Art. 958b

2. Zeitliche und sachliche Abgrenzung

[1] Aufwände und Erträge müssen voneinander in zeitlicher und sachlicher Hinsicht abgegrenzt werden.

[2] Sofern die Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen oder die Finanzerträge 100 000 Franken nicht überschreiten, kann auf die zeitliche Abgrenzung verzichtet und stattdessen auf Ausgaben und Einnahmen abgestellt werden.

2. Principes de la délimitation périodique et du rattachement des charges aux produits

[1] Les charges et les produits sont présentés conformément aux principes de la délimitation périodique et du rattachement des charges aux produits.

[2] Si les produits nets des ventes des biens et des prestations de services ou les produits financiers ne dépassent pas 100 000 francs, il est possible de déroger au principe de la délimitation périodique et d'établir une comptabilité de dépenses et de recettes.

2. Principi della correlazione temporale e della correlazione materiale

[1] Costi e ricavi sono correlati sotto il profilo temporale e materiale.

[2] Se l'importo netto dei ricavi da forniture e prestazioni o i ricavi finanziari non eccedono 100 000 franchi, si può derogare al principio della correlazione temporale, limitandosi a tenere la contabilità delle entrate e delle uscite.

Literatur

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; Böckli Peter, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich 2009; Böckli Peter, Gemisch von Neuerungen und Altgewohntem in der OR-Rechnungslegung Modell 2011, in: ST 10/2012, S. 696 – 706; Bruns Hans-Georg et al. (Hrsg.), IFRS for SMEs, Kommentar zur Rechnungslegung nach IFRS für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, Stuttgart 2010; de Capriles Miguel A., Modern Financial Accounting (Part I), in: New York University Law Review 1962, S. 1001 – 1088; Ernst Wolfgang, Sachenrecht (in a nutshell), 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2013; Feller Christian, Swiss GAAP FER, Strukturierte Übersicht mit Fallbeispielen, 3. Aufl., Zürich 2011; Glanzmann Lukas, Das neue Rechnungslegungsrecht, in: SJZ 2012, S. 205 – 214; Handschin Lukas, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, Basel 2013; Hofstetter Josef/Thurnherr, Christoph, Art. 839, 840, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar Zivilgesetzbuch II, Art. 477 – 977 ZGB, Art. 1 – 61 SchlT ZGB, 4. Aufl., Basel 2011, S. 1809 – 1833; 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); Lipp Lorenz,

Art. 958b, in: Vito Roberto/Hans Rudolf Trüeb (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Ergänzungsband: Revidiertes Rechnungslegungsrecht, Zürich 2013, S. 76 – 80; Meyer Conrad, Rechnungslegung, in: Klaus Mathis/Conrad Meyer (Hrsg.), Basiswissen Recht, Ein praxisorientierter Leitfaden, 9. Aufl., Zürich 2013, S. 672 – 700; Meyer Conrad, Finanzielles Rechnungswesen, 2. Aufl., Zürich 2012; Meyer Conrad et al., Swiss GAAP FER, Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, Zürich 2009; Meyer Conrad/Bischoff Olivia, Langfristige Aufträge nach Swiss GAAP FER, Eine konzeptionelle Analyse, in: ST 3/2009, S. 110 – 117; Müller Lukas, Das Rahmenkonzept des Rechnungslegungsrechtsentwurfes, in: SZW 2008, S. 400 – 412; Müller Lukas, Zur Einführung des Aktivenbegriffes durch das neue Aktien- und Rechnungslegungsrecht in das Schweizer Gesetz, in: SZW 2007, S. 298 – 304; Müller Lukas/Mühlemann Markus, Forschungs- und Entwicklungskosten nach neuem Rechnungslegungsrecht – Sind diese Kosten als Aufwände oder als Aktiven zu erfassen?, in: AJP 2013, S. 1639 – 1652; Reich Markus, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012; Pellens Bernhard/Fülbier Rolf Uwe/Gassen Joachim/Sellhorn Thorsten, Internationale Rechnungslegung, 9. Aufl., Stuttgart 2014; Schmid Jörg/Hürlimann-Kaup Bettina, Sachenrecht, 4. Aufl., Zürich 2012; Stiftung für FER, Swiss GAAP FER, Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2012/2013, Zürich 2012; THK, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014; 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; Zihler Florian, Art. 36 HRegV, in: Rino Siffert/Nicholas Turin (Hrsg.), Handelsregisterverordnung – Stämpflis Handkommentar, Bern 2013, S. 217 – 226.

Inhalt

		N
A.	**Überblick**	1 – 2
B.	**Werdegang zu Art. 958b**	3 – 4
C.	**Allgemeines (Abs. 1)**	5 – 9
D.	**Zeitliche Abgrenzung**	10 – 13
E.	**Sachliche Abgrenzung**	14 – 20
	I. Allgemeines	14
	II. Langfristige Fertigung	15 – 20
F.	**Erleichterung für geringe Erträge (Abs. 2)**	21 – 24
G.	**Vergleich mit IFRS**	25 – 26
H.	**Vergleich mit IFRS-SME**	27 – 29
I.	**Vergleich mit Swiss GAAP FER**	30 – 33

A. Überblick

Vorliegender Artikel regelt in Abs. 1 die Periodenabgrenzung. Mit diesem Grundsatz soll der über mehrere Perioden hinweg erzielte Wert den «richtigen» einzelnen Perioden zugewiesen werden. Entsprechend sind die Aufwendungen und Erträge zeitlich und sachlich jeweils derjenigen Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören. Die Unternehmensführung, Investoren und Anspruchsgruppen sollen damit einen besseren Einblick in die aktuelle und künftige Leistungsfähigkeit eines Unternehmens erhalten.[1] 1

Abs. 2 gewährt Kleinstunternehmen (s. N 21 ff.) mit weniger als CHF 100 000 Jahresumsatz die Möglichkeit, auf die zeitliche Abgrenzung zu verzichten (s. N 10 ff.). 2

B. Werdegang zu Art. 958b

Im bisherigen Recht wies Art. 663a Abs. 4 aOR (Mindestgliederung der Bilanz) auf die Notwendigkeit einer Periodenabgrenzung hin.[2] Das neue Recht führt nun den Grundsatz der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung explizit als Grundlage der Bilanzierung ins Gesetz ein.[3] 3

Der VE 2005 erwähnte in Art. 958b Abs. 1 Ziff. 3 die «periodengerechte Zuordnung von Aufwand und Ertrag» als einen der Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (GoR).[4] Der heutige Abs. 2 war schon im VE 2005 in Art. 958b Abs. 3 enthalten, sah jedoch einen geringeren Schwellenwert von lediglich CHF 75 000 vor, was dem damaligen Schwellenwert für den Beginn der Mehrwertsteuerpflicht entsprach.[5] Der E 2007 hat im Vergleich zum VE 2005 diesen Schwellenwert auf CHF 100 000 angehoben und entspricht der heutigen Fassung des Art. 958b.[6] Er blieb in der parlamentarischen Beratung unverändert.[7] 4

C. Allgemeines (Abs. 1)

Die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens orientiert sich nicht an den zeitlichen Grenzen des Geschäftsjahres. Damit sich die Adressaten der Rechnungslegung dennoch über die aktuelle Leistung und das zukünftige Entwicklungspotenzial des Unternehmens informieren können, ist es notwendig, Ein- und Auszahlungen der jeweiligen Wirtschaftsperiode als Aufwand oder Ertrag zuzuweisen. Des Weiteren soll der Wertverzehr eines Vermögenswertes mittels Abschreibungsaufwänden den aus dem Vermögenswert generierten Erträgen sachlich zugewiesen werden. 5

---

1 Vgl. Meyer, Accounting, S. 92.
2 Vgl. Handschin, Rechnungslegung, N 317; Watter/Henry, M&A, S. 12.
3 Vgl. Glanzmann, SJZ 2012, S. 208.
4 Vgl. Begleitbericht 2005, S. 100, so auch die steuerrechtliche Literatur; vgl. Reich, Steuerrecht, § 15 N 84 ff., m. w. H.
5 Zum heutigen MWST-Recht s. N 21 ff.
6 Vgl. Botschaft 2007, S. 1700.
7 Vgl. AB 2009 S 1183; AB 2010 N 1376.

6 Das Hauptziel der Periodenabgrenzung besteht in der Jahresrechnung darin, die erkennbar periodenfremden Erträge oder Aufwände zu neutralisieren.[8] Abs. 1 verlangt dementsprechend, Aufwände und Erträge in zeitlicher und sachlicher Hinsicht voneinander abzugrenzen.[9] In den anerkannten Regelwerken und der Lehre wird der Grundsatz der sachlichen Abgrenzung mit «matching of cost and revenue» und «matching principle» bezeichnet; das «accrual»-Prinzip meint die zeitliche Abgrenzung.[10] In Abs. 2 (s. N 21 ff.) sieht das Gesetz einige Erleichterungen für Kleinstunternehmen, d. h. Unternehmen mit weniger als CHF 100 000 Jahresumsatz, vor.

7 Die Gesetzessystematik von Art. 958 ff. besteht aus Zweck, Grundlagen und Grundsätzen der Rechnungslegung. Das Gesetz weist Art. 958b systematisch – zusammen mit der Fortführungsannahme[11] – den Grundlagen der Rechnungslegung zu.

8 In den Grundlagen (Art. 958a f.) werden die Grundannahmen der Rechnungslegung definiert. Auf diesen Grundannahmen bauen die GoR auf, mit denen die Rechnungslegungsnormen ordnungsgemäss dergestalt ausgelegt werden können, damit der Zweck[12] der Rechnungslegung erreicht wird. Zweck der Rechnungslegung ist es, den Adressaten der Rechnungslegung die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zuverlässig darzustellen. Diese Darstellung basiert auf Grundlage der Annahme, dass das Unternehmen über längere Zeit fortgeführt wird und dass zwecks Erfolgsermittlung die – theoretisch unendlich lange Fortführungsdauer – in endliche Perioden abgegrenzt wird.[13]

9 Die zeitliche und sachliche Abgrenzung hat nur in der Bilanz und der Erfolgsrechnung zu erfolgen; in der Geldflussrechnung kommt Art. 958b nicht zur Anwendung. Die Geldflussrechnung orientiert sich nur an Ein- und Auszahlungen.[14]

D. Zeitliche Abgrenzung

10 Mit der zeitlichen Abgrenzung sollen alle Auszahlungen und Einzahlungen, die zeitraumbezogen anfallen, entsprechend abgegrenzt und erfasst werden.[15] Damit sind die Aufwände und Erträge jeweils der Berichtsperiode zuzuweisen, in welcher sie effektiv anfallen. Diese Betrachtung gilt unabhängig davon, wann die korrespondierenden Beträge für erbrachte oder bezogene Leistungen und Güter von Kunden oder Lieferanten bar ein- oder ausbezahlt werden.[16] Hier ist insb. an Zinsen, Mietzinse und dergleichen zu denken.[17]

8 Vgl. Meyer, Rechnungswesen, S. 81.
9 Vgl. Botschaft 2007, S. 1700; Meyer, Rechnungslegung, S. 677.
10 Vgl. Böckli, Aktienrecht, § 8 N 180 ff.; Böckli, OR-Rechnungslegung, N 135 ff.; Pellens et al., Rechnungslegung, S. 173 ff.
11 Art. 958a.
12 Vgl. Art. 958.
13 Vgl. de Capriles, New York University Law Review 1962, S. 1016 ff.; Behr, GoR, S. 56 ff.; Behr/Leibfried, Rechnungslegung, S. 27 ff.
14 Vgl. Pellens et al., Rechnungslegung, S. 192 f.
15 Vgl. Böckli, OR-Rechnungslegung, N 135; Meyer, Rechnungswesen, S. 81; THK, HWP 2014, S. 39.
16 Vgl. Botschaft 2007, S. 1700; Meyer, Rechnungswesen, S. 81 ff; Müller, SZW 2008, S. 406.
17 Vgl. Botschaft 2007, S. 1700.

Aufwände und Erträge sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Ein- und Auszahlungen zu berücksichtigen.[18] Die zeitliche Abgrenzung erfolgt mit den sogenannten Transitorischen Aktiven und Transitorischen Passiven.[19] 11

Transitorische Aktiven berücksichtigen Guthaben einer künftigen Leistung. Eine aktive Rechnungsabgrenzung ist vorzunehmen, falls etwa für im alten Jahr vorgenommene Zahlungen auch Aufwände für das nächste Jahr betroffen sind (Aufwandsvortrag). Als Beispiel sei hier an die im November abgeschlossene und dann bereits für die folgenden zwölf Monate bezahlte Haftpflichtversicherung zu denken, die ein Jahr lang Versicherungsschutz bietet.[20] Für Erträge, die vor dem Bilanzstichtag entstehen, jedoch am Stichtag noch nicht effektiv eingegangen sind, ist ebenfalls eine aktive Rechnungsabgrenzung zu bilden (Ertragsnachtrag).[21] Zu denken ist an die im Dezember und im Januar erbrachten Leistungen, wenn der Bilanzstichtag jeweils Ende Dezember ist. Die Leistungen des Dezembers und des Januars werden erst Ende Januar mit dem Kunden abgerechnet und fällig. Entsprechend sind die Erträge des Dezembers per Bilanzstichtag noch nachzutragen. Es handelt sich hierbei auch um eine Ausprägung des Realisationsprinzips.[22] Sowohl die mittels transitorischen Aktiven gebuchten Aufwandsvorträge als auch die Ertragsnachträge führen zu einer Verbesserung des Periodenergebnisses. 12

Mit transitorischen Passiven werden Verpflichtungen erfasst, die in Zukunft zu einer Zahlung oder einer Leistung verpflichten. Passive Rechnungsabgrenzungen entsprechen im Vergleich zu den vorher geschilderten Beispielen (vgl. N 12) gerade den umgekehrten Fällen. Entsprechend sind für Verpflichtungen, die vor dem Bilanzstichtag entstehen, aber erst in einer späteren Periode fällig werden, passive Rechnungsabgrenzungen vorzunehmen (Aufwandsnachtrag).[23] Ein Beispiel für einen Aufwandsnachtrag ist die Hypothek, die im November abgeschlossen wurde, für die allerdings erst nachschüssig – etwa quartalsweise und damit erst im nächsten Rechnungsjahr – Zins zu bezahlen ist. Der Zinsaufwand wird pro rata temporis auf Monatsbasis zugewiesen, die Bezahlung der Zinsen erfolgt hier im Beispiel erst in der späteren Periode. Der Aufwand ist entsprechend im alten Jahr nachzutragen.[24] Ertragsvorträge betreffen noch nicht fakturierte Vorschüsse von Kunden für die Leistungen, die ein Unternehmen erst in der nächsten Periode effektiv erbringen wird. Ertragsvorträge und Aufwandnachträge sind mittels transitorischer Passiven abzugrenzen. Transitorische Passiven verschlechtern das Ergebnis der vorherigen Buchhaltungsperiode.[25] 13

18 Vgl. Botschaft 2007, S. 1700; Lipp, Ergänzungsband, Art. 958b N 14.
19 Vgl. Meyer, Rechnungswesen, S. 82 ff.
20 Vgl. Meyer, Rechnungswesen, S. 82 ff.
21 Vgl. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 1 lit. d; Botschaft 2007, S. 1700; Meyer, Rechnungswesen, S. 82 ff.
22 Vgl. Meyer, Rechnungswesen, S. 84 ff.
23 Vgl. Art. 959a Abs. 1 Ziff. 1 lit. e. Botschaft 2007, S. 1700.
24 Vgl. Meyer, Rechnungswesen, S. 85 f.
25 Vgl. Meyer, Rechnungswesen, S. 82.

E. Sachliche Abgrenzung

I. Allgemeines

14 Mit dem Grundsatz der sachlichen Abgrenzung sollen die für die Erzielung eines bestimmten Ertrages notwendigen Aufwände periodengerecht zugeteilt werden. Beispiele solcher sachlicher Abgrenzungen sind etwa die Periodisierung von Aufwänden für Forschungs- und Entwicklungsprojekte, Abschreibungen oder Warenaufwand.[26] Zentral ist, dass periodengerecht die entstandenen Erträge den effektiven Aufwänden gegenübergestellt werden. Wenn in einem Jahr ein Verkaufserlös realisiert wird, dann sind nicht nur die angefallenen Material- und Personalaufwände, sondern auch die im Zusammenhang mit der Leistungserbringung notwendigen Abschreibungen zu erfassen.[27]

II. Langfristige Fertigung

15 Langfristige Fertigungsverträge – in der Regel handelt es sich um Werkverträge nach Art. 363 ff. – bringen die Problematik mit sich, dass etwa nach dispositivem Werkvertragsrecht die Vergütung erst mit der Ablieferung des Werkes fällig wird.[28] Immerhin kann, falls das Werk in Teilen zu liefern und die Vergütung nach Teilen bestimmt ist, die Bezahlung jeweils mit der Ablieferung des entsprechenden Werkteiles erfolgen.[29] Bezogen auf die Rechnungslegung besteht die Problematik darin, dass Aufwände über mehrere Perioden verteilt anfallen, jedoch die Erträge nicht in jedem Fall periodengerecht erfasst werden. Falls Erträge den entsprechenden Perioden zugewiesen werden, ist zu fragen, ob sich diese Periodisierung mit dem Realisationsprinzip[30] verträgt, wonach Erträge erst dann zu erfassen sind, wenn sie sich realisieren. Dieses Prinzip steht – falls sehr vorsichtig bilanziert wird – in einem Zielkonflikt mit der Darstellung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens (Art. 958 Abs. 1).[31]

16 Im OR existiert, anders als etwa in FER 22 («Langfristige Aufträge»), keine Regelung zur langfristigen Fertigung nach der «Percentage of Completion»-Methode («POC-Methode»).[32] Da diese Bilanzierungsmethode im Gesetz nicht erwähnt ist, stellt sich die Frage, ob die POC-Methode auch im OR-Abschluss zulässig ist, wenn die Annahmen der Unternehmensfortführung und der Periodenabgrenzung konsequent in den GoR verwirklicht werden sollen. Die Literatur zu dieser Frage ist geteilt. Nach Auffassung der THK scheinen sowohl die Erfassung der Erträge erst zum Zeitpunkt des Projektendes als auch die POC-Methode unter bestimmten Voraussetzungen zulässig zu sein.[33] Handschin sieht die POC-Methode im Widerspruch zum Gesetz und damit mit der OR-Bilanzierung unverträglich, solange nicht den strengen Vorgaben des Realisationsprinzips Rechnung getragen wird.[34] Nach dieser Lehrmeinung, die eine sehr vorsichtige Bilanzierung

26 Vgl. Meyer, Rechnungswesen, S. 81; Müller/Mühlemann, AJP 2013, S. 1640 ff., m. w. H.
27 Vgl. Botschaft 2007, S. 1700; vgl. auch Böckli, OR-Rechnungslegung, N 136.
28 Vgl. Art. 372 Abs. 1.
29 Vgl. Art. 372 Abs. 2.
30 Zum Realisationsprinzip s. Kommentar zu Art. 958c N 50 f.
31 Vgl. Meyer, Accounting, S. 121; Meyer/Bischoff, ST 3/2009, S. 110 ff.
32 Vgl. Handschin, Rechnungslegung, N 629 ff.
33 Vgl. THK, HWP 2014, S. 169.
34 Vgl. Handschin, Rechnungslegung, N 631 ff.

präferiert, ist die POC-Methode nur dann zulässig, wenn der Entschädigungsanspruch und der Gewinn mit genügender Sicherheit abschätzbar sind.[35] Falls die POC-Methode angewendet wird, ist die Bilanzierungsmethode nach dem Vorbild eines anerkannten Standards anzuwenden (bei KMU mit Vorteil Swiss GAAP FER); selbstgebastelte «Bilanzierungslösungen» sind möglichst zu vermeiden.

17 Eindeutig für die Zulässigkeit der POC-Methode spricht eine Betrachtung des Rechnungslegungsrechts unter Berücksichtigung des Sachen- und Vertragsrechts. Konkret geht es um Arbeitsleistungen, für die ein Anspruch auf die Errichtung eines gesetzlichen Grundpfandrechtes besteht, insb. um die Errichtung eines Bauhandwerkerpfandrechts.[36] Das Bauhandwerkerpfandrecht soll für gewisse Vertragsleistungen von Bauhandwerkern oder Unternehmern, die auf einem Grundstück zu Bauten oder anderen Werken, Abbrucharbeiten, Gerüstbau, Baugrubensicherung oder dergleichen Material liefern oder auch Arbeitsleistungen erbringen, den Anspruch auf die Errichtung eines gesetzlichen Grundpfandrechts gewähren. Unternehmer können ihre Leistungen wegen der sachenrechtlichen Ordnung nicht bis zur Bezahlung zurückhalten, vielmehr werden Leistungen, die mit dem Grundstück des Bestellers verbunden werden, mit der Verbindung zum Boden zum Eigentum des Bestellers.[37] In allen Fällen, in denen mit Erbringung der Leistung die Bezahlung praktisch gesichert ist, müsste die POC-Methode zulässig sein.

18 Die POC-Methode widerspricht sicherlich nicht den Bilanzierungsregeln des OR, sofern der Anspruch auf die Eintragung eines gesetzlichen Grundpfandes (Bauhandwerkerpfandrecht) besteht respektive folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:[38]

- Der Gläubiger der Forderung ist ein selbstständiger Handwerker oder ein Unternehmen; nicht jedoch ein blosser Materiallieferant[39], unselbstständiger Arbeitnehmer oder Architekt.[40]
- Die zu sichernde Forderung ist die Entgeltforderung in der gesamten Höhe, das heisst für Arbeit, Material und Gewinn (herrschende Ansicht); nicht nur in der Höhe der Wertsteigerung.[41]
- Es muss ein Vertragsverhältnis vorliegen; ob es sich im konkreten Fall um einen Werk-, Werkliefervertrag oder einen anderen Vertragstyp handelt, ist irrelevant.[42]
- Der Schuldner muss nicht zwingend der Eigentümer des Grundstücks sein, auf dem die Leistung aus dem langfristigen Fertigungsauftrag erbracht wird.
- Des Weiteren sind noch die Fristen für die Eintragung des Bauhandwerkerpfandrechts zu beachten. Der Anspruch auf Eintragung des Bauhandwerkerpfandrechts erlischt

35 Vgl. Handschin, Rechnungslegung, N 631 ff.
36 Vgl. Art. 837 ff. ZGB.
37 Vgl. Art. 671 Abs. 1 ZGB; sogenanntes «Akzessionsprinzip».
38 Vgl. Schmid/Hürlimann-Kaup, Sachenrecht, N 1693, m. w. H.
39 Diese blossen Materialieferungen wie etwa Nägel oder Holzbretter werden auch noch nicht sofort kraft des Akzessionsprinzips Eigentum des Grundeigentümers; Art. 671 Abs. 1 ZGB.
40 Vgl. Art. 837 Abs. 1 Ziff. 3 ZGB; Hofstetter/Thurnherr, BSK-ZGB II, Art. 839/840 N 3.
41 Vgl. BGE 131 III 300 S. 303; Ernst, Sachenrecht, S. 153; Hofstetter/Thurnherr, BSK-ZGB II, Art. 839/840 N 12.
42 Vgl. Ernst, Sachenrecht, S. 153.

vier Monate nach der Vollendung der Arbeiten (bzw. der Möglichkeit, das Werk an den Besteller abzuliefern).[43]

19 Sobald der dingliche Anspruch entsteht – und dieser entsteht laufend mit der Verarbeitung – ist auch der Mittelzufluss wahrscheinlich und verlässlich bestimmbar. In diesen Fällen besteht somit nicht ein Aktivierungswahlrecht[44], sondern i. S. des Art. 959 Abs. 2 sogar eine Aktivierungspflicht.[45]

20 Der Projektfortschritt ist mit Abschreibungen und Rückstellungen zu korrigieren, falls sich herausstellt, dass die erbrachten Leistungen nicht werthaltig sind oder wohl nicht bezahlt werden (z. B. weil vom Kunden Sachmängel geltend gemacht werden).[46]

F. Erleichterung für geringe Erträge (Abs. 2)

21 Das neue Recht sieht eine Erleichterung für Unternehmen vor, «[s]ofern die Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen oder die Finanzerträge 100 000 Franken nicht überschreiten».[47] In diesem Fall kann das («Kleinst»-)Unternehmen auf die zeitliche Abgrenzung von Aufwänden sowie Erträgen verzichten und stattdessen auf eine Rechnung mit Einnahmen und Ausgaben abstellen. Damit werden Kleinstunternehmen auf die Erfassung von transitorischen Aktiven und Passiven verzichten dürfen. Diese Erleichterung kann Konflikte mit dem Zweck der Rechnungslegung und den GoR verursachen.[48] Durch den Verzicht auf die zeitliche Abgrenzung kann das Periodenergebnis verzerrt werden, da nicht mehr alle Aufwände und Erträge der richtigen Periode zugewiesen werden. Der Einblick in die wirtschaftliche Lage wird damit für Dritte anspruchsvoller zu beurteilen und die Verlässlichkeit des Abschlusses wird unter Umständen unter dem Verzicht auf die zeitliche Abgrenzung leiden. Immerhin kann diese Vereinfachung in gewissen Fällen auch eine Reduktion auf die wesentlichen Informationen bedeuten, was wiederum im Einklang mit den GoR steht.[49]

22 Während für Art. 957 der Schwellenwert, unter welchem Einzelunternehmen und Personengesellschaften lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen müssen, von CHF 100 000 (Anknüpfung an den Handelsregistereintrag) im E 2007 auf CHF 500 000 angehoben wurde, blieb der Schwellenwert in Art. 958b Abs. 2 (wahrscheinlich aus Versehen) bei CHF 100 000. Somit können juristische Personen, soweit sie nicht unter Art. 957 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 fallen, von dieser Norm Gebrauch machen.

23 Gem. Botschaft beabsichtigt der Gesetzgeber mit Abs. 2 die periodengerechte Zuordnung nur für Unternehmen vorzusehen, die zugleich auch den Schwellenwert für die Steuer- und Buchführungspflicht nach dem Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG)

43 Vgl. Art. 839 Abs. 2 ZGB; BGE 102 II 206 S. 208; Schmid/Hürlimann-Kaup, Sachenrecht, § 30 N 1756.
44 Vgl. THK, HWP 2014, S. 170.
45 Vgl. Müller, SZW 2007, 300 ff.; Müller, SZW 2008, 401 ff.; analog Wawrzinek, Beck-IFRS-Hb, § 2 N 54 ff.
46 Vgl. THK, HWP 2014, S. 170.
47 Vgl. Art. 958b Abs. 2.
48 Vgl. Art. 958 Abs. 1 und 958c Abs. 1 Ziff. 3.
49 Vgl. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4.

erreichen.[50] Nach Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG ist nur mehrwertsteuerpflichtig, falls CHF 100 000 an steuerpflichtigem Umsatz erzielt werden. Damit können Kleinstunternehmen – sofern sie in der Rechtsform des Einzelunternehmens geführt werden[51] – auf die zeitliche und sachliche Abgrenzung verzichten. Stattdessen dürfen sie eine blosse Einnahmen- und Ausgabenrechnung nach Art. 957 Abs. 2 führen. Diese Erleichterung von Abs. 2 ist nicht nur im Kontext des Mehrwertsteuerrechts, sondern auch im Zusammenhang mit dem Handelsregisterrecht zu sehen. Nach Art. 943 ist derjenige, der ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt, verpflichtet, sich in das Handelsregister am Ort der Hauptniederlassung einzutragen. Sofern allerdings der Einzelkaufmann während eines Jahres nicht CHF 100 000 an Roheinnahmen erzielt, so entfällt die Pflicht, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen.[52] Zugleich entfällt auch die Pflicht, Mehrwertsteuern abzurechnen.[53]

Bei wortgetreuer Auslegung der in Art. 958b Abs. 2 (CHF 100 000 Nettoerlöse) und in Art. 36 Abs. 1 HRegV (CHF 100 000 Roheinnahmen) enthaltenen Schwellenwerte, entsteht unter Umständen eine Differenz in der Summe der gewährten Rabatte, Skonti, Treueprämien, Debitorenverluste und dergleichen. Da die Botschaft festhält, dass die Harmonisierung zum Mehrwertsteuerrecht beabsichtigt ist, ist die Umsatzgrösse von Art. 958b Abs. 2 so weit wie möglich in Übereinstimmung mit dem Mehrwertsteuerrecht zu ermitteln. Für diese Auslegung spricht auch die von Zihler geäusserte Meinung, die Art. 36 Abs. 1 HRegV zu Recht als Nettoerlöse interpretiert.[54] Somit sind von den Umsatzerlösen jegliche Rabatte, Skonti, Treueprämien, Debitorenverluste und dergleichen als umsatzmindernd abzuziehen. 24

G. Vergleich mit IFRS

Der Grundsatz der Periodenabgrenzung war früher Teil des Rahmenkonzepts, wurde jedoch in der Zwischenzeit gestrichen.[55] Dieser Grundsatz findet sich nunmehr nur noch in IAS 1.27. Im Wesentlichen erfolgt in den IFRS eine wirtschaftlich konsequente, periodengerechte Zuordnung von Aufwänden und Erträgen. Eine Durchbrechung dieses Prinzips findet nur dann statt, wenn sie nicht in direktem Zusammenhang mit Erfassung oder Bewertung eines Vermögenswertes oder einer Schuld i. S. des Rahmenkonzepts steht.[56] 25

Für Kleinstunternehmen gibt es keine Ausnahmen vom Prinzip der Periodenabgrenzung. Die IFRS richten sich ohnehin an kapitalmarktorientierte Unternehmen. 26

50 Vgl. Botschaft 2007, S. 1700.
51 Vgl. Art. 945 ff.; Botschaft 2007, S. 1700.
52 Vgl. Art. 36 Abs. 1 HRegV.
53 Vgl. Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG.
54 Vgl. AB 2005 S 624; Zihler, SHK-HRegV, Art. 36 N 18 ff., m. w. H.
55 Vgl. Pellens et al., Rechnungslegung, S. 92 f.
56 Vgl. IFRS Rahmenkonzept N 4.1 ff.; Wawrzinek, Beck-IFRS-Hb, § 2 N 54 ff.

H. Vergleich mit IFRS-SME

27 Der IFRS-SME kennt das Prinzip der Periodenabgrenzung («accrual principle») ebenfalls. Auch im IFRS-SME sind somit Sachverhalte und Effekte aus Geschäftsvorfällen in der Periode zu erfassen, zu der sie ökonomisch gesehen zuzurechnen sind.[57] Für Kleinstunternehmen enthalten die IFRS-SME keine Ausnahmen von der Periodenabgrenzung. Diese Ausnahmeregelung bezüglich der zeitlichen Abgrenzung existiert nur in Art. 958b Abs. 2.

28 Die sachliche Abgrenzung («matching principle») ist in den IFRS-SME nicht explizit enthalten, jedoch besteht kein Zweifel, dass die IFRS-SME auch dieses Prinzip befolgen.[58] Die POC-Methode ist auch nach IFRS-SME vorgesehen.[59]

29 Aufwände und Erträge werden in den IFRS-SME nur erfasst, wenn sie die entsprechenden Definitionen erfüllen, d. h., wenn aus dieser Leistung ein künftiger Nutzen wahrscheinlich («probable») und die Wertbestimmung zuverlässig möglich ist.[60]

I. Vergleich mit Swiss GAAP FER

30 In den Swiss GAAP FER sind sowohl die zeitliche wie auch die sachliche Abgrenzung systematisch in den «Grundlagen der Jahresrechnung»[61] aufgeführt. Hinsichtlich der zeitlichen Abgrenzung entspricht diese Regelung – etwas ausführlicher formuliert[62] – derjenigen des Art. 958b Abs. 1.

31 Die sachliche Abgrenzung ist – im Gegensatz zum OR – genauer erläutert; insb., was die Swiss GAAP FER unter Erträgen respektive der Realisierung von Erträgen versteht, ist in Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 12 definiert. Demnach gilt ein Umsatz im Normalfall dann als realisiert, wenn «Nutzen und Risiken sowie die Verfügungsmacht auf den Käufer übergehen»[63], «der Erlös verlässlich bestimmt werden kann»[64] und «die mit der Leistung verbundenen Aufwendungen verlässlich bestimmt werden können»[65].

32 In den Swiss GAAP FER ist – im Gegensatz zum OR – die sachliche Abgrenzung von langfristigen Fertigungsaufträgen geregelt. Die Rechnungslegung erfolgt nach der POC-Methode,[66] wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.

33 Die Swiss GAAP FER nehmen in ihrem Standard keine Rücksicht auf Kleinstunternehmen. Konsequenterweise fehlt darum auch eine dem Art. 958b Abs. 2 entsprechende Regelung.

57 Vgl. IFRS-SME 2.36; Bruns et al., IFRS-SME, Abschn. 2 N 106 ff.
58 Vgl. IFRS Rahmenkonzept N 95; Bruns et al., IFRS-SME, Abschn. 2 N 108 ff.
59 Vgl. IFRS-SME 23.14 ff.
60 Vgl. IFRS-SME 2.23; IFRS Rahmenkonzept N 70(a) und 70(b).
61 Überschrift vor Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 9.
62 Vgl. Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 11.
63 Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 12; vgl. Meyer et al., Swiss GAAP FER, S. 33.
64 Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 12.
65 Swiss GAAP FER Rahmenkonzept N 12.
66 Vgl. Meyer et al., Swiss GAAP FER, S. 33 und 228 ff.; Feller, Swiss GAAP FER, S. 127 ff.