

# Swiss GAAP FER – Einführung einer Jahresrechnung nach Kern-FER

Stakeholder stellen vermehrt grössere Anforderungen an die Transparenz und Aussagekraft des Jahresabschlusses. Die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung Swiss GAAP FER gelten als anerkannter Standard zur Rechnungslegung und sind in der Praxis weit verbreitet. Gegenüber internationalen Standards (IFRS, US GAAP) unterscheiden sie sich durch die deutlich geringere Komplexität. Für KMU bieten sie zusätzlich die Möglichkeit, lediglich die Kern-FER anzuwenden. Es handelt sich hierbei um eine «abgespeckte» und auf das KMU-Umfeld ausgerichtete Version des Swiss-GAAP-FER Regelwerks. Wenn die entsprechenden Fachempfehlungen eingehalten werden, vermittelt die Jahresrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True and Fair View). Auf dieser Basis berechnete Kennzahlen und Analysen bieten fundierte Informationen, welche der betriebswirtschaftlichen Führung des Unternehmens dienen. Die Kern-FER sind für KMU konzipiert, die zwei der nachstehenden drei Grössenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschreiten:

- Bilanzsumme von CHF 10 Millionen
- Jahresumsatz von CHF 20 Millionen
- 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt

## Bewertung

Die Bewertung der Vermögenswerte erfolgt Prinzipienbasiert. Der wichtigste Unterschied zu einem handelsrechtlichen Abschluss besteht darin, dass die Anwendung von Kern-FER grundsätzlich keine stillen Reserven zulässt (davon zu unterscheiden sind Zwangsreserven). Vor der Einführung von Kern-FER ist die Erstellung einer internen Jahresrechnung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien empfehlenswert (vgl. auch Ausführungen in der Truvag-Info-Ausgabe vom März 2016). Wenn ein Unternehmen bereits über eine solche verfügt, ist der Weg zu einem Kern-FER-Abschluss nicht mehr weit. Es müssen dann noch die nachstehenden Punkte beachtet bzw. offengelegt werden.

## Geldflussrechnung

Die Geldflussrechnung ist zwingender Bestandteil eines Abschlusses nach Kern-FER. Sie ist eine zeitraumbezogene Rechnung und zeigt die Veränderung der flüssigen Mittel infolge Ein- und Auszahlungen in den Bereichen Betriebs-, Investitions- und Finanzierungstätigkeit. Die Geldflussrechnung hilft einer Gesellschaft zu verstehen, aus welchen Bereichen die benötigten flüssigen Mittel stammen. Sie zeigt zum Beispiel, ob die benötigten flüssigen Mittel für Investitionen im operativen Geschäft erwirtschaftet werden konnten oder ob diese durch neue Finanzierungen bereitgestellt wurden. Es ist wichtig, dass Unternehmen ihre Geldflüsse kennen, die Liquidität richtig steuern und die Finanzplanung genau vornehmen.

## Eigenkapitalnachweis

Der Eigenkapitalnachweis ist ein elementarer Bestandteil des FER-Abschlusses. Er weist die Veränderungen der ein-

zelnen Positionen des Eigenkapitals zwischen Beginn und Ende der Berichtsperiode gesondert aus.

## Anhang

Die erstmalige Erstellung des Anhangs nach Kern-FER wird aufgrund der Offenlegungspflichten wohl zum grössten Umstellungsaufwand führen, auch wenn bereits eine interne Jahresrechnung vorhanden ist. Der Unterschied zum Anhang nach handelsrechtlichem Abschluss hat sich durch die Einführung des neuen Rechnungslegungsrechts jedoch verringert. Ein Anhang nach Kern-FER soll insbesondere:

- die Bilanz, die Erfolgsrechnung, die Geldflussrechnung und den Eigenkapitalnachweis ergänzen, erläutern und um Detailangaben entlasten;
- die Bewertungsgrundlagen offenlegen;
- aussergewöhnliche Geschäfte und Risiken sowie Ereignisse nach dem Bilanzstichtag offenlegen;
- Eventualverpflichtungen, Bürgschaften, Pfandbestellungen, nicht bilanzierte Verbindlichkeiten etc. aufzeigen;
- belastete Aktiven, langfristige Verbindlichkeiten inkl. Art und Form der geleisteten Sicherheiten angeben.

## Fazit

Die Jahresrechnung nach Kern-FER stellt für Gesellschaften ein nützliches Instrument für den internen wie auch externen Gebrauch dar. Sie vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und schafft dadurch Vertrauen für die Adressaten der Jahresrechnung. Dies kann beispielsweise Finanzierungen erleichtern und die Finanzierungskosten senken. Eine gesetzliche Revisionspflicht für diese Abschlüsse besteht in der Regel nicht. Eine freiwillige Prüfung ist jedoch empfehlenswert, sofern der Kern-FER-Abschluss vor allem auch für externe Stakeholder (z.B. Banken) bestimmt ist. Steuerlich massgebend bleibt die handelsrechtliche Jahresrechnung nach neuem Rechnungslegungsrecht.

Gerne beraten und begleiten wir Sie bei der Einführung eines Abschlusses nach Kern-FER. Unsere Fachleute stehen Ihnen kompetent und unterstützend zur Seite.

Autoren:



**Mario Britschgi**  
BSc Business Administration  
dipl. Wirtschaftsprüfer  
zugelassener Revisionsexperte  
Truvag Revisions AG, Luzern



**Marco Bucher**  
BSc Business Administration  
zugelassener Revisor  
Truvag Revisions AG, Sursee

# Liquidationsbesteuerung einer Einzelfirma

Als Inhaber einer Einzelfirma macht man sich mit zunehmendem Alter Gedanken über die Geschäftsnachfolge. Gleichzeitig ist es empfehlenswert, sich über die steuerlichen Auswirkungen dieses Schrittes zu informieren, damit der vorhandene Spielraum genutzt werden kann. Erste Informationen dazu vermittelt Ihnen dieser Artikel.

## Besteuerung

Der Verkauf oder die Liquidation einer Einzelfirma unterliegt der Einkommenssteuer. So wird der Liquidationsgewinn zum ordentlichen Ergebnis der Liquidationsperiode addiert und zusammen mit dem übrigen Einkommen «normal» besteuert. Durch die Auflösung aller stillen Reserven erhöht sich die Steuerbelastung überproportional, da eine höhere Progressionsstufe erreicht wird.

## Privilegierte Besteuerung

### Voraussetzungen

Die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung kommt zur Anwendung, wenn der Inhaber:

- das 55. Altersjahr vollendet hat und
- die selbstständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben wurde

oder wenn er die Unternehmung infolge von Invalidität nicht mehr fortführen kann.

Eine geringfügige selbstständige Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal ist weiterhin möglich. Auch eine gleichzeitige oder nachträgliche Anstellung steht der privilegierten Besteuerung des Liquidationsgewinnes nicht im Wege.

### Bemessung Liquidationsgewinn

Als Liquidationsperiode zählen das Jahr, in dem liquidiert wird sowie das vorangehende Jahr. Für diese Periode ist das Ergebnis aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit sowie der Liquidation separat auszuweisen. Die Herausforderung liegt nun darin, den Liquidationsgewinn korrekt zu berechnen und nachzuweisen. Beim Verkauf des Anlagevermögens ergeben sich die stillen Reserven aus der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Buchwert. Schwieriger wird es bei der Auflösung des Warenlagers.

### Berechnung Liquidationsgewinnsteuer

Das ordentliche Ergebnis wird zusammen mit dem übrigen Einkommen «normal» besteuert. Der Liquidationsgewinn wird, privilegiert besteuert. Die entsprechenden AHV-Beiträge sowie Einkäufe in die berufliche Vorsorge können abgezogen werden. Ein fiktiver Einkauf in die Vorsorgeeinrichtung kann ebenfalls abgezogen werden, da dieser separat

und mittels Jahressteuer zum Vorsorgetarif abgerechnet wird. Ist die Veranlagung des Vorjahres bereits in Rechtskraft erwachsen, so wird bei Anwendung von Art. 37b DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer) die rechtskräftige Veranlagung des Vorjahres revidiert.

Wurde einmal ein Liquidationsgewinn nach Art. 37b DBG besteuert, so ist bei einer späteren Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit Art. 37b DBG für den Liquidationsgewinn aus dieser Tätigkeit nicht mehr anwendbar.

## Einkauf in die Vorsorgeeinrichtung

Der Betrag eines möglichen Einkaufs ist aus dem aktuellen Pensionskassenausweis des Selbstständigerwerbenden ersichtlich. Ist dieser bei keiner Pensionskasse versichert, besteht die Möglichkeit, sich beispielsweise der Pensionskasse der Mitarbeitenden anzuschliessen.

## Fiktiver Einkauf in die Vorsorgeeinrichtung

Die Besteuerung eines fiktiven Einkaufs erfolgt nur aufgrund eines Antrags. Ist der Selbstständigerwerbende einer Vorsorgeeinrichtung angeschlossen, verzichtet er durch den Antrag ganz oder teilweise auf einen Einkauf. Daher sollte er die Besteuerung eines fiktiven Einkaufs nach Abzug eines vorgenommenen tatsächlichen Einkaufs geltend machen.

Die Besteuerung eines fiktiven Einkaufs kann geltend gemacht werden, solange nach dem BVG ein Einkauf möglich ist.

## Fazit

Im Zusammenhang mit der Liquidation einer Einzelfirma bestehen verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten. Nicht angesprochen wurde diesbezüglich eine vorgängige Umwandlung in eine AG oder GmbH. Je nach Zeitrahmen bis zur Liquidation werden diese eingeschränkt, weshalb wir Ihnen empfehlen, dieses Thema mit Ihrem Treuhänder frühzeitig zu behandeln. Wir begleiten Sie dabei gerne beratend.

Autor:



**Reto Zellweger**  
Betriebsökonom FH  
dipl. Wirtschaftsprüfer  
zugelassener Revisionsexperte  
Truvag St. Gallen

Seite 1

Neues Rechnungslegungsrecht

Seite 3

Prüfung Gemeinderechnungen

Seite 5

Swiss GAAP FER

Seite 6

Liquidationsbesteuerung

## Neues Rechnungslegungsrecht – erste Erfahrungen aus der Sicht von KMU



Auf den 01.01.2013 ist der 32. Titel – Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung – des Obligationenrechts (OR) bzw. das neue Rechnungslegungsrecht (nRLR) in Kraft getreten. Die Umstellung sah eine Frist von zwei Jahren nach Inkrafttreten vor und das nRLR musste somit für Abschlüsse, die am oder nach dem 01.01.2015 begannen, zwingend angewendet werden (für Konzernrechnungen ab 01.01.2016). Somit haben mittlerweile sämtliche Gesellschaften ihre Buchführung und Rechnungslegung an die neuen Bestimmungen angepasst.

Die folgenden Ausführungen zeigen Erkenntnisse auf, die im Zusammenhang mit Einzelabschlüssen von KMU gewonnen wurden. Auf Ausführungen bezüglich der Rechnungslegung für grössere Unternehmen (Lagebericht, Geldflussrechnung, zusätzliche Angaben im Anhang), der Konzernrechnung oder der Abschlüsse nach anerkanntem Standard wird hier bewusst verzichtet.

### **Bewertung**

Gemäss Art. 960 Abs. 1 OR gilt grundsätzlich die **Einzelbewertung**. Die Gruppenbewertung ist nur noch anwendbar für Aktiven und Verbindlichkeiten, die aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden. Zu solchen zusammengefassten Gruppen gehören zum Beispiel Vorräte oder mobile Sachanlagen. Die Neuerung der Einzelbewertung betrifft also hauptsächlich Vermögenswerte wie die immobilien Sachanlagen oder die Beteiligungen. Da das Vorsichts-Prinzip nach wie vor einen grossen Stellenwert hat und die Bildung von stillen Reserven sogar explizit erlaubt wird, hat sich hinsichtlich der Bewertung wenig verändert. Bei der Einzelbewertung von Beteiligungen ergaben sich vereinzelt Fragen, die zusammen mit dem Kunden durch pragmatische Ansätze gelöst werden mussten. Die neue **Aktivierungspflicht**, nach der jede Position in der Jahresrechnung erfasst werden muss (Ausweis mindestens mit dem Promemoria-Franken), hat kaum Auswirkungen, da das Weglassen von Aktiven einen Verstoss gegen Art. 959 Abs. 2 OR darstellen würde.

### **Bilanz und Erfolgsrechnung**

Die **nahestehenden Unternehmungen** und **Personen** wurden im nRLR definiert. So verlangt das Gesetz den separaten Ausweis von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber direkt oder indirekt Beteiligten (z. B. Aktionäre) und Organen (z. B. Verwaltungsräte) sowie gegenüber Unternehmen, an denen direkt oder indirekt eine Beteiligung besteht. Der separate Ausweis gegenüber Schwestergesellschaften in einem Konzernverhältnis (Ausweis als gegenüber «übrigen Konzerngesellschaften») oder gegenüber nahestehenden Unternehmen, die dieselbe natürliche Person als Beteiligten haben (Ausweis als gegenüber «nahestehenden Unternehmen»), wird vom Gesetz nicht explizit verlangt. Dies gilt auch für nahestehende natürliche Personen (Ehepartner, Geschwister etc.). Da aber gerade solche Verhältnisse und Beziehungen das Bild eines Dritten hinsichtlich der Jahresrechnung wesentlich beeinflussen können, wird empfohlen, solche Beziehungen entsprechend offenzulegen. Denn gemäss Art. 958 Abs. 1 OR soll die Rechnungslegung die wirtschaftliche Lage des Unternehmens so darstellen, dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil bilden können.

**Fremdkapital** ist neu klar als **kurzfristig** (innert 12 Monaten rückzahlbar) und als langfristig definiert. Dies hat unter anderem zur Folge, dass Amortisationsverpflichtungen auf langfristigem Fremdkapital als kurzfristig ausgewiesen werden müssen. Dabei werden nur diejenigen Amortisationszahlungen umgegliedert, die vertraglich geleistet werden müssen. Wenn man im Zeitpunkt der Erstellung der Jahresrechnung bereits freiwillige Rückzahlungen vorgenommen

hat, sollte man diese im langfristigen Fremdkapital belassen. Dasselbe gilt zum Beispiel für Hypotheken, die im kommenden Berichtsjahr auslaufen. Steht einer Verlängerung nichts im Wege, ist ein langfristiger Ausweis sachgerecht (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Ist im Voraus sicher, dass diese nicht verlängert werden, sind sie im kurzfristigen Bereich auszuweisen. Im Zweifelsfall sollte man das Vorsichtsprinzip berücksichtigen und den kurzfristigen Ausweis wählen.

Bezüglich des **Eigenkapitals** hat das nRLR in der Regel nur Einfluss hinsichtlich Darstellung. Wichtig dabei ist, dass die Bezeichnungen korrekt gewählt werden. So muss klar zwischen «gesetzlichen **Gewinnreserven**» (= erwirtschaftet) und «gesetzlichen **Kapitalreserven**» (= bei Gründung oder Kapitalerhöhung) unterschieden und entsprechend offengelegt werden. Die Position «gesetzliche Reserven» gibt es nicht mehr. Neu werden zudem **eigene Aktien** als Minusposition im Eigenkapital aufgeführt. Die vorher gebildete Reserve für eigene Aktien wird nicht mehr benötigt und wird idealerweise derjenigen Position zugewiesen, aus der sie bei der Bildung entnommen wurde.

Als Knacknuss der **Erfolgsrechnung** kann die Mindestgliederung bezeichnet werden. Wir haben festgestellt, dass unter anderem die Position «Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen» nicht immer offengelegt wurde. Dies betrifft aber nicht die Veränderungen von Rohmaterialien und Handelswaren, welche weiterhin direkt im Warenaufwand verbucht werden können. Der **betriebsfremde Aufwand und Ertrag** ist Bestandteil der Mindestgliederung und in der Reihenfolge nach den Abschreibungen und dem Finanzerfolg auszuweisen. Es ist jedoch sinnvoll, zum Beispiel Abschreibungen und Hypothekarzinsen auf nicht betrieblichen Liegenschaften weiterhin nach dem betrieblichen Erfolg zu zeigen, dies z. B. als Teil der Liegenschaftsrechnung. Dabei müssen diese zumindest im Anhang detailliert aufgezeigt werden. Ein Netto-Ausweis lediglich als Liegenschaftserfolg genügt den neuen Anforderungen nicht mehr. Ebenso müssen der Finanzerfolg und der ausserordentliche Erfolg brutto dargestellt werden.

### **Anhang**

In unserer letztjährigen Info-Ausgabe wurde vor allem der Anhang als Knacknuss des nRLR behandelt. Weiter wurde befürchtet, dass die neuen Bestimmungen den Umfang der Anhänge deutlich erhöhen könnten. Erste Erfahrungen haben nun gezeigt, dass viele Anhänge von KMU sich in ihrem Umfang nicht wesentlich von ihren Vorgänger-Versionen unterscheiden.

Entscheidend für den **Umfang des Anhangs** ist zudem auch der Detaillierungsgrad der Bilanz und der Erfolgsrechnung, denn die geforderten Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen können durchaus dort erfolgen. Dabei muss situativ beurteilt werden, ob zusätzliche Details einem unabhängigen Dritten einen Nutzen bringen. So muss zum Beispiel beurteilt werden, ob die Details der Vorräte eines Handels- und Produktionsunternehmens (Rohmaterial, Handelswaren) für den Bilanzleser von Bedeutung sein könnten.

Die Angabe über die Firma oder den Namen, die Rechtsform, der Sitz des Unternehmens sowie die **Erklärung über die Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt** sind die einzigen Angaben, die zwingend ausgewiesen werden müssen. Bei den entsprechenden Angaben sind auch die Vorjahreswerte offenzulegen.

Der **Wegfall der Offenlegung der Risikobeurteilung** bedeutet nicht, dass diese nicht mehr vorgenommen werden soll. Sie stellt ein sehr nützliches Instrument dar und wir empfehlen allen Unternehmen, eine sinnvolle und der Grösse des Unternehmens angepasste Risikobeurteilung beizubehalten, jedoch ohne Ausweis im Anhang. Hinsichtlich des Ausweises von nicht bilanzierten **Mietverpflichtungen** muss beachtet werden, dass nur jene nicht bilanzierten Verbindlichkeiten ausgewiesen werden müssen, die nicht innerhalb eines Jahres gekündigt werden können. Falls solche vorhanden sind, empfiehlt sich der Ausweis nach Fälligkeiten analog der im Fremdkapital geforderten Unterscheidung zwischen kurzfristig und langfristig (z. B. fällig < 1 Jahr, fällig > 1 Jahr).

Bei entsprechendem Detaillierungsgrad der Bilanz und der Erfolgsrechnung muss der Anhang nach nRLR nicht zwingend umfangreicher ausfallen als bisher. Es empfiehlt sich, jedes Jahr bei der Abschlusserstellung den Gesetzestext zu konsultieren und Punkt für Punkt abzuarbeiten (Checklisten-Prinzip).

## Fazit

Das nRLR hat im Vorfeld mit neuen Begriffen teilweise für Irritationen gesorgt (Gewinn- und Kapitalreserven, Beteiligungen und Beteiligte etc.). Nach den bisher gemachten Erfahrungen sind die Auswirkungen auf die Jahresrechnungen von KMU überschaubar. Bei vielen Gesellschaften hat das neue Gesetz primär darstellerische Auswirkungen. Hinsichtlich der Bewertung ergeben sich keine grundsätzlichen Veränderungen. Stille oder gar Willkür-Reserven können weiterhin gebildet werden. Der Anhang in Kombination mit dem Detaillierungsgrad der Bilanz und Erfolgsrechnung bietet einige neue, nützliche Informationen für den Bilanzleser. Die konkrete Anwendung des nRLR war bei den Unternehmen mit entsprechendem Initialaufwand verbunden.

Autoren:



**Rolf Eberle**

dipl. Wirtschaftsprüfer  
zugelassener Revisionsexperte  
Truvag Revisions AG, Sursee



**Bernhard Herger**

MSc Business Administration  
dipl. Wirtschaftsprüfer  
zugelassener Revisionsexperte  
Truvag Revisions AG, Sursee

## Rechnungslegung und -prüfung von Gemeinden

### Neue Prüfungsgrundsätze des Berufsverbandes EXPERTsuisse (ehemals Treuhand-Kammer)

Im Bereich der Prüfung von öffentlichen Verwaltungen sind schweizweit die Regelungen noch sehr unterschiedlich. Einerseits sind die Anforderungen an die Prüfer nicht einheitlich geregelt und andererseits gelten in den verschiedenen Kantonen nicht die gleichen Prüfungsgrundsätze. Nur wenige Kantone schreiben vor, die Prüfung von Gemeinderechnungen in Übereinstimmung mit den Schweizer Prüfungsstandards durchzuführen, und dies zum Teil auch nur dann, wenn eine externe Revisionsstelle als Prüforgan gewählt wird, wie dies beispielsweise im Kanton Luzern der Fall ist. Eine gesamtschweizerische Vereinheitlichung der Prüfungsmethoden scheint auf Gemeindeebene zurzeit nicht möglich zu sein. Die Prüfung der Gemeinderechnungen in Übereinstimmung mit den Schweizer Prüfungsstandards ist aufgrund der heutigen gesetzlichen und politischen Konstellation aus Gründen der Vertraulichkeit, der Einschränkung des Einsichtsrechts, des Umfangs von Dokumenten, der Fachkundigkeit von Kommissionen etc. in der Praxis noch nicht vollumfänglich möglich. Deshalb hat EXPERTsuisse einen Prüfungshinweis (PH 60: Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeinderechnung) erarbeitet.

Dieser Prüfungshinweis gilt erstmals für die Prüfung von Gemeinderechnungen, welche am 31.12.2016 enden. Revisionsstellen, welche Mitglied des Berufsverbandes EXPERTsuisse sind und Prüfungsleistungen als Organ oder im Auftrag erbringen, müssen den Prüfungshinweis zwingend

anwenden. Falls die Rechnungsprüfung durch eine Revisionskommission durchgeführt wird, ist die Anwendung freiwillig. Der PH 60 hat zum Ziel, die Prüfung und Berichterstattung des Wirtschaftsprüfers einer Gemeinderechnung zu regeln bzw. zu vereinheitlichen, und berücksichtigt die Besonderheiten einer Gemeinderechnung. Dadurch wird die Prüfungsqualität verbessert und auch die Prüfungssicherheit gesteigert.

Aufgrund der Komplexität und teilweise hoher Vertraulichkeit bestehen insbesondere in folgenden Bereichen Schwierigkeiten bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen:

- Materielle Richtigkeit der Steuerveranlagungen und somit der Steuererträge
- Materielle Richtigkeit der Sozialhilfeleistungen
- Systematische und vollständige Einsicht in die umfangreichen Protokolle des Gemeinderates
- Vollständige jährliche Prüfung der Erfolgsrechnung
- Einforderung von Drittbestätigungen bei Forderungen
- Zeitliche und sachliche Abgrenzungen
- Prüfung von ausgelagerten Bereichen
- Prüfungsaufteilung zwischen zuständiger Kommission und Wirtschaftsprüfer

In diesen Bereichen werden nun durch den PH 60 minimale Prüfungshandlungen vorgegeben. Dies kann zur Folge haben, dass im Gegensatz zu früheren Revisionen durch die Wirtschaftsprüfer teilweise zusätzliche Prüfungsnach-

weise verlangt werden. Schlussendlich ist es das Ziel des Wirtschaftsprüfers, hinreichende Sicherheit zu erlangen, dass die Gemeinderechnung frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass hinreichende Sicherheit nicht absolute Sicherheit bedeutet. Ein Prüfungsurteil mit einer höheren Sicherheit würde annähernd eine lückenlose Prüfung erforderlich machen, was in der Praxis nicht möglich ist.

*(Quellen: PH 60 und Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung)*

## Fazit

Mit dem neuen Prüfungshinweis 60 verfolgt der Berufsstand das Ziel, diesen für Gemeinden als anerkannten Prüfungsstandard zu verankern und somit eine gesamtschweizerische Vereinheitlichung der Prüfungsmethoden zu erreichen. Mit dem PH 60 wird eine hohe Qualität bei der Rechnungsprüfung erreicht und dies widerspiegelt sich in einer verlässlichen Jahresrechnung. Eine gesamtschweizerische Vereinheitlichung scheint jedoch zurzeit nicht möglich zu sein, denn dies würde in vielen Kantonen eine Anpassung der Gemeindegeseetze und Finanzhaushaltsgeseetze bedingen.

## Neues Finanzhaushaltsgesetz im Kanton Luzern

Am 20.06.2016 hat der Kantonsrat das Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden (FHGG) verabschiedet, welches am 01.01.2018 in Kraft tritt. Wesentlicher Bestandteil des neuen Gesetzes ist die Einführung des Harmonisierten Rechnungslegungsmodells 2 (HRM2). Dabei interessiert vor allem auch, wie die Wahlmöglichkeiten des HRM2 umgesetzt werden. Folgende Ausführungen greifen drei interessante Wahlmöglichkeiten auf und zeigen die Umsetzung im Vergleich mit den anderen Kantonen auf, welche das HRM2 bereits auf Gemeindeebene eingeführt haben.

### Handhabung Neubewertungsreserve

Die Neubewertungsreserve entsteht durch die Neubewertung des Finanzvermögens zu Verkehrswerten bei der erstmaligen Anwendung des HRM2. Die Neubewertungsreserve wird bei den Luzerner Gemeinden per 01.01.2019 erfolgsneutral in den Bilanzüberschuss oder -fehlbetrag überführt. Dies im Gegensatz zum Kanton, bei welchem die Neubewertungsreserve nach wie vor besteht und dem Ausgleich der Wertveränderung der Anlagen im Finanzvermögen dient. Die sofortige Auflösung ist sicherlich die restriktivste Handhabung und wurde in etlichen Kantonen nicht in dieser Form umgesetzt.

### Neubewertung und Abschreibung Verwaltungsvermögen

Das Verwaltungsvermögen wird neu bewertet bzw. an die kalkulatorischen Restwerte angepasst. Die daraus entstehende Aufwertungsreserve wird in der Höhe der zukünftig höheren Abschreibungen über den ausserordentlichen Ertrag aufgelöst. Durch die Neubewertung des Verwaltungsvermögens dürfte aufgrund der bereits bestehenden Anlagebuchhaltung kein hoher Aufwand entstehen. In den meisten Kantonen

wurde auf Gemeindeebene auf die Neubewertung verzichtet bzw. kann diese freiwillig vorgenommen werden. Die Anlagen des Verwaltungsvermögens werden wie bis anhin linear über eine festgelegte Nutzungsdauer nach Anlagekategorien abgeschrieben.

Diese Vorgehensweise wird in den meisten Kantonen angewandt. Gemäss Vernehmlassungsvorlage der Verordnung zum Gesetz über den Finanzhaushalt der Gemeinden sind die Abschreibungen wie bis anhin erstmals im Folgejahr nach Inbetriebnahme einer Anlage vorzunehmen. Im Gegensatz dazu wird bei den meisten Kantonen auf kommunaler Ebene bereits am Ende des Jahres nach dem Beginn der Nutzung eine erste Abschreibung vorgenommen.

### Finanzpolitische Instrumente

Das HRM2 erlaubt nach wie vor die Bildung von Vorfinanzierungen und zusätzlichen Abschreibungen, obwohl dies dem Prinzip «True and Fair View» (ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage) widerspricht. Zukünftig dürfen diese finanzpolitischen Instrumente bei den Luzerner Gemeinden, analog dem Kanton, nicht mehr angewandt werden. Gemäss §6 des FHGG sind Ertragsüberschüsse zur Abtragung des Bilanzfehlbetrages zu verwenden bzw. dem Eigenkapital gutzuschreiben. Im Gegensatz dazu sind in vielen Kantonen Vorfinanzierungen und zusätzliche Abschreibungen bei den Gemeinden nach wie vor zulässig.

## Fazit

Mit der Einführung des HRM2 sollen in der Rechnungsführung mehr Transparenz, einfachere Vergleichbarkeit, höhere Verlässlichkeit und bessere Verständlichkeit erreicht werden. Unbestritten ist die höhere Transparenz der Jahresrechnung nach HRM2. Ob sie für die Stimmberechtigten auch verständlicher ist, wird sich zeigen. Die Vergleichbarkeit auf Gemeindeebene wird wohl auch in Zukunft nur innerhalb des Kantons möglich sein – und dies auch nur bei gleichartigen Gemeinden. Die etlichen Wahlmöglichkeiten, welche in den verschiedenen Kantonen unterschiedlich umgesetzt werden, lassen einen interkantonalen Vergleich auf Gemeindeebene praktisch nicht zu. Die Bezeichnung «Harmonisiertes» Rechnungslegungsmodell 2 bleibt somit je nach Sichtweise Wunschdenken.

Autoren:



**Ivan Hodel**  
dipl. Wirtschaftsprüfer  
zugelassener Revisionsexperte  
Truvag Revisions AG, Willisau



**Philipp Steinmann**  
MSc Business Administration  
dipl. Wirtschaftsprüfer, Experte Swiss GAAP FER  
zugelassener Revisionsexperte  
Truvag Revisions AG, Willisau