

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. Principi della presentazione regolare 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; 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, 2. Aufl., Zürich 2010; 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, Vierter Abschnitt: Rechnungslegung, in: Rolf Watter/Nedim Peter Vogt/Thomas Bauer/Christoph Winzeler (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 2009; BÖCKLI PETER, Gemisch von Neuerungen und Altgewohntem in der OR-Rechnungslegung Modell 2011, ST 10/2011, S. 696–706; BÖCKLI PETER, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich 2014; BOEMLE MAX/LUTZ RALF, Der Jahresabschluss, 5. Aufl., Zürich 2008; BOSSARD ERNST, 32. Titel, Die kaufmännische Buchführung (Art. 957–964), Teilband V/6/3b, Zürich 1984; BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, Art. 58 Allgemeines, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1–82, 2. Aufl., Zürich 2008, S. 830–936; BRUGGER DANIEL/VON DER CRONE HANS CASPAR, Gerichtliche Beurteilung von Geschäftsentscheiden, in: SZW 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, Probleme und Lösungsansätze aus buchhalterischer, handelsrechtlicher und steuerlicher Sicht, in: ST 11/2013, S. 823–835; BÜHLMANN ANDREAS, Die Bedeutung der stillen Reserven nach dem revidierten Aktienrecht, Zürich 1996; COFFEE JOHN C., JR./SALE HILLARY A., Securities Regulation, Cases and Materials, 12. Aufl., New York, NY 2012; COX JAMES D./HAZEN THOMAS L., Business Organizations Law, 3. Aufl., St. Paul, MN 2011; 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; FC BASEL, Geschäftsbericht

2012, Basel 2013; FIFA, Reglement bezüglich Status und Transfer von Spielern, Zürich 2003; GLANZ STEPHAN/PFAFF DIETER, Zur Währungsumrechnung von Handels- und Steuerbilanz – Wieso das Bundesgericht den Steuerabzug von «Umrechnungsverlusten» untersagt, in: StR 2011, S. 470 – 475; GLANZ STEPHAN/PFAFF DIETER, IFRS für KMU – strukturiert, Zürich 2010; GLANZMANN LUKAS, Das neue Rechnungslegungsrecht, in: SJZ 2012, S. 205 – 214; HANDSCHIN LUKAS, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Basel 2013; 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 1972, S. 44 – 49; HÜTTICHE TOBIAS, Umstellung auf das neue Rechnungslegungsrecht, in: ST 10/2013, S. 666 – 673; IASB, IFRS, Official pronouncements issued at 1 January 2014, Bände A und B, London 2014 («Red Book»); IASB, IFRS, Offizielle Verlautbarungen zum 1. Januar 2013, Bände A und B, London 2013 («Red Book»; autorisierte Übersetzung); IASB, IFRS for SMEs, London 2009; IASB, IFRS für KMU, London 2012 (autorisierte Übersetzung); KÄFER KARL, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Das Obligationenrecht, Band VIII, 2. Abteilung, Die kaufmännische Buchführung, 2. Teilband, Artikel 958 – 964 OR, Bern 1981; KURER PETER/KURER CHRISTIAN, Art. 680 OR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Aufl., Basel 2012, S. 741 – 748; LIPP LORENZ, Art. 958c OR, in: Vito Roberto/Hans Rudolf Trüb (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Ergänzungsband: Revidiertes Rechnungslegungsrecht, Zürich 2013, S. 80 – 90; MACKENZIE BRUCE ET AL., Interpretation and Application of Financial Reporting Standards, Somerset, NJ 2013; MAURER MATTHIAS/HANDLE MARCO, Pflichten und Verantwortlichkeiten der Revisionsstelle im Zusammenhang mit konzerninternen Darlehen, in: GesKR 2013, S. 287 – 298; MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 11. Aufl., Bern 2012; MEYER CONRAD, Rechnungslegung, in: Klaus Mathis/Conrad Meyer (Hrsg.), Basiswissen Recht, Ein praxisorientierter Leitfaden, 9. Aufl., Zürich 2013, S. 672 – 700; MEYER CONRAD, Accounting, Ein Leitfaden für das Verständnis von Finanzberichten, 2. Aufl., Zürich 2012; MEYER CONRAD, Finanzielles Rechnungswesen, Einführung mit Beispielen und Aufgaben, 2. Aufl., Zürich 2012; MEYER CONRAD ET AL., Swiss GAAP FER, Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, Zürich 2009; MÜLLER LUKAS, Das Rahmenkonzept des Rechnungslegungsrechtsentwurfes, in: SZW 2008, S. 400 – 412; MÜLLER LUKAS, Sanierungsfusion und Rechnungslegung, Zürich/St. Gallen 2008; MÜLLER LUKAS, Handelsrechtliche Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten: Analyse des Entwurfes zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht, in: Guido Mühlemann/Annja Mannhart (Hrsg.), Freiheit ohne Grenzen – Grenzen der Freiheit, Zürich/St. Gallen, 2008, S. 179 – 196; MÜLLER LUKAS, Zur Einführung des Aktivenbegriffes durch das neue Aktien- und Rechnungslegungsrecht in das Schweizer Gesetz, in: SZW 2007, S. 298 – 304; NEUHAUS MARKUS R./SCHNEIDER LAURENZ, Steuerliche Aspekte des revidierten Rechnungslegungsrechts, in: ST 12/2013, S. 808 – 820; 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; NÖSBERGER THOMAS, Wesentlichkeit als Grundsatz ordnungsmässiger Rechnungslegung im schweizerischen Aktienrecht, Zürich 1999; PEL-LENS BERNHARD/FÜLBIER ROLF UWE/GASSEN JOACHIM/SELLHORN THORSTEN, Internationale Rechnungslegung, 9. Aufl., Stuttgart 2014; RENFER MARKUS, Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung einer Abschlussprüfung, 2. Teil, in: ST 5/2013, S. 288 – 294; RUSCH ARNOLD F., Interzession im Interesse des Aktionärs, Sicherheitenbestellung für Verbindlichkeiten von Mutter- und Schwestergesellschaften in der Schweiz, 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 2012/2013, Zürich

2012; STROTHER JAMES F., The Establishment of Generally Accepted Accounting Principles and Generally Accepted Auditing Standards, in: Vanderbilt Law Review 1975, S. 201 – 234; THK, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 2, Abschlussprüfung, Zürich 2009; THK, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014; VOGT HANS-UELI/BÄNZIGER MICHAEL, Das Bundesgericht anerkennt die Business Judgment Rule als Grundsatz des schweizerischen Aktienrechts, in: GesKR 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/GERSBACH ANDREAS/KESSLER FRANZ J./VON DER CRONE BRIGITTE, www.fusg.ch (Stand: 4. Februar 2014), 2. Aufl., Zürich 2014; VON GREYERZ CHRISTOPH, Kapitalersetzende Darlehen, in: Peter Bockli 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, § 2 Ansatz, Bewertung und Ausweis sowie zugrunde liegende Prinzipien der IFRS, in: Werner Bohl/Joachim Riese/Jörg Schlüter (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, Kommentierung der IFRS/IAS, 4. Aufl. München 2013, S. 33 – 128; 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. Gesetzessystematik	14 – 16
2. Rechtsnatur der Grundsätze	17 – 21
3. Geltungsbereich	22
D. Grundsätze nach 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 «Vorsicht» nach anerkannten Abschlüssen	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 («substance over form»)	72 – 76

IX. EU-Rechtsordnung und anerkannte Standards zur Rechtsauslegung	77 – 80
E. Inventar (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 der Praxis haben sich Grundsätze für die Rechnungslegung (GoR) gebildet. Adressaten der Rechnungslegung erwarten in der Regel, dass diese Grundsätze eingehalten werden.¹ Die GoR sind die wichtigste Auslegungshilfe für umstrittene oder noch ungeklärte Fragen der Rechnungslegung. Rechnungslegungsnormen verleihen dem Ersteller der Rechnungslegung in vielen Bilanzierungsfragen Ermessen. Dieses Ermessen ist willkürfrei und unter Berücksichtigung der GoR pflichtgemäss auszuüben.²

Die GoR umfassen etwa die Grundsätze der Klarheit, Verständlichkeit, Vollständigkeit, Verlässlichkeit, Wesentlichkeit, Vorsicht, Stetigkeit oder des Verrechnungsverbotes.³

B. Werdegang von Art. 958c

Die GoR des Art. 958c lehnen sich an die bisherigen aktienrechtlichen GoR des Art. 662a aOR und die allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze (aakG) des Art. 959 aOR an.⁴

Art. 958c ist im Wesentlichen aus dem bisherigen Aktienrecht übernommen und in den 32. Titel des OR verschoben worden.⁵ Damit sollen die ehemals aktienrechtlichen GoR neu für alle kaufmännischen Unternehmen gelten.⁶ Auch die Botschaft stellt fest, dass die «festgelegten Grundsätze [...] im Vergleich zum bisherigen Aktienrecht weder völlig neu noch revolutionär»⁷ sind. Das Parlament nahm eine 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.⁸

1 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701. Auch die Buchführung kennt entsprechende Grundsätze (s. Art. 957a Abs. 2; s. N 9).

2 Vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 168.

3 Vgl. Art. 958c Abs. 1; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 27 ff.

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

5 Vgl. GLANZMANN, SJZ 2012, S. 208.

6 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 302; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, § 8 N 135; MÜLLER, SZW 2008, S. 401.

7 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701, Auslassung durch die Autoren.

8 Vgl. 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.

- 5 Die Rechtsprechung und die bewährte Lehre zu den bisherigen Grundsätzen sind auch unter neuem Recht zur Auslegung des Rechts zu verwenden, soweit das Gesetz nicht mit dem bisherigen Recht unverträglich ist oder im neuen Gesetz eine materielle Änderung vorgenommen wurde.⁹
- 6 Der in Art. 959 aOR verwendete Begriff der «allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze» ist weitgehend aus dem geltenden Rechnungslegungsrecht verschwunden. Obwohl dieser Begriff nahezu vollständig von dem Begriff der GoR verdrängt wurde, verwenden Art. 960a Abs. 3 (Bewertung der Aktiven) und Art. 322a Abs. 1 (Ermittlung des gewinnabhängigen Lohnes aus Einzelarbeitsvertrag) immer noch die traditionelle Terminologie. Die sprachlichen Unterschiede scheinen allerdings irrelevant, da der Regelungsgehalt identisch wirkt; in der Lehre werden die GoR regelmässig mit den aakG gleichgesetzt.¹⁰

C. Allgemeines

- 7 Art. 958c ist im Kontext von Art. 958 ff. zu lesen. Das Gesetz definiert und charakterisiert damit die Rechnungslegung stufenweise. Folgende Stufen sind zu unterscheiden:¹¹
 - Zweck der Rechnungslegung (Art. 958);
 - Grundlagen der Rechnungslegung (Art. 958a f.); und
 - Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung, (GoR; Art. 958c).
- 8 Die GoR enthalten allgemeine Überlegungen und Grundsätze, 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 der Rechnungslegung zugrunde liegenden Annahmen festgelegt sind, ist auch klar, welche Grundsätze auf die Rechnungslegung 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
- 9 Vorgaben zur Erstellung des Geschäftsberichts ergeben sich auch aus den in Art. 957a erwähnten Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung (GoB) und den Normen betreffend Darstellung, Währung, Sprache, oder aus den – im Vergleich zu den GoR konkreten – Normen zur Jahres- und zur Konzernrechnung.¹⁴

I. Zweck der Rechnungslegung

- 10 Zweck der Rechnungslegung ist die Vermittlung von Informationen über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens, damit Investoren gestützt auf diese Informationen ihre

⁹ S. N 3 f., m. w. H.; Art. 1 ZGB.

¹⁰ Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 25 ff.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, § 8 N 56 ff.

¹¹ Vgl. BEHR, GoR, 56 ff.; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 29. Fragen der Darstellung, Währung und Sprache sind gesetzessystematisch auch bei der Rechnungslegung eingeordnet; vgl. Art. 958d. Es geht hierbei um die Präsentation der Ergebnisse.

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.

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

Entscheidungen treffen können.¹⁵ Von zentraler Bedeutung ist es, die Adressaten der Rechnungslegung zu definieren. Nicht jeder Adressat erwartet dieselben Informationen. Entsprechend soll die Informationsaufbereitung adressatengerecht erfolgen, damit die Adressaten die mit der Rechnungslegung 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.¹⁸

Sofern die konkreten Einzelnormen der Rechnungslegung (insb. Art. 959 ff.) angewendet werden, ist zu vermuten, dass die Anwendung der Rechnungslegungsnormen 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 Rechnungslegungsnormen zu einem Konflikt mit dem allgemeinen Zweck der Rechnungslegung (Art. 958 Abs. 1) führt. In diesem Fall ist es theoretisch denkbar, von einzelnen Normen abzuweichen und eine andere Regelung für den Einzelfall vorzusehen, damit der Abschluss letztlich dennoch mit dem Zweck der Rechnungslegung vereinbar ist.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 das IASB schon selbst feststellt²⁰ – 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 Ausnahmen 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 Periodenabgrenzung ist Gegenstand von Art. 958b, welcher systematisch zusammen mit Art. 958a die Grundlagen der Rechnungslegung bildet.

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 würde²¹, könnte jeweils mit dem Abschluss einer grösseren Geschäftstrans-

15 Vgl. Art. 958 Abs. 1; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 29; BÖCKLI (OR-Rechnungslegung, N 4 ff.) sieht eine sechsfache Funktion der Rechnungslegung in der Unternehmenswelt: bilanzbezogener Eigenkapitalschutz, Führungsinstrument, Rechenschaftsablegung, 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 Vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 29.

18 S. N 55 f.; BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 101 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 1086 ff.

19 Vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 63.

20 Vgl. IAS 1.19.

21 Vgl. Art. 958a Abs. 1.

aktion Bilanz gezogen werden.²² Da Geschäfte allerdings selten aus einheitlichen, sequenziell ablaufenden Geschäftsprozessen bestehen, sondern eher in mehreren parallel ablaufenden, allenfalls noch zeitlich verschobenen und miteinander überlappenden Transaktionen geschehen, trübt dies die Transparenz der Erfolgsermittlung.²³ Hier kommt die Periodenabgrenzung zum Zug, da sie die «kontinuierlich» ablaufenden Geschäftsprozesse in Buchungsperioden – in der Regel konform mit der Fiskalperiode – abgrenzt.²⁴ Im Gesetz ist die Begrenzung auf zwölf Monate vorgesehen.²⁵ Überlange oder verkürzte Geschäftsjahre, insb. wenn es das Gründungsjahr einer Unternehmung betrifft, müssten immer noch möglich sein; entsprechend dürfte Art. 958a in diesem Fall nicht zwingend sein.

III. Grundsätze der Rechnungslegung

1. Gesetzessystematik

- 14 Die wichtigsten Grundsätze und die minimalen Anforderungen an die Auslegung der Rechnungslegungsnormen werden als Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung «GoR» bezeichnet.²⁶ Diese Grundsätze sollen unter den gegebenen Annahmen den Zweck der Rechnungslegung adressatengerecht erreichen.²⁷
- 15 Die stufenweise Unterscheidung in Zweck, Grundlagen und Grundsätze der Rechnungslegung (s. N 7 ff.) ist von den anerkannten Standards beeinflusst.²⁸ Die meisten der in Art. 958c aufgezählten Grundsätze entsprechen den qualitativen Anforderungen, wie sie in der Rechnungslegung der anerkannten Abschlüsse verwendet werden.²⁹ Anerkannte Standards wie etwa die Swiss GAAP FER unterscheiden unter anderem nach Zielsetzung³⁰, Grundlagen wie etwa der Fortführungsannahme³¹ und der Periodenabgrenzung³² sowie nach den qualitativen Anforderungen an die Jahresrechnung.³³ Die GoR werden in den verschiedenen Standards und in der Literatur teilweise unterschiedlich

22 In der Literatur wird dafür das Bilanzziehen bei mittelalterlichen oder neuzeitlichen Schiffsexpeditionen als fiktiver 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 Bilanzperiode entspricht in diesem Beispiel der gesamten See-Expedition; vgl. DE CAPRILES, New York University Law Review 1962, S. 1015 f.

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

24 Vgl. DE CAPRILES, New York University Law Review 1963, S. 64 f. Zur Periodenabgrenzung s. auch Kommentar zu Art. 958b.

25 Vgl. Art. 958a Abs. 1 und Abs. 2. Im Steuerrecht vgl. z.B. Art. 4 Abs. 2; Art. 40 Abs. 3 und Art. 51 Abs. 2 DBG.

26 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701.

27 Vgl. Art. 958 ff.; BALLWIESER, Münch-Kom-HGB, § 243 N 6.

28 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701.

29 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 29 ff.; IFRS Rahmenkonzept QC 1 ff.

30 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 5 f.

31 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 9.

32 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 11 f.

33 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 24 ff.

gruppiert, da die klare Abgrenzung zwischen den einzelnen Grundsätzen und Prinzipien schwierig ist.³⁴

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.³⁵ 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 expliziter Zulassung der Bildung und Auflösung von stillen Reserven, obschon dies dem Zweck der Rechnungslegung zuwiderläuft.³⁶

2. *Rechtsnatur der Grundsätze*

Die GoR sind generelle Aussagen, deren Inhalt als allgemein gültig oder gar als verpflichtend wahrgenommen wird.³⁷ Sie sind allerdings weder Gewohnheitsrecht³⁸, «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»³⁹. Die GoR sind durch die Lehre und Rechtsprechung weiterzuentwickeln.⁴⁰ KÄFER beschreibt diese Grundsätze als Gestaltungs- und Qualitätsnormen.⁴¹ Durch die Ausgestaltung und Umsetzung der GoR ist Dritten das zuverlässige Urteil über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu ermöglichen.⁴² Das ist der Zweck der Rechnungslegung.⁴³ Die GoR sind nicht absolute Gebote. Es handelt sich um Qualitätsbezeichnungen, die relativen Charakter haben. Sie sind «Begriffe von grösser Variationsbreite»⁴⁴.

Sowohl die betriebswirtschaftlichen Grundsätze als auch das Rechnungslegungsrecht sind für die Herleitung der GoR relevant.⁴⁵ Die Auslegung der GoR ist anspruchsvoll, da oft Annahmen und Ermessensentscheide zu treffen sind;⁴⁶ in vielen Fällen gibt es mehr als eine «richtige» Lösung.⁴⁷ GoR sind keine mittels wissenschaftlichen Methoden in der Natur beobachtbaren Gesetze. Sie werden stattdessen entwickelt respektive für gültig er-

34 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701; MACKENZIE ET AL., Interpretation, S. 38 ff., m. w. H.; PELLEN ET AL., Rechnungslegung, S. 84 ff.

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

36 Vgl. HÜTTCHÉ, ST 10/2013, S. 666; BENZ, GoR, S. 48 ff.

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

38 Vgl. jedoch BENZ, GoR, S. 65 f. Er sieht die Konkretisierung der GoR als zwingend vorgegeben respektive 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 dienen; vgl. Art. 958.

39 BOSSARD, ZHK-OR, Art. 959 N 18.

40 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701.

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

42 Vgl. Art. 958 Abs. 1; MEYER, Rechnungslegung, S. 677; KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 27.

43 Vgl. Art. 958 Abs. 1; s. jedoch Art. 960 Abs. 2.

44 KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 31.

45 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 33.

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

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

klärt.⁴⁸ Relevant ist in erster Linie die Verkehrsanschauung oder Verkehrsauffassung der beteiligten Kaufleute respektive des Berufsstands der Rechnungslegungsspezialisten und der Wirtschaftsprüfer.⁴⁹

- 19 KÄFER leitet den Begriff der GoR respektive der allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze aus den 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.⁵⁰ Im Ausland werden für die GoR unter anderem auch die Begriffe «best practice»⁵¹, «good accounting practice»⁵², oder «generally accepted accounting principles»⁵³ verwendet.
- 20 Trotz der hohen Bedeutung der Verkehrsanschauung und der Prägung durch die Branche ist festzustellen, dass bezüglich der Auslegung oder Festlegung der GoR und der damit verbundenen Rechtsfragen die Gerichte das letzte Wort haben.⁵⁴
- 21 Die in Art. 958c aufgezählten Grundsätze werden durch die in Art. 958a f. enthaltenen «Grundlagen der Rechnungslegung» und dem Zweck der Rechnungslegung ergänzt.⁵⁵ Zu beachten sind demnach auch die Grundsätze der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung⁵⁶ sowie der Grundsatz der Unternehmensfortführung⁵⁷ («going concern»). Bei der zeitlichen Abgrenzung geht es um das periodengerechte, korrekte Zuordnen der Aufwände und Erträge sowie ein sachgerechtes Gegenüberstellen von Erträgen und Aufwänden.⁵⁸

3. Geltungsbereich

- 22 Die GoR sind sinngemäss für den gesamten Geschäftsbericht, für die Jahresrechnung und für den Konzernabschluss zu beachten.⁵⁹ Falls eine AG einen Vergütungsbericht herausgibt, sind die GoR auch auf diesen Bericht anzuwenden.⁶⁰

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

49 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 71 ff.; BÖCKLI, ST 10/2011, S. 696 ff.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, § 8 N 52 ff.

50 Vgl. KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 60 ff., m. w. H. In den Vereinigten Staaten von Amerika hat die Securities and Exchange Commission («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 der Rechnungslegungs- und Wirtschaftsprüferbranche die Ausgestaltung dieser Grundsätze. Es handelt sich auch bei den amerikanischen GAAP um flexible, branchenübliche Grundsätze; nicht um Gewohnheitsrecht; vgl. COFFEE/SALE, Securities, S. 56.

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

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

53 Vgl. COX/HAZEN, Business, 552.

54 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701; COX/HAZEN, Business, 552 f.

55 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 302 ff.

56 Vgl. Art. 958b Abs. 1.

57 Vgl. Art. 958a Abs. 1.

58 Vgl. Kommentar zu Art. 958b N 5 ff.

59 Vgl. Botschaft 2007, S. 1699.

60 Vgl. Art. 13 Abs. 2 der Verordnung gegen übermässige Vergütungen bei börsennotierten Aktiengesellschaften (VegüV) vom 20. November 2013, SR 221.331.

D. Grundsätze nach Abs. 1

Abs. 1 weist darauf hin, dass für die Rechnungslegung «insbesondere» die in dieser Norm aufgezählten Grundsätze massgebend sind. Die Aufzählung des Gesetzes ist demnach nicht abschliessend und der Gesetzgeber lässt somit bewusst Raum für künftige Rechtsentwicklungen durch Lehre und Rechtsprechung.⁶¹ 23

Soweit in der Rechnungslegung das für die Rechnungslegung zuständige Organ⁶² Ermessensspielräume hat, ist dieses Ermessen pflichtgemäss auszuüben. In der juristischen Lehre wird richtigerweise postuliert, dass die Ausübung des Ermessensspielraumes in der Bilanzierung durch die «Business Judgment Rule» zu schützen sei.⁶³ Die vom BGer. anerkannte «Business Judgment Rule» besagt, dass Gerichte sich in der nachträglichen Überprüfung von Geschäftsentscheiden mit Ermessenscharakter grundsätzlich zurückhalten.⁶⁴ Voraussetzung für die Anwendung der «Business Judgment Rule» ist, dass der VR seine Entscheidungen «in einem einwandfreien, auf einer angemessenen Informationsbasis beruhenden und frei von Interessenkonflikten»⁶⁵ 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 allenfalls Verantwortlichkeitsrisiken reduzieren, wenn er seine Entscheide gestützt auf ein Gutachten eines unabhängigen Experten trifft.⁶⁶ 24

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. 25

I. Klarheit und Verständlichkeit (Ziff. 1)

Ziff. 1 enthält die Grundsätze der Klarheit und der Verständlichkeit. 26

Das Gesetz versteht unter dem Grundsatz der Klarheit, dass insb. die Jahresrechnung formell übersichtlich und sachgerecht gestaltet sowie gegliedert ist.⁶⁷ Nur gleichartige Posten dürfen zusammengefasst werden. Relevante Einzelheiten zu den Posten sind allenfalls im Anhang auszuweisen.⁶⁸ Des Weiteren sind die einzelnen Positionen der Jahresrechnung sorgfältig und exakt zu bezeichnen.⁶⁹ 27

Der Grundsatz der Verständlichkeit verlangt, dass die Adressaten die Rechnungslegung in allen Teilen mühelos verstehen können. Angemessene Rechnungslegungskennnisse 28

61 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701; NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 662a N 8; MÜLLER, Sanierungsfusion, S. 85 ff.

62 Vgl. etwa Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3; Art. 810 Abs. 2 Ziff. 3; Art. 902 Abs. 3.

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

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

65 Vgl. 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; VOGT/BÄNZIGER, GesKR 2012, S. 609 ff., m. w. H.

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

67 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 159.

68 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 321.

69 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701.

der Adressaten dürfen aber vorausgesetzt werden;⁷⁰ hierbei kann an den «durchschnittlichen» Empfänger der Informationen angeknüpft werden.⁷¹ Relevante Informationen dürfen nicht weggelassen werden, nur weil sie für den durchschnittlichen Adressaten sehr schwierig zu verstehen sein könnten.⁷²

II. Vollständigkeit (Ziff. 2)

- 29 Nach dem Grundsatz der Vollständigkeit (Ziff. 2) sind alle Informationen, soweit sie für die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens (vgl. Art. 958 Abs. 2) massgeblich sind, darzustellen und offenzulegen. Dazu gehört insb. auch die vollständige Erfassung aller Aktiven und Verbindlichkeiten sowie aller Erträge und Aufwände.⁷³
- 30 Der Grundsatz der Vollständigkeit ist absolut gültig, soweit er für den Rechnungslegungsadressaten wesentliche Aktiven, Verbindlichkeiten, Aufwände und Erträge betrifft.⁷⁴
- 31 Die Praxis setzt den Grundsatz der Vollständigkeit mit der «Vollständigkeitserklärung» durch.⁷⁵ Mit dieser erklärt das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan 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 nicht nur aus der Jahresrechnung selbst ergeben können, sondern auch aus Sachverhalten, die sich ausserhalb der Geschäftsbücher abspielen.⁷⁶
- 32 Auch stille Reserven sind im Zusammenhang mit dem Grundsatz der Vollständigkeit zu sehen.⁷⁷ Die Zulässigkeit von stillen Reserven darf nicht dazu führen, dass Bilanzposten einfach weggelassen werden; stille Reserven sind stattdessen ein Bewertungsthema. Demzufolge verstösst die Duldung stiller Reserven auch im geltenden Recht nicht gegen den Grundsatz der Vollständigkeit.⁷⁸
- 33 Mit dem Grundsatz der Vollständigkeit hängt der Grundsatz der Bilanzwahrheit zusammen (s. N 38 ff.).
- 34 Zum Grundsatz der Vollständigkeit gehören auch Art. 958c Abs. 2 (Nachweis eines Inventars) 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.⁷⁹

70 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701.

71 Vgl. BRÜLSAUER/POLTERA, Kommentar, Art. 58 N 31.

72 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 321.

73 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 161.

74 Vgl. THK, HWP 2014, S. 37; Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4.

75 Vgl. THK, HWP 2, S. 328 f.

76 Vgl. THK, HWP 2, S. 328.

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

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

79 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.⁸⁰ Die Adressaten müssen sich auf die Jahresrechnung verlassen können.⁸¹ 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.⁸² Vollständig fehlerfrei kann praktisch keine Rechnungslegung sein.⁸³ Falls dennoch Fehler auftreten, sollten diese nicht derart gravierend sein, dass damit eine wesentlich andere Aussage im Abschluss entsteht, als dies beim fehlerfreien Abschluss der Fall wäre. Informationen sind im Allgemeinen dann wesentlich, wenn das Weglassen oder die fehlerhafte Darstellung der Information die gestützt auf die Rechnungslegung getroffenen Entscheidungen der Geschäftsberichtsadressaten verändern könnte.⁸⁴ Eine klare Grenze, ab der ein Fehler wesentlich wird, gibt es nicht, da nicht jeder Fehler im selben Masse für den Bilanzadressaten wesentlich ist.⁸⁵ Hinzu kommt, dass nicht jeder Bilanzadressat das selbe Informationsbedürfnis hat. Damit ist der Grundsatz der Verlässlichkeit mit dem Grundsatz der Wesentlichkeit (Ziff. 4) verknüpft.

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.⁸⁶ In der Regel werden Positionen, die im Abschluss alleine schon wegen ihrer Grösse bedeutend sind oder einen grossen Einfluss auf das Ergebnis haben können, eher das Urteil der Geschäftsberichtsadressaten beeinflussen.⁸⁷

Laut Botschaft gehören zum Grundsatz der Verlässlichkeit auch die Prinzipien der Richtigkeit bzw. der Bilanzwahrheit. Der Begriff der Bilanzwahrheit ist sowohl vom Zweck der Rechnungslegung abhängig als auch davon, wer die Informationen erhalten soll.⁸⁸ Ein Geschäftsbericht kann bezüglich etwas, das er aussagen will oder soll, wahr sein. Dementsprechend ist die Bilanzwahrheit relativ zu sehen.⁸⁹ Solange mit dem Geschäftsbericht der Zweck der Rechnungslegung erreicht wird, ist der Geschäftsbericht grundsätzlich als wahr zu betrachten.⁹⁰

80 Vgl. THK, HWP 2014, S. 37.

81 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701.

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

83 Vgl. IFRS Rahmenkonzept QC 11 f.

84 Vgl. IFRS Rahmenkonzept QC 11.

85 Vgl. IFRS Rahmenkonzept QC 11.

86 Vgl. THK, HWP 2, S. 118 ff.; STERCHI, ST 5/2013, S. 283 ff.

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

88 Vgl. Art. 958; KÄFER, BEK-OR, Art. 959 N 260 ff.; HAWES, Vanderbilt Law Review 1975, S. 3.

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

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

- 39 Die Lehre unterscheidet die formelle und die materielle Bilanzwahrheit. Materielle Aspekte, insb. Bewertungsfragen werden – im Gegensatz zu eher formellen Aspekten, die mit der der Buchführung verknüpft sind – eher von der Bilanzwahrheit ausgeklammert, zumindest soweit es die Korrektheit des Bewertungsergebnisses betrifft.⁹¹ Eine Bewertung muss in der Regel nach anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen vorgenommen werden. Ein klares «richtig» oder «falsch» gibt es bei der Bewertung nicht, solange für die Bewertung betriebswirtschaftlich anerkannte Methoden verwendet und die der Bewertung zugrunde liegenden Annahmen offengelegt werden.⁹²
- 40 Eng mit der Buchführung verknüpft ist die formelle Bilanzwahrheit. Entscheidend ist bei der formellen Bilanzwahrheit, dass der Geschäftsbericht mit den Daten respektive den als Belegen dienenden Unterlagen übereinstimmt und dass die aufgezeichneten Buchungstatsachen überhaupt existieren.⁹³
- 41 Die Verlässlichkeit der Rechnungslegung wird durch die Zulassung von willkürlichen stillen Reserven erheblich vermindert.⁹⁴ Stille Reserven bleiben auch unter geltendem Recht zulässig.⁹⁵ 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 respektive die Bewertungsgrundsätze der allgemeinen Norm bzw. 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.⁹⁶ Problematisch sind insb. die Aufzeichnung von Vorgängen, die so nicht stattgefunden haben, oder etwa die Falschbeurkundung von privaten Ausgaben als Geschäftsaufwand.⁹⁷ Strafrechtlich relevantes Verhalten, insb. Falschbeurkundungen, verletzen in der Regel den Grundsatz der Verlässlichkeit und sind nicht mit der Bilanzwahrheit vereinbar.

IV. Wesentlichkeit (Ziff. 4)

- 43 Die Rechnungslegung dient der Information der Beteiligten, damit diese ihre Rechte sinnvoll ausüben können. Blosser Bedürfnisse nach Neugier sollen 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.⁹⁸ Der Grundsatz der Wesentlichkeit soll vermeiden helfen, dass eine Fülle von Transaktionen

91 Vgl. KAUFER, BEK-OR, Art. 959 N 276 ff.

92 Vgl. BGE 121 III 151 sowie den Entscheid des BGer. vom 3. April 2001 (4C.363/2000), E. 3b; VON DER CRONE H. C./GERSBACH/KESSLER/VON DER CRONE B., www.fusg.ch, N 1610 ff.

93 Vgl. KAUFER, BEK-OR, Art. 959 N 285, Art. 959 N 289 ff.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, § 8 N 59 ff.

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

95 Vgl. HUTTCHÉ, ST 10/2013, S. 666.

96 Vgl. BGE 125 IV 17 S. 29.

97 Vgl. BGE 122 IV 25 ff.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, § 8 N 24 ff., m. w. H.

98 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 165 f.; THK, HWP 2014, S. 37 f.

und Sachverhalten eines Geschäftes mit allen Details aufgelistet wird.⁹⁹ Falls «zu viele Details»¹⁰⁰ im Geschäftsbericht aufgeführt und erläutert werden, können die Informationen von den Rechnungslegungsadressaten gar nicht mehr nützlich verarbeitet werden.¹⁰¹

Der Grundsatz der Wesentlichkeit gewährt einerseits einen gewissen Spielraum in der Rechnungslegung und zwingt andererseits auf eine detailüberladene Berichterstattung zu verzichten. Ausserdem würde eine Bilanzierung mit Details in ganz exakten Franken- und Rappen-Angaben insb. bei sehr grossen Unternehmen und Weltkonzernen eine Exaktheit vortäuschen, die es in der Realität nicht geben kann.¹⁰² 44

Nach Ansicht des Gesetzgebers sind Informationen dann wesentlich, wenn «ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die aufgrund der Jahresrechnung zu treffenden Entscheidungen beeinflussen könnten.»¹⁰³ Damit stützt sich das Gesetz darauf ab, ob ein bestimmter Sachverhalt geeignet ist, die Entscheidungen des aktuellen und des potenziellen Investors (oder allgemein des Adressaten) zu beeinflussen. Die Information ist wesentlich, wenn sie sich eignet die Entscheidung des aktuellen oder potenziellen Investors (oder Adressaten) zu beeinflussen.¹⁰⁴ 45

Für die Ermittlung der Wesentlichkeit eines Geschäftsvorfalles oder eines Sachverhalts gibt es keine generellen Vorgaben; diese Beurteilung soll im Einzelfall unter Würdigung aller Umstände erfolgen.¹⁰⁵ Wesentlichkeit wird in der Lehre quantitativ und qualitativ beurteilt. Quantitativ wesentlich sind demnach Sachverhalte, die 5 % des Jahresergebnisses vor ausserordentlichen Positionen¹⁰⁶ oder 5 % desjenigen vor Steuern übersteigen.¹⁰⁷ Diese Schwellenwerte werden in der Literatur als objektive Massstäbe bezeichnet.¹⁰⁸ Auch diese Schwellenwerte gelten indes nicht absolut; bereits geringere Abweichungen können wesentlich sein.¹⁰⁹ 46

Das Unternehmen soll das ihm durch den Grundsatz der Wesentlichkeit verliehene Ermessen pflichtgemäss und in Übereinstimmung mit dem Zweck der Rechnungslegung ausüben.¹¹⁰ Solange die dargestellten und offengelegten Informationen in der Rechnungslegung verlässlich, klar und verständlich bleiben und nicht falsch sind, nützt der Bilanzersteller seinen Ermessensspielraum im zulässigen Rahmen der GoR aus.¹¹¹ 47

99 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701.

100 Vgl. Botschaft 2007, S. 1706.

101 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 325.

102 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702.

103 Botschaft 2007, S. 1702.

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

105 Vgl. Art. 4 ZGB; Botschaft 2007, S. 1702.

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

107 Vgl. NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 662a N 9d.

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

109 Vgl. THK, HWP 2014, S. 37 f.; NÖSBERGER, Wesentlichkeit, 131 ff.; NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 662a N 9d.

110 Vgl. Art. 958 Abs. 1; Botschaft 2007, S. 1702.

111 Vgl. Art. 958 Abs. 1, Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1–3; ähnlich 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 und 3 aufgeführt.¹¹² Im Verlauf der parlamentarischen Beratungen wurde das Vorsichtsprinzip in Art. 958c Abs. 1 eingefügt. Damit sollte geklärt werden, dass der Gesetzgeber nicht von der bisherigen Regelung des Vorsichtsprinzips abweichen wolle.¹¹³
- 49 Im geltenden Recht ist das Vorsichtsprinzip – genauso wie im bisherigen Aktienrecht¹¹⁴ – ausdrücklich aufgeführt. Somit dürften für das Vorsichtsprinzip die bisherige Rechtsprechung und Lehre wohl auch für das neue Recht als Auslegungshilfe hinzuzuziehen 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 auch im neuen Recht zu beachten.¹¹⁵
- 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»¹¹⁶. 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.¹¹⁷ 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.¹¹⁸ Umgekehrt darf der aktuelle Marktwert einer vor Jahrzehnten gekauften Liegenschaft grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, solange sie nicht verkauft wurde respektive solange sich der Ertrag aus der Wertsteigerung noch nicht realisiert hat.¹¹⁹
- 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»¹²⁰. Aufwände müssen verbucht werden, wenn sie schon erkennbar sind, auch wenn sie sich noch nicht realisiert haben. Falls der aktuelle Marktwert einer Liegenschaft unter ihrem Kaufpreis liegt, ist ihr Buchwert in der Bilanz zu reduzieren.¹²¹

112 Vgl. Botschaft 2007, S. 1701.

113 Vgl. AB 2010 N 1376. Zum bisherigen Recht vgl. BENZ, GoR, S. 70 ff.

114 Vgl. Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 aOR.

115 Vgl. BGE 116 II 533 S. 539; BÖCKLI, ST 10/2011, S. 696 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 167 ff.; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, § 8 N 67; MEYER, Rechnungslegung, S. 677 f.; s. auch N 48 ff.

116 BGE 116 II 533 S. 539.

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

118 Vgl. COX/HAZEN, Business, 555.

119 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, § 8 N 67.

120 BGE 116 II 533 S. 539.

121 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, § 8 N 67.

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 abzugrenzen und entsprechend das Realisationsprinzip auf die langfristigen Fertigungsaufträge abzustimmen.¹²² 53

2. *Niederstwertprinzip*

Das Vorsichtsprinzip verlangt unter anderem die Befolgung des Niederstwertprinzips.¹²³ 54
Das Niederstwertprinzip 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.¹²⁴ 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. Ziff. 5 sowie 55
Art. 960 Abs. 2 verlangen eine vorsichtige Bewertung. Im Zweifel sind Aktiven eher zu niedrig und Fremdkapital eher zu hoch einzuschätzen.¹²⁵ 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.¹²⁶ Richtiger Ansicht nach schützt die sorgfältige Bilanzierung, die weder zu tief stapelt noch übertrieben hohe Gewinne respektive Eigenkapital ausweist, die Gläubiger mind. so gut wie das Regime, das stille Reserven zulässt, da die Beurteilung der wirtschaftlichen Verhältnisse mit der tatsächlichen Darstellung der wirtschaftlichen Lage zuverlässiger erfolgen kann.¹²⁷

Willkürliche stille Reserven sind insb. in der Bilanzierung von Rückstellungen zulässig. 56
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. 957a Abs. 2 Ziff. 1 sowie Art. 958c Abs. 1 Ziff. 1 und 5 verlangte Klarheit und Wahrheit der Rechnungslegung wird mit der Zulassung solcher «Willkürreserven» erheblich eingeschränkt. Damit bleibt auch die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage Wunschdenken. Dies gilt umso mehr, als Art. 960 Abs. 2 die vor-

122 Vgl. Kommentar zu Art. 958b N 15 ff.; 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.

123 Vgl. BRÜLSAUER/POLTERA, Kommentar, Art. 58 N 27.

124 Vgl. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 128; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 188; MEYER, Rechnungswesen, S. 94.

125 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, § 8 N 66.

126 Vgl. ZÖBELI, Rückstellungen, S. 40.

127 Vgl. ZÖBELI, Rückstellungen, S. 41 f.; BÜHLMANN, Reserven, S. 246 ff.

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

sichtige Bewertung verlangt. Dies steht im Widerspruch zum Zweck der Rechnungslegung nach Art. 958 Abs. 1 und den anerkannten Regelwerken, die eine Berichterstattung nach «true and fair view» respektive die «fair presentation» verlangen.¹²⁹

4. «Vorsicht» nach OR versus «Vorsicht» nach anerkannten Abschlüssen

- 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 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 grösser als 50 % eintrete und sowohl im Betrag als auch im Zeitpunkt des Mittelabflusses verlässlich schätzbar sei.¹³⁰ Das BGer. stützt sich auf die Lehre, deren zufolge wie folgt vorzugehen ist: «[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 Entsprechend dem Grundsatz der Vorsicht ist somit vom schlimmsten möglichen Fall auszugehen. Dies widerspricht der Philosophie der Swiss GAAP FER und des IFRS-SME, die unter dem Vorsichtsprinzip die sorgfältige Bilanzierung verstehen. Nach der Terminologie des IFRS-SME bilanziert vorsichtig, wer wie ein sorgfältig handelnder Kaufmann in der gegebenen Situation unter denselben Fakten vorgehen würde.¹³²
- 58 Das Vorsichtsprinzip nach dem Verständnis des OR weicht erheblich von denjenigen 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 willkürlich gebildete 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 Bilanzersteller sorgfältig seine Ermessensspielräume ausübe.¹³⁴ Nach Swiss GAAP FER entspricht es dem Vorsichtsprinzip, wenn sich der Bilanzersteller aus zwei gleich wahrscheinlich eintretenden Szenarien für das pessimistischere Szenario entscheidet.¹³⁵ Die IFRS erwähnen das Vorsichtsprinzip seit 2010 praktisch überhaupt nicht mehr, da es nicht mit der «fair presentation» vereinbar ist. Deshalb wurde das Vorsichtsprinzip mit der Überarbeitung des IASB Rahmenkonzepts gestrichen.¹³⁶

129 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Gesellschaftsrecht, § 8 N 70 ff.; WATTER/HENRY, M&A, S. 9 f.

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

131 Vgl. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 841, wiedergegeben in Entscheid des BGer. vom 2. September 2010 (4A_277/2010), E. 2.1.; Auslassung und Einfügung durch Verfasser.

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

133 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 13.

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

135 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 13.

136 Vereinzelt sind noch Fragmente des Vorsichtsprinzips in einzelnen Standards zu finden; insb. bezogen auf die Bilanzierung von Rückstellungen; vgl. WAWRZINEK, 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 eine Unternehmung über mehrere Jahresrechnungen betrachtet die gleichen Darstellungen und Bewertungsmethoden verwendet.¹³⁷ 60

Der Regelungsgehalt dieser Ziffer 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 praktischer Bedeutung sind.¹³⁸ Die Stetigkeit in der Darstellung und Bewertung verlangt, dass Rechnungslegungsinformationen über mehrere Perioden hinweg stets nach den gleichen Grundsätzen bewertet und dargestellt werden.¹³⁹ 61

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.¹⁴⁰ 62

Aus 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.¹⁴¹ Somit gestattet es der Gesetzgeber aus steuerpolitischen Überlegungen, in materieller Hinsicht vom Grundsatz der Stetigkeit abzuweichen.¹⁴² Stille Reserven sind immer noch zugelassen, was den Grundsatz der materiellen Stetigkeit verwässert.¹⁴³ 63

Die gewählten Bewertungsmethoden und -ansätze sind im Anhang offenzulegen und grundsätzlich über mehrere Geschäftsjahre betrachtet unverändert anzuwenden.¹⁴⁴ Zulässig ist die Anpassung von Ermessensgrössen wie etwa der Nutzungsdauer oder des Wertberichtigungssatzes.¹⁴⁵ Betriebswirtschaftlich begründet sind Änderungen in der Abschreibungsmethode, sofern sich etwa die Lebensdauer einer neu erworbenen Anlage verändert. Diese sachlich begründeten Anpassungen der Bewertungsmethode verletzen den Grundsatz der materiellen Stetigkeit nicht.¹⁴⁶ 64

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.¹⁴⁷ In der Praxis sind wohl Anpassungen nur i. S. v. 65

137 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702; BENZ, GoR, S. 144 f.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 192 ff.; THK, HWP 2014, S. 38 f.

138 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702.

139 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702.

140 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702.

141 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702.

142 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702.

143 Vgl. LIPP, Ergänzungsband, Art. 958c N 38.

144 Vgl. Art. 959c Abs. 1; Botschaft 2007, S. 1712.

145 Vgl. Botschaft 2007, S. 1712.

146 Vgl. BRÜLSAUER/POLTERA, Kommentar, Art. 58 N 32.

147 Vgl. LIPP, Ergänzungsband, Art. 958c N 40.

Umgliederungen möglich. Eigentliche Neubewertungen müssen nach OR über die Erfolgsrechnung gebucht werden und nicht – wie unter IFRS und Swiss GAAP FER – i. S. eines Restatement.

- 66 Zur Sicherstellung der Stetigkeit in der Darstellung und Bewertung sind die Darstellungs- und Bewertungsgrundsätze schriftlich festzuhalten und konsequent anzuwenden.¹⁴⁸ Im Anhang sind diese Grundsätze entsprechend offenzulegen.¹⁴⁹
- 67 Im bisherigen Recht gestattete es Art. 662a Abs. 3 aOR, allfällige Abweichungen von der Stetigkeit und Darstellung im Anhang darzulegen. Das neue 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.¹⁵⁰

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

- 68 Aktiven und Passiven sowie Aufwand und Ertrag dürfen nicht miteinander verrechnet werden. Falls diese Positionen miteinander verrechnet respektive netto ausgewiesen werden, wird dadurch die Klarheit der Darstellung (Ziff. 1) erheblich getrübt.¹⁵¹ Deshalb sieht der Gesetzgeber in Ziff. 7 vor, dass die Rechnungslegung in einer Bruttodarstellung zu erfolgen hat.¹⁵²
- 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.¹⁵³ Ausnahmen ergeben sich sowohl für Positionen der Bilanz als auch für Positionen der Erfolgsrechnung.¹⁵⁴ Branchentypische kaufmännische Übung, wie sie etwa im Detailhandel besteht, kann ebenfalls eine Verrechnung zulassen.¹⁵⁵ Letztlich sind jedoch die Grundsätze der Klarheit und Verständlichkeit (Ziff. 1) 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»¹⁵⁶.
- 70 Bankguthaben und Bankschulden verschiedener Banken und Währungen dürfen nicht miteinander verrechnet werden.¹⁵⁷ Unzulässig ist die Verrechnung von Abschlussposten, die nach den Mindestgliederungsvorschriften der Bilanz und der Erfolgsrechnung separat auszuweisen sind.¹⁵⁸

148 Vgl. LIPP, Ergänzungsband, Art. 958c N 38.

149 Vgl. Art. 959c Abs. 1.

150 Vgl. LIPP, Ergänzungsband, Art. 958c N 41.

151 Vgl. BGE 105 Ib 406 S. 411 f.

152 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 200 ff.; THK, HWP 2014, S. 39 f.

153 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702.

154 Vgl. Kommentar zu Art. 959a und 959b.

155 Vgl. BRÜLSAUER/POLTERA, Kommentar, Art. 58 N 21.

156 Botschaft 2007, S. 1702.

157 Vgl. LIPP, Ergänzungsband, Art. 958c N 47.

158 Vgl. Art. 959a f.; BRÜLSAUER/POLTERA, Kommentar, Art. 58 N 22.

Verrechnungen sind in folgenden Fällen zulässig:

71

- Die allgemeinen Voraussetzungen der Verrechnung gem. Art. 120 ff. sind gegeben.¹⁵⁹ Das heisst, 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 sich gegenüberstehen).¹⁶⁰
- Verrechnungen, soweit sie nur unwesentlich sind, 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 zulässig.¹⁶²
- Verrechenbar sind auch «Korrekturposten» wie etwa Rabatte, Skonti, Preisnachlässe und dergleichen.¹⁶³

VIII. Wirtschaftliche Betrachtungsweise («substance over form»)

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise («substance over form») ist in Art. 958c nicht erwähnt, gehört jedoch thematisch zu dieser Bestimmung. Wirtschaftliche Betrachtungsweise bedeutet, dass bei der Beurteilung eines Sachverhalts primär die wirtschaftliche Betrachtungsweise statt der juristischen Form für die Beurteilung eines Sachverhalts massgeblich ist.¹⁶⁴

72

Das Lehrbuchbeispiel für die Anwendung der «substance over form» ist die Aktivierung von geleasteten Objekten.¹⁶⁵ Wenn sich – vereinfacht gesagt – bei einem Leasingvertrag zeigt, dass der Leasingnehmer den Vermögenswert über seine gesamte Lebenszeit den Gegenstand 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.

73

Dieses Leasing-Beispiel darf indes nicht darüber hinwegtäuschen, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise bisher im schweizerischen Rechnungslegungsrecht nur äusserst zurückhaltend angewandt wird.¹⁶⁷ Zwar gibt es vereinzelt Lehrmeinungen und kantonale Urteile, die eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anwenden, doch das BGer. scheint diesen Ansichten zu widersprechen.¹⁶⁸ Dies betrifft insb. Sachverhalte mit Aktionärs- oder Sanierungsdarlehen. Zürcher Gerichte haben – entgegen der bundesgerichtlichen

74

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

160 Vgl. BRÜLSAUER/POLTERA, Kommentar, Art. 58 N 22.

161 Vgl. BRÜLSAUER/POLTERA, Kommentar, Art. 58 N 22; zur Wesentlichkeit s. N 43 ff.

162 Vgl. Art. 960a Abs. 3 mit dem Hinweis auf die Zulässigkeit der direkten und der indirekten Abschreibungsmethode.

163 Vgl. BRÜLSAUER/POLTERA, Kommentar, Art. 58 N 22.

164 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 349 ff.; BENZ, GoR, S. 76 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 223 ff.

165 Vgl. BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 454 ff.; BALLWIESER, Münch-Kom-HGB, § 246 N 7 f., m. w. H.

166 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 350 f.

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

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

Rechtsprechung – diese Darlehen wie Eigenkapital behandelt oder zumindest die Eigenkapitalschutznormen auch auf diese Darlehen angewendet, obwohl es sich formell um Fremdkapital handelt.¹⁶⁹

- 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 (Rückerstattungen 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.¹⁷⁰ Diese Norm will bei Aktiengesellschaften 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 Dividendenausschüttung zu befolgen wären.¹⁷¹
- 76 Die Thematik der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist daher in der Lehre umstritten.¹⁷² Das BGer. verwirft bisher (zu Recht) diese ökonomische Betrachtungsweise¹⁷³, 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 formal-juristische Betrachtungsweise.¹⁷⁴

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.¹⁷⁵ Konkret erwog das BGer. Folgendes: «Nachvollzogenes Binnenrecht ist im Zweifel europarechtskonform auszulegen. Es ist harmonisiertes Recht und als solches im Ergebnis – wie das Staatsvertragsrecht – Einheitsrecht. Zwar ist es nicht Einheitsrecht in Form von einheitlichem 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

169 Vgl. Entscheid des BGer. vom 2. März 2006 (5C.230/2005), E. 3, 4 und 5; HOHMANN/MÜLLER, Schweiz, S. 603, m. w. H.; a. M. Entscheid des Obergerichts des Kantons Zürich, 19. Januar 1993, in: SZW, 65 (1993) 299; Entscheid des Handelsgerichts des Kantons Zürich vom 9. März 2012 (HG080315-O/U/dz); VON GREYERZ, Darlehen, S. 547 ff.; MAURER/HANDLE, GesKR 2013, S. 287 ff.; KURER/KURER, BSK-OR II, Art. 680 N 17 ff.

170 Vgl. KURER/KURER, BSK-OR II, Art. 680 N 17 f.

171 Vgl. MAURER/HANDLE, GesKR 2013, S. 298 f.

172 Vgl. insb. KURER/KURER, BSK-OR II, Art. 680 N 22 f., und RUSCH, Interzession, S. 139 ff., m. w. H.

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

174 Entscheid des BGer. vom 2. März 2006 (5C.230/2005), E. 3, 4 und 5; HOHMANN/MÜLLER, Schweiz, S. 603, m. w. H.

175 Vgl. BGE 129 III 335 S. 350.

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 die Gerichte nicht ohne sachliche Gründe vom Gemeinschaftsrecht abweichen.¹⁷⁶

Der Botschaft ist zu entnehmen, dass das neue Rechnungslegungsrecht in einigen Punkten das Europarecht autonom nachvollziehen will und in einigen Punkten bewusst vom Europarecht abweicht.¹⁷⁷ Als Auslegungshilfe können somit insb. die Vierte Richtlinie über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen von 1978¹⁷⁸ sowie die Siebente Richtlinie über den konsolidierten Abschluss von 1983¹⁷⁹ relevant sein, soweit das OR nicht eine abweichende Regelung beabsichtigt. Inwiefern die neue 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 künftigen europäischen 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 Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) vom 21. November 2012 (Stand am 1. Januar 2013), SR 221.432, die von der EU erlassenen Rechnungslegungsregeln nicht aufführt. Der Bundesrat hat sich damit – was die Rechnungslegung betrifft – nicht für die IFRS nach europäischer Prägung, sondern für diejenigen des IASB entschieden.

Allenfalls könnten ebenfalls private Standards als Auslegungshilfe bedeutend sein, soweit die Regelwerke überhaupt mit dem Konzept des OR kompatibel sind.¹⁸⁰ Das BGer. hat in einem (in der Literatur heftig kritisierten) steuerrechtlichen Entscheid bezüglich der Behandlung von Fremdwährungs-Umrechnungsdifferenzen die IFRS als Auslegungshilfe verwendet.¹⁸¹

Das BGer. scheint allerdings unter bisherigem Recht der Auslegung analog den IFRS nur begrenzt – wenn überhaupt – zu folgen. Offenbar weicht es von den IFRS dann ab, wenn diese Standards nach seiner Ansicht nicht mit dem obligationenrechtlichen Vorsichts-

176 Vgl. BGE 124 II 372 E. 7b. S. 380.

177 Vgl. Botschaft 2007, 1634 f.

178 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 14.08.1978, S. 11, zuletzt geändert durch Richtlinie 2006/99/EG vom 20. November 2006, ABl. L 164 vom 26. Juni 2009, S. 42).

179 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 18.07.1983, S. 1, zuletzt geändert durch Richtlinie 2006/99/EG vom 20. November 2006, ABl. L 164 vom 26. Juni 2009, S. 42).

180 Vgl. 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 Personen, S. 55 ff.

181 Vgl. BGE 136 II 88 ff.; zur Kritik vgl. GLANZ/PFAFF, StR 2011, S. 470 ff.; NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 960 N 6d ff., m. w. H.

prinzip vereinbar sind.¹⁸² Sinnvoller als die Auslegung mit IFRS ist die Auslegung anhand der bewährten Lehre und Überlieferung in Form des HWP oder vergleichbarer Hilfsmittel aus der Praxis.¹⁸³

E. Inventar (Abs. 2)

- 81 Der Bestand der einzelnen Positionen in der Bilanz und im Anhang ist nach Abs. 2 durch ein Inventar oder auf andere Art nachzuweisen. Der Begriff des Inventars bezieht sich nicht nur auf die Warenlager oder Vorräte, sondern auf alle Positionen der Bilanz.¹⁸⁴
- 82 Der Gesetzgeber will mit diesem Absatz einerseits die Inventarpflicht gegenüber dem bisherigen Recht¹⁸⁵ klarer formulieren und auf alle wesentlichen Vermögenspositionen ausdehnen. Andererseits möchte der Gesetzgeber die Inventarpflicht nicht mehr so stark in den Vordergrund rücken.¹⁸⁶ Die Inventarpflicht gehört dem Regelungsgehalt nach eher zu den GoB statt zu den GoR.¹⁸⁷
- 83 Der Bestand ist laut Abs. 2 (am Ende) «nachzuweisen». Der Gesetzgeber verlangt den effektiven, nicht nur den buchmässigen Nachweis. Dieser ist anhand einer effektiven Bestandsaufnahme sicherzustellen, damit die in der Bilanz ausgewiesenen Bestände tatsächlich und vollständig vorhanden sind und auch entsprechend bilanziert werden.¹⁸⁸ Das heisst, dass einmal jährlich tatsächlich der Bestand des Inventars mittels Messen, Zählen oder Wiegen festgestellt bzw. bescheinigt werden muss. Immerhin sind in gewissen Fällen Stichprobenverfahren zulässig, soweit es nicht wesentlich ist, den Bestand vollständig zu erheben.¹⁸⁹ Für nicht-körperliche Aktiven ist die Bestätigung Dritter einzuholen (z. B. Korrespondenz, Verträge, Konto-Auszug von einer Bank für nicht physisch vorliegende Wertschriften oder Bankguthaben).¹⁹⁰ Letzteres entspricht dann dem Nachweis auf eine 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 in der Regel nicht mehr als zwei Monate nach dem Bilanzstichtag erfolgen; in der Literatur werden auch drei Monate noch als ordnungsgemäss bezeichnet.¹⁹¹

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

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

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

185 Vgl. Art. 958 aOR.

186 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702.

187 Vgl. LIPP, Ergänzungsband, Art. 958c N 50.

188 Vgl. LIPP, Ergänzungsband, Art. 958c N 52 f.; NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 958 N 8.

189 Vgl. THK, HWP 2014, S. 160.

190 Vgl. THK, HWP 2, S. 41; NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 958 N 11.

191 Vgl. THK, HWP 2014, S. 160; NEUHAUS/BLÄTTLER, BSK-OR II, Art. 958 N 10.

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. Die Unterneh-
mung soll insb. angemessene Bezeichnungen und Darstellungen in ihrer Rechnungs-
legung verwenden.¹⁹² In gewissen Branchen werden – neben den Offenlegungen, die von
gewissen Rechnungslegungsstandards verlangt werden – viele freiwillige Angaben ge-
macht; dies betrifft insb. den Lagebericht.¹⁹³ Beispielsweise legen Pharma-Unternehmen
offen, wie es um die aktuell in der «Pipeline» befindlichen Forschungs- und Entwick-
lungsprojekte steht.¹⁹⁴ Sportunternehmen, insb. Fussball-Clubs, legen offen, wie die
sportlichen Perspektiven sind, insb. wie die Nachwuchsarbeit und künftige Teilnahme
in internationalen Wettbewerben etwa Rückschlüsse auf künftige Nutzenpotenziale zu-
lassen.¹⁹⁵ Fussballclubs können die Bilanzierung von Spieler-Lizenzen gestützt auf Ver-
bandsregeln vornehmen, falls diese Reglemente etwa Ausbildungsentschädigungen bei
Spielertransfers vorsehen.¹⁹⁶

Für gewisse Branchen sind spezialgesetzliche Regelungen zu beachten. Dies ist insb. bei 86
Banken und Versicherungen der Fall.¹⁹⁷

Für Banken sind die speziellen Regelungen in der Bankengesetzgebung bedeutend.¹⁹⁸ Des 87
Weiteren sind die von der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht FINMA gestützt auf
Art. 3g veröffentlichten Vorgaben zu Eigenmittel, Liquidität, Risikoverteilung, gruppen-
internen Risikopositionen und Rechnungslegung für Finanzgruppen zu beachten.¹⁹⁹
Details sind unter anderem in der Bankenverordnung²⁰⁰, der Eigenmittelverordnung²⁰¹
und thematisch zugehörigen Rundschreiben der FINMA zu finden.²⁰²

Versicherungen müssen neben den OR-Normen auch noch versicherungsrechtliche Er- 88
lasse beachten.²⁰³ Relevant sind insb.:

192 Vgl. Botschaft 2007, S. 1702 f.

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

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

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

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

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

198 Vgl. Art. 6 ff. BankG;

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

200 Verordnung vom 17. Mai 1972 über die Banken und Sparkassen (Bankenverordnung, BankV), SR 952.02.

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

202 Etwa das FINMA-RS 13/1 (Anrechenbare Eigenmittel Banken) oder das derzeit in Überarbeitung befindliche FINMA-RS 08/2 (Rechnungslegung Banken; Richtlinien zu den Rechnungslegungsvorschriften der Art. 23 bis 27 BankV).

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

- Art. 26 ff. des Versicherungsaufsichtsgesetzes;²⁰⁴
- Art. 120 f. und 200 ff. der Aufsichtsverordnung;²⁰⁵ sowie
- Art. 5 der Versicherungsaufsichtsverordnung-FINMA.²⁰⁶

G. Vergleich mit IFRS

- 89 Die in Art. 958c 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 Die qualitativen Merkmale der IFRS sind jeweils erläutert, wohingegen das OR die Grundsätze in aller Kürze aufzählt.
- 91 Das Vorsichtsprinzip wurde 2010 weitgehend aus den IFRS gestrichen, da es nicht mit der «fair presentation» vereinbar ist.²⁰⁹ Im Gegensatz zum OR steht allerdings nach IFRS (wie auch nach IFRS-SME und Swiss GAAP FER) nur 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. Dies würde im Konflikt mit der Zielsetzung des IFRS-Abschlusses stehen, relevante Informationen zu vermitteln, aufgrund welcher Investoren ihre Investitionsentscheidungen treffen können.²¹¹

204 Bundesgesetz vom 17. Dezember 2004 betreffend die Aufsicht über Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsgesetz, VAG), SR 961.01.

205 Verordnung vom 9. November 2005 über die Beaufsichtigung von privaten Versicherungsunternehmen (Aufsichtsverordnung, AVO), SR 961.011.

206 Verordnung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht vom 9. November 2005 über die Beaufsichtigung von privaten Versicherungsunternehmen (Versicherungsaufsichtsverordnung-FINMA, AVO-FINMA), SR 961.011.1.

207 Vgl. MÜLLER, SZW 2008, S. 400 und 412.

208 Vgl. MACKENZIE ET AL., Interpretation, S. 28 ff., IFRS Rahmenkonzept QC1 ff.

209 Vgl. WAWRZINEK, Beck-IFRS-Hb, § 2 N 90, m. w. H.

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

211 Vgl. IFRS Rahmenkonzept QC17 ff.; Art. 960 Abs. 2 OR.

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.²¹² 94

Die Reihenfolge dieser qualitativen Merkmale stimmt mit derjenigen des IFRS-Rahmenkonzepts mehrheitlich überein;²¹³ im IFRS-SME sind sie jedoch anders formuliert, und das Vorsichtsprinzip ist hier – im Gegensatz zu den IFRS – noch aufgeführt.²¹⁴

Hervorzuheben ist insb. die Tatsache, dass die Grundsätze respektive die qualitativen Merkmale nicht nur Teil des Rahmenkonzepts sind, sondern als Standard anzuwenden sind. 95

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, wenn auch im OR nicht ausdrücklich genannt.²¹⁶ 96

Im Gegensatz zu den 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 des OR-Abschlusses ab, da die tatsächlichen Verhältnisse auszuweisen sind. 97

Das Vorsichtsprinzip gilt im IFRS-SME-Abschluss allerdings weniger weitgehend als im OR-Abschluss. Die Vorsicht («prudence») nach IFRS-SME-Terminologie ist eher als «Sorgfaltsprinzip» respektive als «Prinzip der kaufmännischen Vernunft» zu verstehen.²¹⁹ 98

I. Vergleich mit Swiss GAAP FER

Die Swiss GAAP FER definieren im Rahmenkonzept ähnliche Inhalte wie sie auch im OR festgehalten sind. Sowohl die Grundlagen und auch die qualitativen Anforderungen der Rechnungslegung sind auch in den GoR zu finden.²²⁰ Die Normzwecke und Regelungsinhalte der FER entsprechen den Grundlagen und der 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 noch erläutert. Die Normen in den FER sind deutlich präziser definiert oder zum Teil sogar erklärt, wohingegen das OR dem Stil des Gesetzgebers treu bleibt und auf ausführliche Definitionen oder Erläuterungen verzichtet. 99

212 Vgl. IFRS-SME 2.4 ff.; GLANZ/PFAFF, IFRS-SME, S. 32 ff.

213 Vgl. IFRS-SME 2.4 ff.; s. N 89.

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

215 Vgl. IFRS-SME 2.13.

216 Vgl. Botschaft 2007, S. 1624.

217 Vgl. ausdrücklich IAS 1.15 ff.; vgl. auch IFRS Rahmenkonzept QC4, QC12 ff. (dort jedoch «faithful representation»).

218 Vgl. 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.

- 100 Die FER definieren auch ausdrücklich, was unter dem Grundsatz der Vorsicht zu verstehen ist. Vorsicht verlangt nach FER 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 OR²²² – unzulässig.²²³
- 101 Das in den FER definierte «Bruttoprinzip»²²⁴ meint trotz unterschiedlicher Bezeichnungen dasselbe wie die Regelung in Art. 958c Abs. 1 Ziff. 7.²²⁵
- 102 Die FER erläutern – im Gegensatz zum OR – explizit, was sie unter Stetigkeit verstehen.²²⁶ Dabei geht es um die Stetigkeit in der Bewertung, Darstellung und Offenlegung. Die Inhalte von Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 30 entsprechen denjenigen der Botenschaft respektive der Literatur zu Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6.

221 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 13; MEYER ET AL., Swiss GAAP FER, S. 34.

222 Vgl. Art. 960e Abs. 4.

223 Vgl. MEYER ET AL., Swiss GAAP FER, S. 34.

224 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 14.

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

226 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 30; LIPP, Ergänzungsband, Art. 958c N 39.