

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

BAETGE JÖRG/KIRSCH HANS-JÜRGEN/THIELE STEFAN, Bilanzen, 14. Aufl., Düsseldorf 2017; BEHR GIORGIO, Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung im internationalen Vergleich, in: THK (Hrsg.), Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung/Les principes comptables généralement admis, Zürich 1990, S. 55–64; BEHR GIORGIO/LEIBFRIED PETER, Rechnungslegung, 4. Aufl., Zürich 2014; BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009; BÖCKLI PETER, Gemisch von Neuerungen und Altgewohntem in der OR-Rechnungslegung Modell 2011, in: ST 10/2012, S. 696–706; BÖCKLI PETER, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich/Basel/Genf 2014; BOEMLE MAX/LUTZ RALF, Der Jahresabschluss, 5. Aufl., Zürich 2008; BRUNS HANS-GEORG ET AL. (Hrsg.), IFRS für SMEs, Kommentar zur Rechnungslegung nach IFRS für nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen, Stuttgart 2010; BURKHALTER THOMAS/VARELA LÓPEZ ANÍBAL, Art. 958b OR, in: Heinrich Honsell (Hrsg.), Kurzkommentar Obligationenrecht (OR), Basel 2014, S. 2833; COENENBERG ADOLF G./HALLER AXEL/SCHULTZE WOLFGANG, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 24. Aufl., Stuttgart 2016; DE CAPRILES MIGUEL A., Modern Financial Accounting (Part I), in: New York University Law Review 1962, S. 1001–1088; DEKKER STEPHAN, Art. 958b OR, in: Jeannette K. Wibmer (Hrsg.), Aktienrecht, Kommentar, Zürich 2016, S. 582–584; EBERLE RETO/BUCHMANN RENÉ, Art. 958b OR, in: Jolanta Kren Kostkiewicz et al. (Hrsg.), OR Kommentar, 3. Aufl., Zürich 2016, S. 2397–2398; ERNST WOLFGANG, Sachenrecht (in a nutshell), 2. Aufl., Zürich/St. Gallen 2013; EXPERTSUISSE, Schweizer Handbuch der

Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung», Zürich 2014; EXPERTSUISSE, Ausgewählte Fragen und Antworten zum neuen Rechnungslegungsrecht, mit letzter Änderung vom 7. Dezember 2017, Zürich 2017; FELLER CHRISTIAN, Swiss GAAP FER, 3. Aufl., Zürich 2011; GLANZMANN LUKAS, Das neue Rechnungslegungsrecht, in: SJZ 9/2012, S. 205 – 214; HANDSCHIN LUKAS, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Basel 2016; IASB, IFRS Standards, Issued at 1 January 2018, Reflecting changes not yet required, Bände A bis C, London 2018 («Red Book»); IASB, IFRS for SMEs, Bände A und B, London 2015; LIPP LORENZ, Art. 958b OR, in: Vito Roberto/Hans Rudolf Trüeb (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Art. 778 – 1186 OR, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016, S. 599 – 603; MEYER CONRAD, Rechnungslegung, in: Klaus Mathis/Conrad Meyer (Hrsg.), Basiswissen Recht, 9. Aufl., Zürich 2013, S. 672 – 700; MEYER CONRAD, Accounting, Ein Leitfaden für das Verständnis von Finanzberichten, 2. Aufl., Zürich 2017; MEYER CONRAD, Finanzielles Rechnungswesen, 3. Aufl., Zürich 2017; MEYER CONRAD ET AL., Swiss GAAP FER, Erläuterungen, Illustrationen und Beispiele, 2. Aufl., Zürich 2014; MEYER CONRAD/BISCHOFF OLIVIA, Langfristige Aufträge nach Swiss GAAP FER, in: ST 3/2009, S. 110 – 117; MÜLLER LUKAS, Zur Einführung des Aktivenbegriffes durch das neue Aktien- und Rechnungslegungsrecht in das Schweizer Gesetz, in: SZW 4/2007, S. 298 – 304; MÜLLER LUKAS, Das Rahmenkonzept des Rechnungslegungsrechtsentwurfes, in: SZW 4/2008, S. 400 – 412; MÜLLER LUKAS/MÜHLEMANN MARKUS, Forschungs- und Entwicklungskosten nach neuem Rechnungslegungsrecht – Sind diese Kosten als Aufwände oder als Aktiven zu erfassen?, in: AJP 22/2013, S. 1639 – 1652; NEUHAUS MARKUS R./SUTER DANIEL, Art. 958b OR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530 – 964 OR, 5. Aufl., Basel 2016, S. 2510 – 2512; PASSARDI MARCO/BITTERLI CHRISTIAN, Der erste Abschluss nach neuem Rechnungslegungsrecht – eine fallstudienorientierte Darstellung, in: TREX 2/2016, S. 90 – 93; PELLENS BERNHARD ET AL., Internationale Rechnungslegung, 10. Aufl., Stuttgart 2017; REICH MARKUS, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012; SCHMID JÖRG/HÜRLIMANN-KAUP BETTINA, Sachenrecht, 4. Aufl., Zürich 2012; STIFTUNG FÜR FER, Swiss GAAP FER, Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2014/2015, Zürich 2014; THURNHERR CHRISTOPH, Art. 839, 840 ZGB, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar Zivilgesetzbuch II, Art. 457 – 977 ZGB, Art. 1 – 61 SchlT ZGB, 5. Aufl., Basel 2015, S. 1912 – 1939; WATTER ROLF/HENRY DAVID P., Das neue Rechnungslegungsrecht für den M&A-Anwalt – Auswirkungen auf private Aktien oder Unternehmenskäufe, in: Rudolf Tschäni (Hrsg.), Mergers & Acquisitions XVI, Zürich 2014, S. 7 – 29; WAWRZINEK WOLFGANG/LÜBBIG MAIKE, § 2. Ansatz, Bewertung und Ausweis sowie zugrunde liegende Prinzipien der IFRS, in: Dirk Driesch et al. (Hrsg.), Beck'sches IFRS-Handbuch, 5. Aufl. München 2016, S. 29 – 125; 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. Dabei soll der über zwei oder mehr Perioden hinweg erzielte Wert den «richtigen» einzelnen Perioden zugewiesen werden. Entsprechend sind die Aufwendungen und Erträge zeitlich oder sachlich jeweils derjenigen Periode zuzurechnen, zu der sie wirtschaftlich gehören. Die Unternehmensführung, Investoren und weitere Anspruchsgruppen sollen damit einen besseren Einblick in die aktuelle und künftige Leistungsfähigkeit eines Unternehmens erhalten.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

Bereits Art. 663a Abs. 4 aOR (Mindestgliederung der Bilanz) wies auf die Notwendigkeit einer Periodenabgrenzung hin.² Art. 958b führt den Grundsatz der zeitlichen und sachlichen Abgrenzung explizit als Grundlage der Bilanzierung ins Gesetz ein.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 MWST-Pflicht entsprach.⁵ Der E 2007 hob im Vergleich zum VE 2005 diesen Schwellenwert auf CHF 100 000 an und entspricht der heutigen Fassung des Art. 958b.⁶ Er blieb in der parlamentarischen Beratung unverändert.⁷

C. Allgemeines (Abs. 1)

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

1 Vgl. MEYER, Accounting, S. 85.

2 Vgl. WATTER/HENRY, M&A, S. 12.

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

4 S. Begleitbericht 2005, S. 100, vgl. die steuerrechtliche Literatur: REICH, Steuerrecht, § 15 N 84 ff., m. w. H.

5 Zum heutigen MWST-Recht s. N 23 f.

6 S. Botschaft 2007, S. 1700.

7 S. AB 2009 S 1183; AB 2010 N 1376.

- 6 Das Hauptziel der Periodenabgrenzung besteht in der Jahresrechnung darin, die erkennbar periodenfremden Zahlungsvorgänge zu neutralisieren.⁸ Abs. 1 verlangt dementsprechend, Aufwände und Erträge «voneinander in zeitlicher und sachlicher Hinsicht» abzugrenzen.⁹ In den anerkannten Standards und der Lehre wird der Grundsatz der sachlichen Abgrenzung mit «matching of cost and revenue» oder «matching principle» bezeichnet; das «accrual»-Prinzip meint die zeitliche Abgrenzung.¹⁰ In Abs. 2 (s. N 21 ff.) sieht das Gesetz einige Erleichterungen für Kleinunternehmen vor.
- 7 Die Gesetzssystematik von Art. 958 ff. besteht aus Zweck, Grundlagen und Grundsätzen der Rechnungslegung. Das Gesetz weist Art. 958b systematisch – zusammen mit der Fortführungsannahme (Art. 958a) – den Grundlagen der Rechnungslegung zu.
- 8 In Art. 958a f. werden die Grundannahmen der Rechnungslegung definiert. Auf diesen Grundannahmen bauen die GoR auf, mit denen die Rechnungslegungsnormen dergestalt ausgelegt werden können, dass der Zweck der Rechnungslegung (Art. 958 Abs. 1) erreicht wird. Zweck der Rechnungslegung ist es, den Adressaten der Rechnungslegung die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zuverlässig darzustellen. Diese Darstellung basiert auf der Annahme, dass das Unternehmen über längere Zeit fortgeführt wird und zwecks Erfolgsermittlung diese – theoretisch unendlich lange – Dauer in endliche Perioden unterteilt wird.¹¹
- 9 Die zeitliche und sachliche Abgrenzung hat nur in der Bilanz und ER zu erfolgen; in der Geldflussrechnung kommt Art. 958b nicht zur Anwendung. Diese orientiert sich an Ein- und Auszahlungen.¹²

D. Zeitliche Abgrenzung

- 10 Mit der zeitlichen Abgrenzung sollen alle Auszahlungen und Einzahlungen, die zeitraumbezogen anfallen, entsprechend abgegrenzt und erfasst werden.¹³ 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 effektiv ein- oder ausbezahlt werden (Geldfluss).¹⁴ Hier ist insb. an Zinsen, Miete und dergleichen zu denken.¹⁵

8 Vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 77.

9 S. Botschaft 2007, S. 1700; vgl. MEYER, Rechnungslegung, S. 677.

10 Vgl. BÖCKLI, Aktienrecht, § 8 N 180 ff.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 135 ff.; PELLENS ET AL., Rechnungslegung, S. 105, 117.

11 Vgl. DE CAPRILES, New York University Law Review 1962, S. 1016 ff.; BEHR, GoR, S. 56 ff.; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 27 ff.

12 Vgl. PELLENS ET AL., Rechnungslegung, S. 197.

13 Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 136; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 72 f.; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 135; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 116 f.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958b N 1; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 44 f.; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958b N 4 f.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958b N 1; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 35; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 317 ff.; LIPP, HK-PR, Art. 958b N 6 ff.; MEYER, Rechnungswesen, S. 77; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958b N 4.

14 S. Botschaft 2007, S. 1700; vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 77 ff.; MÜLLER, SZW 4/2008, S. 406.

15 S. Botschaft 2007, S. 1700.

Aufwände und Erträge sind unabhängig vom Zeitpunkt der entsprechenden Ein- und Auszahlungen zu erfassen.¹⁶ Die zeitliche Abgrenzung erfolgt mit den sog. transitorischen Aktiven und transitorischen Passiven.¹⁷ Gem. Art. 959a Abs. 1 Ziff. 1 Bst. e und Abs. 2 Ziff. 1 Bst. d sind die «Rechnungsabgrenzungen» separat in der Bilanz ersichtlich.¹⁸

Transitorische Aktiven berücksichtigen Guthaben einer zukünftigen Leistung. Eine aktive Rechnungsabgrenzung ist etwa vorzunehmen, falls im alten Jahr vorgenommene Zahlungen Aufwände des nächsten Jahrs betreffen (Aufwandsvortrag). Als Beispiel sei hier an die im November abgeschlossene und bereits für die folgenden zwölf Monate bezahlte Haftpflichtversicherung zu denken, die ein Jahr lang Versicherungsschutz bietet.¹⁹ Für Erträge, die bis zum Bilanzstichtag entstehen, jedoch am Bilanzstichtag noch nicht effektiv eingegangen sind, ist ebenfalls eine aktive Rechnungsabgrenzung zu bilden (Ertragsnachtrag).²⁰ 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.²¹ Sowohl die mittels transitorischen Aktiven gebuchten Aufwandsvorträge als auch die Ertragsnachträge führen zu einer «Verbesserung» des Periodenergebnisses.

Mit transitorischen Passiven werden Pflichten zu einer zukünftigen Leistung erfasst. Passive Rechnungsabgrenzungen entsprechen im Vergleich zu den in N 12 geschilderten Beispielen gerade den umgekehrten Fällen. Entsprechend sind für Aufwände, die vor dem Bilanzstichtag entstehen, aber erst in einer späteren Periode zahlungswirksam werden, passive Rechnungsabgrenzungen vorzunehmen (Aufwandsnachtrag).²² Ein Beispiel für einen Aufwandsnachtrag ist die Hypothek, die im November abgeschlossen wurde, für die aber nachschüssig – etwa quartalsweise und damit erst im nächsten Rechnungsjahr – Zins zu bezahlen ist. Der Zinsaufwand wird pro rata temporis auf Monatsbasis zugewiesen; die Zinszahlung geschieht erst in der späteren Periode. Der Aufwand ist entsprechend im alten Jahr nachzutragen.²³ Ertragsvorträge andererseits betreffen etwa Vorschüsse von Kunden für die Leistungen, die ein Unternehmen erst in der nächsten Periode effektiv erbringen wird. Ertragsvorträge und Aufwandsnachträge sind mittels transitorischer Passiven abzugrenzen. Diese «verschlechtern» das Ergebnis der vorherigen Buchhaltungsperiode.²⁴

16 Vgl. Botschaft 2007, S. 1700; LIPP, HK-PR, Art. 958b N 14.

17 Vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 78 ff.

18 S. Kommentar zu Art. 959a N 67, 70, 115 f., 131.

19 Vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 78 ff.

20 S. Botschaft 2007, S. 1700; vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 78 ff.; s. aber Kommentar zu Art. 959a N 70 (antizipativer Posten).

21 Vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 80 f.

22 S. Botschaft 2007, S. 1700; s. aber Kommentar zu Art. 959a N 116 (antizipativer Posten).

23 Vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 81 f.

24 Vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 78.

E. Sachliche Abgrenzung

I. Allgemeines

- 14 Mit dem Grundsatz der sachlichen Abgrenzung sollen die für die Erzielung eines bestimmten Ertrags notwendigen Aufwände periodengerecht zugeteilt werden.²⁵ Beispiele solcher sachlicher Abgrenzungen sind etwa die Periodisierung von Ausgaben für Forschungs- und Entwicklungsprojekte, die Abschreibungen oder der Waren- bzw. Materialaufwand.²⁶ Zentral ist, dass die entstandenen Erträge periodengerecht den effektiven Aufwänden gegenübergestellt werden. Wenn in einem Jahr Verkaufserlöse realisiert werden, dann sind nicht nur die dafür angefallenen Material- und Personalaufwände, sondern auch die im Zusammenhang mit der Leistungserbringung notwendigen Abschreibungen zu erfassen.²⁷

II. Langfristige Fertigung

- 15 Langfristige Fertigungsverträge – i.d.R. 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 Werks fällig wird (Art. 372 Abs. 1). Immerhin kann, falls das Werk in Teilen zu liefern und die Vergütung nach Teilen bestimmt ist, die Bezahlung jeweils mit der Ablieferung des entsprechenden Werkteils erfolgen (Art. 372 Abs. 2). 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 Realisationsprinzip²⁸ 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).²⁹
- 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).³⁰ Deshalb stellt sich die Frage, ob die POC-Methode auch nach OR 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 von EXPERTSUISSE scheinen sowohl die Erfassung der Erträge erst zum Zeitpunkt des Projektendes als auch die POC-Methode unter bestimmten Voraussetzungen

25 Vgl. BAETGE/KIRSCH/THIELE, Bilanzen, S. 135 f.; BEHR/LEIBFRIED, Rechnungslegung, S. 73; BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 136 ff.; BOEMLE/LUTZ, Jahresabschluss, S. 116 f.; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958b N 1; COENENBERG/HALLER/SCHULTZE, Jahresabschluss, S. 44; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958b N 6 ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958b N 2; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 36; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 317 ff.; LIPP, HK-PR, Art. 958b N 9 ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958b N 5.

26 Vgl. MEYER, Rechnungswesen, S. 77; MÜLLER/MÜHLEMANN, AJP 22/2013, S. 1640 ff., m. w. H.

27 S. Botschaft 2007, S. 1700; vgl. BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 136.

28 Zum Realisationsprinzip s. Kommentar zu Art. 958c N 50 f. Auch das damit zusammenhängende Imparitätsprinzip, wonach erwartete Gewinne und Verluste ungleich behandelt werden (s. 958c Abs. 1 Ziff. 5 und 960 Abs. 2), steht in einem gewissen Spannungsverhältnis zur Periodenabgrenzung.

29 Vgl. MEYER, Accounting, S. 116 f.; MEYER/BISCHOFF, ST 3/2009, S. 110 ff.

30 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 629 ff.

zulässig zu sein.³¹ HANDSCHIN sieht die POC-Methode als mit der OR-Bilanzierung unverträglich, solange nicht den strengen Vorgaben des Realisationsprinzips Rechnung getragen wird.³² Nach dieser Lehrmeinung, die eine sehr vorsichtige Bilanzierung präferiert, ist die POC-Methode nur dann zulässig, wenn der Entschädigungsanspruch und der Gewinn mit genügender Sicherheit abschätzbar sind.³³ Falls die POC-Methode angewendet wird, ist die Bilanzierungsmethode nach dem Vorbild eines anerkannten Standards anzuwenden (etwa Swiss GAAP FER); «selbstgebastelte» Methoden sind möglichst zu vermeiden.

Eindeutig für die Zulässigkeit der POC-Methode spricht eine Betrachtung unter Berücksichtigung des Sachen- und Vertragsrechts. Konkret geht es um Arbeitsleistungen, für die ein Anspruch auf die Errichtung eines gesetzlichen Grundpfandrechts besteht, insb. um die Errichtung eines Bauhandwerkerpfandrechts (Art. 837 ff. ZGB). Letzteres 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, ein gesetzliches Pfandrecht schaffen. Unternehmer können ihre Leistungen wegen der sachenrechtlichen Ordnung nicht bis zur Bezahlung zurückhalten; vielmehr werden Leistungen, die mit dem Grundstück des Bestellers verbunden werden, hierbei zum Eigentum des Bestellers (Art. 671 Abs. 1 ZGB; sog. Akzessionsprinzip). In allen Fällen, in denen mit Erbringung der Leistung die Bezahlung praktisch gesichert ist, müsste die POC-Methode zulässig sein. 17

Die POC-Methode widerspricht sicherlich nicht den Bilanzierungsregeln des OR, sofern der Anspruch auf die Eintragung eines Grundpfands besteht resp. folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:³⁴ 18

- Der Gläubiger der Forderung ist ein selbstständiger Handwerker oder ein Unternehmen, nicht jedoch ein blosser Materiallieferant,³⁵ unselbstständiger Arbeitnehmer oder Architekt (s. Art. 837 Abs. 1 Ziff. 3 ZGB).³⁶
- Die zu sichernde Forderung ist die Entgeltforderung in der gesamten Höhe, d. h. für Arbeit, Material und Gewinn (herrschende Ansicht), nicht nur in der Höhe der Wertsteigerung.³⁷
- Es muss ein Vertragsverhältnis vorliegen; ob es sich im konkreten Fall um einen Werkvertrag, Werkliefervertrag oder anderen Vertragstyp handelt, ist irrelevant.³⁸
- Der Schuldner muss nicht zwingend der Eigentümer des Grundstücks sein, auf dem die Leistung aus dem langfristigen Fertigungsauftrag erbracht wird.

31 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 169; s. auch Kommentar zu Art. 960c N 9 ff. unter Mitberücksichtigung von Dienstleistungen.

32 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 631 ff.

33 Vgl. HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 631 ff.

34 Vgl. SCHMID/HÜRLIMANN-KAUP, Sachenrecht, N 1693, m. w. H.

35 Diese blossen Materiallieferungen wie etwa Nägel oder Holzbretter werden auch nicht kraft Akzessionsprinzip Eigentum des Grundeigentümers; Art. 671 Abs. 1 ZGB.

36 Vgl. THURNHERR, BSK-ZGB II, Art. 839/840 N 3 f.

37 S. BGE 131 III 300 S. 303; vgl. ERNST, Sachenrecht, S. 153; THURNHERR, BSK-ZGB II, Art. 839/840 N 12.

38 Vgl. ERNST, Sachenrecht, S. 153.

- Des Weiteren sind die Fristen für die Eintragung des Bauhandwerkerpfandrechts zu beachten. Der Anspruch auf dessen Eintragung erlischt vier Monate nach der Vollendung der Arbeiten (bzw. der Möglichkeit, das Werk an den Besteller abzuliefern; s. Art. 839 Abs. 2 ZGB).³⁹
- 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 Aktivierungswahlrecht⁴⁰, sondern i. S. des Art. 959 Abs. 2 eine Aktivierungspflicht.⁴¹
- 20 Der Projektfortschritt ist mit Wertberichtigungen oder 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).⁴²

F. Erleichterung für geringe Erträge (Abs. 2)

- 21 Art. 958b Abs. 2 sieht eine Erleichterung für Unternehmen vor, «[s]ofern die Nettoerlöse aus Lieferungen und Leistungen oder die Finanzerträge CHF 100 000 nicht überschreiten». In diesem Fall kann das Unternehmen auf die zeitliche Abgrenzung von Aufwänden sowie Erträgen verzichten und stattdessen auf eine Rechnung mit Einnahmen und Ausgaben abstellen.⁴³ Damit dürfen Kleinstunternehmen auf die Erfassung von transitorischen Aktiven und Passiven verzichten. Diese Erleichterung kann Konflikte mit dem Zweck der Rechnungslegung und den GoR verursachen (s. Art. 958 Abs. 1, 958c Abs. 1 Ziff. 3). 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 schwieriger und u. U. leidet die Verlässlichkeit der Jahresrechnung. Immerhin kann diese Vereinfachung in gewissen Fällen auch eine Reduktion auf die wesentlichen Informationen bedeuten, was wiederum im Einklang mit den GoR steht (s. Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4). Obwohl der Wortlaut von «Nettoerlösen aus Lieferungen und Leistungen oder Finanzerträgen» spricht, sollte entweder auf sämtliche aktiven und passiven zeitlichen Abgrenzungen verzichtet oder es sollten sämtliche Abgrenzungen vorgenommen werden.⁴⁴ Sachliche Abgrenzungen müssen in jedem Fall vorgenommen werden.
- 22 Während für Art. 957 der Schwellenwert, unter welchem Einzelunternehmen und Personengesellschaften überhaupt nur 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,⁴⁵ blieb der Schwellenwert

39 S. BGE 102 II 206 S. 208; vgl. SCHMID/HÜRLIMANN-KAUP, Sachenrecht, § 30 N 1756.

40 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 170.

41 Vgl. MÜLLER, SZW 4/2007, 300 ff.; MÜLLER, SZW 4/2008, 401 ff.

42 Vgl. EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 170; s. Kommentar zu Art. 960c N 16 ff., zu Art. 960e N 14.

43 Vgl. BÖCKLI, OR-Rechnungslegung, N 294; BURKHALTER/VARELA LÓPEZ, KUKO-OR, Art. 958b N 2; DEKKER, OFK-Aktienrecht, Art. 958b N 9 ff.; EBERLE/BUCHMANN, OFK-OR, Art. 958b N 4; EXPERTSUISSE, HWP 2014, S. 30; HANDSCHIN, Rechnungslegung, N 318; LIPP, HK-PR, Art. 958b N 18 ff.; NEUHAUS/SUTER, BSK-OR II, Art. 958b N 7 ff.

44 Vgl. PASSARDI/BITTERLI, TREX 2/2016, S. 92.

45 S. Kommentar zu Art. 957 N 39 ff.

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.⁴⁶

Gem. Botschaft beabsichtigte der Gesetzgeber mit Abs. 2, die periodengerechte Zuordnung nur für Unternehmen vorzusehen, die zugleich auch den Schwellenwert für die Steuer- und Buchführungspflicht nach dem MWSTG erreichen.⁴⁷ Nach Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG ist nur MWST-pflichtig, wer CHF 100 000 an steuerpflichtigem Umsatz erzielt.⁴⁸ Die Erleichterung von Abs. 2 ist aber nicht nur im Kontext des MWST-Rechts, sondern auch im Zusammenhang mit dem Handelsregisterrecht zu sehen: Nach Art. 934 ist derjenige, der ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt, verpflichtet, sich in das Handelsregister am Ort der Hauptniederlassung einzutragen. Sofern allerdings ein Einzelunternehmen während eines Jahres nicht CHF 100 000 an Roheinnahmen erzielt, entfällt die Pflicht, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen (Art. 36 Abs. 1 HRegV). Zugleich entfällt gem. Art. 10 Abs. 2 Bst. a MWSTG die Pflicht, MWST abzurechnen. 23

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 u. U. eine Differenz in der Summe der gewährten Rabatte, Skonti, Treueprämien, Debitorenverluste und dergleichen. Da die Botschaft 2007 festhält, dass die Harmonisierung zum MWST-Recht beabsichtigt ist, ist die Umsatzgrösse von Art. 958b Abs. 2 so weit wie möglich in Übereinstimmung mit dem MWST-Recht zu ermitteln. Für diese Auslegung spricht auch die Meinung von ZIHLER, der Art. 36 Abs. 1 HRegV zu Recht als Nettoerlöse interpretiert.⁴⁹ Somit sind von den Umsatzerlösen jegliche Rabatte, Skonti, Treueprämien, Debitorenverluste und dergleichen abzuziehen. 24

G. Vergleich mit IFRS

Das Konzept der Periodenabgrenzung («accrual accounting») ist Bestandteil des IFRS-Rahmenkonzepts.⁵⁰ Es findet sich zudem in IAS 1.27.⁵¹ Im Wesentlichen erfolgt in den IFRS eine wirtschaftlich konsequente, periodengerechte Zuordnung von Aufwänden und Erträgen. 25

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

H. Vergleich mit IFRS-SME

Der IFRS-SME kennt das Prinzip der Periodenabgrenzung («accrual principle») ebenfalls. Auch gem. IFRS-SME sind somit Effekte aus Geschäftsvorfällen in der Periode zu 27

46 Gl. M. LIPP, HK-PR, 958b N 19; vgl. EXPERTSUISSE, Fragen, S. 6 (Frage 1.1).

47 S. Botschaft 2007, S. 1700.

48 S. weiter Buchführungsvorschriften des MWST-Rechts.

49 S. AB 2005 S 624; vgl. ZIHLER, SHK-HRegV, Art. 36 N 18 ff., m. w. H.

50 S. IFRS-Rahmenkonzept N 1.17 ff.

51 Vgl. PELLENS ET AL., Rechnungslegung, S. 105 ff.

erfassen, der sie ökonomisch gesehen zuzurechnen sind.⁵² Für Kleinstunternehmen erhalten die IFRS-SME keine Ausnahmen von der Periodenabgrenzung.

- 28 Die sachliche Abgrenzung («matching principle») ist in den IFRS-SME nicht explizit erwähnt, jedoch besteht kein Zweifel, dass die IFRS-SME auch dieses Prinzip befolgen.⁵³ Die POC-Methode ist auch nach IFRS-SME vorgesehen.⁵⁴
- 29 Aufwände und Erträge werden gem. 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.⁵⁵

I. Vergleich mit Swiss GAAP FER

- 30 In den Swiss GAAP FER sind sowohl die zeitliche wie auch die sachliche Abgrenzung in den «Grundlagen der Jahresrechnung»⁵⁶ aufgeführt. Hinsichtlich der zeitlichen Abgrenzung entspricht diese Regelung – etwas ausführlicher formuliert⁵⁷ – 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 resp. der Realisierung von Erträgen verstehen, ist im 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 und sowohl der Erlös als auch die mit der Leistung verbundenen Aufwendungen verlässlich bestimmt werden können.⁵⁸
- 32 In den Swiss GAAP FER ist – im Gegensatz zum OR – die sachliche Abgrenzung von langfristigen Fertigungsaufträgen geregelt. Demnach geschieht deren Bilanzierung nach der POC-Methode,⁵⁹ wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.
- 33 Die Swiss GAAP FER unterscheiden nicht mit Bezug auf Kleinstunternehmen. Konsequenterweise fehlt darum eine dem Art. 958b Abs. 2 entsprechende Regelung.

52 S. IFRS-SME 2.36; vgl. BRUNS ET AL., IFRS-SME, Abschn. 2 N 106 ff.

53 Vgl. BRUNS ET AL., IFRS-SME, Abschn. 2 N 108 ff.

54 S. IFRS-SME 23.14 ff.

55 S. IFRS-SME 2.23.

56 Überschrift vor FER-Rahmenkonzept N 9.

57 S. FER-Rahmenkonzept N 11.

58 S. FER-Rahmenkonzept N 12; vgl. MEYER ET AL., SWISS GAAP FER, S. 33.

59 Vgl. MEYER ET AL., SWISS GAAP FER, S. 33 und 218 f.; FELLER, SWISS GAAP FER, S. 127 ff.