹⁹⁹ Fussballclubs können die Bilanzierung von Spieler-Lizenzen gestützt auf Verbandsregeln vornehmen, falls diese Reglemente etwa Ausbildungsentschädigungen bei Spielertransfers vorsehen.²⁰⁰

Für gewisse Branchen sind spezialrechtliche Regelungen zu beachten. Dies ist insb. bei 86 Banken und Versicherungen der Fall.²⁰¹ Falls sich in Gerichtsverfahren herausstellt, dass zwingende Rechnungslegungsvorschriften nicht eingehalten wurden, ist nicht auszuschliessen, dass ein Gericht dies gegenüber einer rechnungslegungspflichtigen Partei ungünstig auslegt. Es kann dies bspw. in einem verwaltungsrechtlichen Verfahren als Verletzung der Mitwirkungspflicht einer Prozesspartei i. S. v. Art. 13 VwVG auslegen und ermessensweise den Sachverhalt entsprechend würdigen.²⁰²

Für Banken sind die speziellen Regelungen in der Bankengesetzgebung gem. Art. 6 ff. 87 BankG bedeutend. Des Weiteren sind die von der FINMA gestützt auf Art. 3g BankG erlassenen Vorgaben zu Eigenmitteln, Liquidität, Risikoverteilung, gruppeninternen Risikopositionen und Rechnungslegung von Finanzgruppen zu beachten.²⁰³ Details sind unter anderem in der BankV, der Eigenmittelverordnung²⁰⁴ und thematisch zugehörigen Rundschreiben der FINMA zu finden.²⁰⁵

195 Zum Ganzen vgl. BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 155; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958c N 9; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958c N 36 f.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958c N 10; LIPP, HK-PR, Art. 958c N 54; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958c N 24.

196 S. Botschaft 2007, S. 1702 f.

197 Vgl. MÜLLER, Sanierungsfusion, S. 143 ff., zur freiwilligen Offenlegung in verschiedenen Branchen bezüglich Forschungs- und Entwicklungskosten, m. w. H.

198 Vgl. MÜLLER/MÜHLEMAN, AJP 22/2013, 1648, m. w. H.

199 Vgl. z. B. FC BASEL, Geschäftsbericht, S. 35.

200 Vgl. dazu insb. FIFA, Reglement, Anhang 4, m. w. H.

201 Vgl. ARQUINT, Lebensversicherungsunternehmen, S. 35 ff., m. w. H.

202 S. z. B. Urteil des BVGer. vom 19. September 2017 (B-561/2014), E. 3.7.3; Urteil des BVGer. vom 22. Mai 2018 (B-5274/2015), E. 4.1.3.

203 Vgl. BERNET/PORTMANN, BSK-BankG, Art. 6 N 1 ff., m. w. H.

204 Verordnung vom 29. September 2006 über die Eigenmittel und Risikoverteilung für Banken und Effektenhändler (Eigenmittelverordnung, ERV), SR 952.03.

205 S. etwa FINMA-RS 13/1 (Anrechenbare Eigenmittel Banken) oder FINMA-RS 15/01 (Rechnungslegung Banken); s. Massgeblichkeit des OR für Banken u. a. Finanzdienstleister N 3, 13 ff.

- 88 Versicherungen müssen neben den OR-Normen auch noch versicherungsrechtliche Erlasse beachten.²⁰⁶ Relevant sind insb. Art. 26 ff. VAG, Art. 120 f. und 200 ff. AVO sowie Art. 5 AVO-FINMA.

G. Vergleich mit IFRS

- 89 Die in Art. 958c Abs. 1 aufgeführten Grundsätze finden sich ähnlich auch in den IFRS.²⁰⁷ Dort werden diese Grundsätze jedoch nicht als GoR, sondern als qualitative Merkmale eines Abschlusses bezeichnet.
- 90 Die qualitativen Merkmale der IFRS sind: Verständlichkeit («understandability»), Relevanz («relevance»), Wesentlichkeit («materiality»), Verlässlichkeit («reliability»), wirtschaftliche Betrachtungsweise («substance over form»), Vollständigkeit («completeness»), Vergleichbarkeit («comparability»), Zeitnähe («timeliness»), Abwägung zwischen Nutzen und Kosten der Abschlusserstellung («balance between benefit and cost»).²⁰⁸ Diese sind jeweils erläutert, wohingegen das OR die Grundsätze nur als solche aufzählt.
- 91 Das Vorsichtsprinzip war i. d. F. 2010 des Rahmenkonzepts gestrichen worden; i. d. F. 2018 wird es aber im Rahmen des Ermessens bei Unsicherheit von neuem anerkannt.²⁰⁹ Im Gegensatz zum OR steht allerdings nach IFRS (wie auch nach IFRS-SME und Swiss GAAP FER) die Information der Rechnungslegungsadressaten im Vordergrund; Funktionen wie etwa der Kapitalschutz oder die Steuerermittlung sind nicht Gegenstand der IFRS.
- 92 Im Vergleich zu den GoR fällt auf, dass die qualitativen Merkmale der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, der Zeitnähe sowie der Abwägung von Kosten und Nutzen im IFRS-Rahmenkonzept ausdrücklich genannt sind. Dennoch dürften diese Grundsätze auch anerkannte Bestandteile des schweizerischen Rechts sein.²¹⁰
- 93 Obschon der Inhalt dieser qualitativen Merkmale weitgehend mit den explizit im Gesetz aufgezählten GoR sowie den ungeschriebenen Grundsätzen übereinstimmt, liegt der Fokus der IFRS stärker auf der Darstellung der tatsächlichen Verhältnisse. Der Blick auf diese soll nicht durch die vorsichtige Bewertung verzerrt werden.²¹¹ Dies würde im Konflikt mit der Zielsetzung des IFRS-Abschlusses stehen, relevante Informationen zu vermitteln, aufgrund welcher Investoren ihre Investitionsentscheidungen treffen können.²¹²

206 Vgl. ARQUINT, Lebensversicherungsunternehmen, S. 35 ff., m. w. H.; s. Massgeblichkeit des OR für Banken u. a. Finanzdienstleister N 84 ff.

207 Vgl. MÜLLER, SZW 4/2008, S. 400, 412.

208 Vgl. MACKENZIE ET AL., Interpretation, S. 28 ff., IFRS-Rahmenkonzept N 2.4 ff.

209 S. IFRS-Rahmenkonzept N 2.15 ff. und BC 2.34 ff. Vgl. WAWRZINEK/LÜBBIG, Beck-IFRS-Hb, § 2 N 90, m. w. H.

210 S. BGE 106 Ib 145, S. 149; a. M. ohne Bezugnahme auf das frühere Urteil BGE 121 III 319, S. 323 f.; vgl. HOHMANN/MÜLLER, Schweiz, S. 600 ff., m. w. H.; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 118.

211 S. IFRS-Rahmenkonzept N 2.16 f.

212 S. IFRS-Rahmenkonzept N 1.2 ff.

H. Vergleich mit IFRS-SME

Der IFRS-SME enthält in Abschnitt 2 im Wesentlichen die gleichen Grundsätze wie das OR. Im IFRS-SME sind diese als qualitative Merkmale eines Abschlusses bezeichnet.²¹³

Die Reihenfolge dieser qualitativen Merkmale stimmt mit derjenigen des IFRS-Rahmenkonzepts mehrheitlich überein; im IFRS-SME sind sie jedoch anders formuliert, und das Vorsichtsprinzip blieb hier stets aufgeführt.²¹⁴

Hervorzuheben ist insb. die Tatsache, dass die Grundsätze resp. die qualitativen Merkmale nicht nur Teil des Rahmenkonzepts sind, sondern als Standard anzuwenden sind.

Der Grundsatz der «balance between benefit and cost» ist ausdrücklich erwähnt, da dieser den KMU eine administrative Entlastung bei der Erstellung des Abschlusses bringen soll.²¹⁵ Dieser Grundsatz ist auch Ziel der Rechnungslegung nach OR, obwohl dort nicht ausdrücklich genannt.²¹⁶

Wie die IFRS²¹⁷ führt der IFRS-SME den Grundsatz, dass der Abschluss die tatsächlichen Verhältnisse darstellen soll («fair presentation»), nicht als qualitatives Merkmal, sondern in einem separaten Abschnitt betreffend die Darstellung des Abschlusses («financial statement presentation»)²¹⁸. Die Zielsetzung des IFRS-SME-Abschlusses weicht erheblich von derjenigen der OR-Jahresrechnung ab, da die tatsächlichen Verhältnisse darzustellen sind.

Das Vorsichtsprinzip gilt im IFRS-SME-Abschluss allerdings weniger weitgehend als in der OR-Jahresrechnung. Die Vorsicht («prudence») nach IFRS-SME-Terminologie ist eher als «Sorgfaltsprinzip» resp. «Prinzip der kaufmännischen Vernunft» zu verstehen.²¹⁹

I. Vergleich mit Swiss GAAP FER

Die Swiss GAAP FER definieren im Rahmenkonzept ähnliche Inhalte, wie sie auch im OR festgehalten sind.²²⁰ Die Normzwecke und Regelungsinhalte der FER entsprechen den Grundlagen und GoR, die in Art. 958 ff. aufgeführt sind. Die FER haben grosse Ähnlichkeit mit den internationalen Regelwerken. Die einzelnen Grundsätze sind somit nicht nur – so wie im Gesetz – aufgezählt, sondern auch erläutert.

Die FER definieren auch ausdrücklich, was unter dem Grundsatz der Vorsicht zu verstehen ist. Vorsicht verlangt demnach die besondere Sorgfalt bei der Einschätzung ungewisser Umstände.²²¹ Entsprechend seien Erträge und Vermögenswerte nicht zu hoch und Aufwand und Verbindlichkeiten nicht zu tief zu bewerten. Die willkürliche Bildung und Auflösung stiller Reserven ist – im Gegensatz zum OR – unzulässig.²²²

213 S. IFRS-SME 2.4 ff.; vgl. GLANZ/PFAFF, IFRS-SME, S. 32 ff.

214 Vgl. BRUNS ET AL., IFRS-SME, Abschn. 2 N 18.

215 S. IFRS-SME 2.13.

216 S. Botschaft 2007, S. 1624.

217 S. IAS 1.15 ff.

218 S. IFRS-SME 3.2.

219 Vgl. BRUNS ET AL., IFRS-SME, Abschn. 2 N 42, m. w. H.

220 Vgl. MEYER ET AL., SWISS GAAP FER, S. 32 ff.

221 S. FER-Rahmenkonzept N 13; vgl. MEYER ET AL., SWISS GAAP FER, S. 34.

222 Vgl. MEYER ET AL., SWISS GAAP FER, S. 34.

- 101 Das in den FER definierte «Bruttoprinzip»²²³ meint trotz unterschiedlicher Bezeichnungen dasselbe wie die Regelung in Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7.²²⁴
- 102 Die FER erläutern – im Gegensatz zum OR – explizit, was sie unter Stetigkeit verstehen.²²⁵ Dabei geht es um die Stetigkeit in der Bewertung, Darstellung und Offenlegung. Die Inhalte von FER-Rahmenkonzept N 30 entsprechen denjenigen der Botschaft resp. der Literatur zu Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6.

223 S. FER-Rahmenkonzept N 14.

224 Vgl. NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 959 N 29.

225 S. FER-Rahmenkonzept N 30; vgl. LIPP, HK-PR, Art. 958c N 39.