

Regulatorische Entwicklungen

Entwicklungen in der
Finanzberichterstattung

Letztes Update: 30. Oktober 2023



Inhaltsverzeichnis

1	IFRS® – Accounting Standards	3
1.1	IFRS 17 „Versicherungsverträge“	3
1.2	Änderungen an IFRS 17 „Versicherungsverträge“ „Erstanwendung von IFRS 17 und IFRS 9 – Vergleichsinformationen“	4
1.3	Änderungen an IAS 12 „Ertragsteuern“ „Latente Ertragsteuern in Bezug auf Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die sich aus einer einzigen Transaktion ergeben“	4
1.4	Änderungen an IAS 12 „Ertragsteuern“ „Internationale Steuerreform – Mustervorschriften der Säule 2“	5
1.5	Änderungen an IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ „Offenlegung von Rechnungslegungsmethoden“	5
1.6	Änderungen an IAS 8 „Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler“ „Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen“	6
1.7	Änderungen an IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ „Leasingverbindlichkeit bei Sale and Leaseback“	6
1.8	IAS 1, „Darstellung des Abschlusses“ „Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig“	7
1.9	Änderungen an IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ „Langfristige Verbindlichkeiten mit Covenants“	7
1.10	Änderungen an IAS 7 „Kapitalflussrechnungen“ und IFRS 7 „Angaben Finanzinstrumente“ „Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen“	8
1.11	Änderungen an IAS 21 „Auswirkungen von Wechselkursänderungen“ „Fehlende Umtauschbarkeit“	8
2	Swiss GAAP FER	9
2.1	Swiss GAAP FER 30 „Konzernrechnung“	9
2.2	Swiss GAAP FER 28 „Zuwendungen der öffentlichen Hand“	10
3	Obligationenrecht	11
3.1	Zwischenabschluss (Art. 960f OR)	11
3.2	Aktienkapital in funktionaler Währung (USD, EUR, GBP, JPY)	11
3.3	Zuweisung von Gewinnen und Reserven	12
3.4	Kapitaländerungen	12
3.5	Andere Änderungen	13

1 IFRS® – Accounting Standards

1.1 IFRS 17 „Versicherungsverträge“

IFRS 17 wird die Rechnungslegung von allen Unternehmen, die Versicherungsverträge ausstellen, grundlegend verändern.

Status:

- Retrospektiv anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen
- Vorzeitige Anwendung zulässig

- IFRS 17 ersetzt IFRS 4, der gegenwärtig eine grosse Bandbreite an Praktiken zulässt. IFRS 17 wird die Rechnungslegung von allen Unternehmen, die Versicherungs- und Anlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung ausstellen, grundlegend verändern.
- IFRS 17 ist anzuwenden auf ausgestellte Versicherungsverträge, auf alle Rückversicherungsverträge und auf Anlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung, sofern ein Unternehmen auch Versicherungsverträge ausstellt.
- Gemäss dem allgemeinen Modell von IFRS 17 (Building Block Approach) bewerten Unternehmen einen Versicherungsvertrag bei der Ersterfassung aufgrund der erwarteten Cashflows (bestehend aus den geschätzten zukünftigen Cashflows zur Vertragserfüllung, einer Anpassung an den Zeitwert des Geldes und einer expliziten Risikoanpassung für das nichtfinanzielle Risiko) sowie der Contractual Service Margin (CSM). Die erwarteten Cashflows sind in jeder Berichtsperiode neu zu bewerten. Die CSM, die den unrealisierten Gewinn verkörpert, wird über die vertragliche Deckungsperiode erfolgswirksam erfasst.
- Nebst diesem allgemeinen Modell sieht der Standard für bestimmte Vertragsarten, einschliesslich derjenigen mit einem Deckungszeitraum von höchstens einem Jahr, einen vereinfachten Ansatz vor (Premium Allocation Approach).
- Für Versicherungsverträge mit direkter Überschussbeteiligung kommt der Variable Fee Approach als Abwandlung des allgemeinen Modells zur Anwendung. Dabei wird der Anteil des Unternehmens an den Fair-Value-Änderungen der zugrunde liegenden Kapitalanlagen in die CSM einbezogen. Dadurch werden die Fair-Value-Änderungen nicht in der Periode ihres Entstehens, sondern über die verbleibende Vertragsdauer erfolgswirksam erfasst.
- Der neue Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist für Unternehmen zulässig, die am oder vor dem Datum der IFRS-17-Erstanwendung bereits IFRS 9 „Finanzinstrumente“ und IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“ anwenden. Der Standard ist retrospektiv gemäss IAS 8 anzuwenden, enthält jedoch auch einen „modifizierten retrospektiven Ansatz“ und einen „Fair-Value-Ansatz“ für den Übergang in Abhängigkeit von der Verfügbarkeit von Daten.

1.2 Änderungen an IFRS 17 „Versicherungsverträge“ „Erstanwendung von IFRS 17 und IFRS 9 – Vergleichsinformationen“

Die Änderung betrifft Unternehmen, die IFRS 17 erstmals anwenden. Solchen Unternehmen ist es erlaubt, eine Klassifizierungsüberlagerung anzuwenden für Finanzinstrumente, deren Vergleichsinformationen nach IFRS 9 nicht rückwirkend angepasst werden.

- Status:
- Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen
 - Änderungen sollten im selben Zeitpunkt angewendet werden wie IFRS 17

Viele Unternehmen werden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen, zum ersten Mal IFRS 17 und IFRS 9 anwenden. Die Übergangsbestimmungen in IFRS 17 und IFRS 9 greifen zu unterschiedlichen Zeitpunkten und führen dadurch zu einmaligen Klassifizierungsdifferenzen in den Vergleichsinformationen, die bei der Erstanwendung von IFRS 17 ausgewiesen werden. Die Änderungen an IFRS 17 erlauben solchen Unternehmen eine Klassifizierungsüberlagerung anzuwenden für Finanzinstrumente, deren Vergleichsinformationen nach IFRS 9 nicht rückwirkend angepasst werden. Die Änderungen sind anwendbar für alle Finanzinstrumente, auch solche, die im Zusammenhang mit Verträgen, die nicht im Anwendungsbereich von IFRS 17 liegen, gehalten werden. Die Änderungen können von Unternehmen angewendet werden, die IFRS 9 zum selben Zeitpunkt wie IFRS 17 erstmals anwenden, sowie, unter gewissen Bedingungen, von Unternehmen, die IFRS 9 bereits vor der Erstanwendung von IFRS 17 angewendet haben.

1.3 Änderungen an IAS 12 „Ertragsteuern“ „Latente Ertragssteuern in Bezug auf Vermögenswerte und Verbindlichkeiten, die sich aus einer einzigen Transaktion ergeben“

Gemäss den Änderungen sind latente Steuern für Transaktionen anzusetzen, aus denen – bei der erstmaligen Erfassung – betragsgleiche steuerpflichtige und abzugsfähige temporäre Differenzen entstehen.

- Status:
- Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen
 - Frühere Anwendung ist zulässig

Gemäss den Änderungen sind latente Steuern für Transaktionen anzusetzen, aus denen – bei der erstmaligen Erfassung – betragsgleiche steuerpflichtige und abzugsfähige temporäre Differenzen entstehen. Die Änderungen können sich insbesondere auf Unternehmen auswirken, die wesentliche Bestände an Nutzungsrechten, Leasingverbindlichkeiten, Stilllegungs-, Rückbau- und ähnlichen Verpflichtungen haben. In diesen Fällen sind gegebenenfalls zusätzliche aktive und passive latente Steuern anzusetzen.

1.4 Änderungen an IAS 12 „Ertragsteuern“ „Internationale Steuerreform – Mustervorschriften der Säule 2“

Die Änderungen bieten vorübergehende Ausnahmen bei der Bilanzierung von latenten Steuern, die sich aus der Umsetzung der Mustervorschriften der Säule 2 ergeben, und führen gezielte Offenlegungspflichten ein.

Status: • Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen

Die Änderungen führen Folgendes ein:

- vorübergehende Ausnahmen für die Bilanzierung latenter Steuern, die sich in den Ländern ergeben, die die globalen Steuervorschriften umsetzen. Dies wird dazu beitragen, die Konsistenz in den Jahresabschlüssen zu gewährleisten und gleichzeitig die Umsetzung der Regeln zu erleichtern; und
- gezielte Offenlegungspflichten, die den Anlegern helfen sollen, das Risiko eines Unternehmens für die aus der Reform resultierenden Ertragssteuern besser zu verstehen, insbesondere bevor die Gesetzgebung zur Umsetzung der Regeln in Kraft tritt.

Unternehmen können die vorübergehende Ausnahme sofort in Anspruch nehmen, sind aber verpflichtet, den Anlegern die Angaben für Geschäftsjahre zu machen, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen.

1.5 Änderungen an IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ „Offenlegung von Rechnungslegungsmethoden“

Die Änderung stellt klar, dass Unternehmen alle wesentlichen („material“) Rechnungslegungsmethoden anzugeben haben. Zuvor sprach der Standard von massgeblichen („significant“) Rechnungslegungsmethoden.

Status: • Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen
• Frühere Anwendung ist zulässig

Die Änderung stellt klar, dass Unternehmen alle wesentlichen („material“) Rechnungslegungsmethoden anzugeben haben. Zuvor sprach der Standard von massgeblichen („significant“) Rechnungslegungsmethoden. Die Änderung stellt ausserdem klar, dass Informationen zu Rechnungslegungsmethoden immer dann wesentlich sind, wenn die Abschlussadressaten ohne diese Informationen nicht in der Lage wären, andere wesentliche Informationen des Abschlusses zu verstehen. In IAS 1.117B werden hierzu Beispiele von Informationen angeführt, die in der Regel als wesentlich für den Abschluss eines Unternehmens anzusehen sind.

Weiter stellt die Änderung an IAS 1 klar, dass unwesentliche Rechnungslegungsmethoden nicht angegeben werden müssen. Wenn sie jedoch angegeben werden, dürfen sie wesentliche Rechnungslegungsmethoden nicht verdecken.

Ergänzend zur Änderung des IAS 1 wurde das IFRS „Practice Statement 2“ ebenfalls geändert, um den Unternehmen Leitlinien für die praktische Anwendung des Konzepts der Wesentlichkeit auf die Offenlegungen zu den Rechnungslegungsmethoden bereitzustellen.

1.6 Änderungen an IAS 8 „Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler“ „Definition von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen“

Die Änderung stellt klar, wie zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen zu unterscheiden ist. Rechnungslegungsbezogene Schätzungen sind monetäre Beträge in der Jahresrechnung, die einer Schätzunsicherheit unterliegen.

Status:

- Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen
- Frühere Anwendung ist zulässig

Die Änderung stellt klar, wie zwischen Änderungen von Rechnungslegungsmethoden und rechnungslegungsbezogenen Schätzungen zu unterscheiden ist. Rechnungslegungsbezogene Schätzungen sind monetäre Beträge in der Jahresrechnung, die einer Schätzunsicherheit unterliegen. Die Unterscheidung ist wichtig, da Änderungen von Schätzungen prospektiv auf künftige Geschäftsvorfälle und Ereignisse anzuwenden sind, während Änderungen in den Rechnungslegungsmethoden retrospektiv auf vergangene Geschäftsvorfälle und Ereignisse sowie die laufende Periode anzuwenden sind.

1.7 Änderungen an IFRS 16 „Leasingverhältnisse“ „Leasingverbindlichkeit bei Sale and Leaseback“

Die Änderung stellt klar, wie ein Unternehmen eine Sale-and-Leaseback-Transaktion nach dem Datum der Transaktion bilanziert. Sale-and-Leaseback-Transaktionen, bei denen einige oder alle Leasingzahlungen variable Leasingzahlungen sind, die nicht von einem Index oder Zinssatz abhängen, sind am ehesten betroffen.

Status:

- Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen
- Frühere Anwendung ist zulässig

Die Änderung stellt klar, wie ein Verkäufer-Leasingnehmer das Nutzungsrecht an einem Leasingobjekt aus einem Leaseback zu bewerten hat und wie er folglich den Gewinn oder Verlust aus einer Sale-and-Leaseback-Transaktion zu ermitteln hat, wenn die Transaktion als „Verkauf“ gemäss IFRS 15 zu qualifizieren ist und die Leasingzahlungen variable Leasingzahlungen enthalten, die nicht von einem Index oder einem Zinssatz abhängen. Die Anwendung der Anforderungen der Änderung hindert den Verkäufer-Leasingnehmer nicht daran, Gewinne oder Verluste im Zusammenhang mit der teilweisen oder vollständigen Auflösung eines Leasingverhältnisses in der Erfolgsrechnung zu erfassen.

Die Änderung wird retrospektiv auf Transaktionen angewendet, die nach der Erstanwendung von IFRS 16 eingegangen wurden. Die Bilanzierung solcher Transaktionen könnte langfristig erhebliche Auswirkungen auf den Abschluss eines Verkäufer-Leasingnehmers haben.

1.8 IAS 1, „Darstellung des Abschlusses“ „Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig“

Die Änderung stellt klar, dass sich die Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig nach den Rechten, über die das Unternehmen am Abschlussstichtag verfügt, richtet.

- Status:
- Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen
 - Frühere Anwendung ist zulässig

Das IASB stellt klar, dass sich die Klassifizierung von Verbindlichkeiten als kurz- oder langfristig nach den Rechten richtet, über die das Unternehmen am Abschlussstichtag verfügt. Gemäss der Änderung gilt Folgendes:

- Die „Erfüllung“ einer Verbindlichkeit wird definiert als die Tilgung einer Verbindlichkeit mit Bargeld, anderen wirtschaftlichen Ressourcen oder eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens. Für wandelbare Schuldinstrumente, die Bedingungen enthalten, aufgrund derer die Gegenpartei eine Erfüllung in Eigenkapitalinstrumenten verlangen kann, wurde die Ausnahme dahingehend angepasst, dass diese Bedingungen die Klassifizierung als kurz- oder langfristig nicht beeinflussen, sofern die Umwandlungsoption separat als Eigenkapitalinstrument klassifiziert wird.
- Verbindlichkeiten werden als langfristig eingestuft, wenn das Unternehmen am Ende des Berichtszeitraums ein substantielles Recht besitzt, die Erfüllung der Schuld um mindestens zwölf Monate nach dem Bilanzstichtag zu verschieben. Die Klassifizierung bestimmt sich nicht mehr nach unbedingten Rechten, da Darlehen selten bedingungslos sind (z. B., weil das Darlehen möglicherweise Covenants enthält).
- Bei der Beurteilung, ob ein substantielles Recht vorhanden ist, ist nicht zu berücksichtigen, ob das Unternehmen sein Recht auch ausüben wird. Eine diesbezügliche Absicht des Managements hat somit keinen Einfluss auf die Klassifizierung.

Bei Rechten zum Aufschub, die vom Vorhandensein bestimmter Bedingungen abhängen, ist darauf abzustellen, ob die Bedingungen am Abschlussstichtag erfüllt sind. Eine Verbindlichkeit ist somit als kurzfristig einzustufen, wenn eine Bedingung zum Aufschub am oder vor dem Abschlussstichtag verletzt wurde, auch dann, wenn seitens des Gläubigers nach dem Berichtszeitpunkt ein Verzicht auf die Erfüllung der Bedingung erfolgt. Wird die Bedingung hingegen erst nach dem Abschlussstichtag verletzt, ist die entsprechende Verbindlichkeit im Abschluss noch als langfristig auszuweisen.

1.9 Änderungen an IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ „Langfristige Verbindlichkeiten mit Covenants“

Die Änderung zielt darauf ab, die Informationen zu verbessern, die ein Unternehmen zur Verfügung stellt, wenn sein Recht auf Verschiebung der Erfüllung einer Verbindlichkeit von der Einhaltung von Covenants innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag abhängt.

- Status:
- Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen

Die im Oktober 2022 herausgegebenen Änderungen stellen klar, dass Verpflichtungen aus Darlehensvereinbarungen, die ein Unternehmen erst nach dem Bilanzstichtag einhalten muss, keinen Einfluss auf die Klassifizierung einer Verbindlichkeit als kurz- oder langfristig zum Bilanzstichtag haben. Covenants, die ein Unternehmen am oder vor dem Abschlussstichtag einhalten muss, würden jedoch die Einstufung als kurz- oder langfristig beeinflussen, selbst wenn die Covenants erst nach dem Abschlussstichtag des Unternehmens beurteilt werden.

Die Änderungen beinhalten darüber hinaus zusätzliche Angabepflichten für Darlehensvereinbarungen, die als langfristige Verbindlichkeiten eingestuft werden, wenn diese Verbindlichkeit mit Covenants verbunden ist, die ein Unternehmen innerhalb von zwölf Monaten nach dem Bilanzstichtag einhalten muss.

1.10 Änderungen an IAS 7 „Kapitalflussrechnungen“ und IFRS 7 „Angaben Finanzinstrumente“ „Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen“

Die Änderungen sehen neue Offenlegungspflichten für Unternehmen vor, die Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen (Supplier Finance Arrangements; „SFAs“) nutzen.

Status:

- Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen
- Frühere Anwendung zulässig

Die neuen Offenlegungen enthalten Informationen über:

1. Vertragskonditionen mit dem Finanzierer
2. Buchwert der finanziellen Verbindlichkeiten, die Teil einer Lieferantenfinanzierung sind, sowie die Bilanzposition, in der sie ausgewiesen werden
3. Buchwert der finanziellen Verbindlichkeiten, für welche der Lieferanten vom Finanzierer bereits bezahlt wurde, aber vom Käufer noch nicht beglichen wurde
4. Zahlungsfristen für Verbindlichkeiten, welche unter einen Finanzierungsvertrag fallen wie auch die Zahlungsfristen vergleichbarer Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die nicht unter einen Finanzierungsvertrag fallen
5. Nicht zahlungswirksame Änderungen der Buchwerte der finanziellen Verbindlichkeiten in (2).
6. Lieferantenfinanzierungen als eine Komponente der Offenlegung von Liquiditätsrisiken

Die neuen Offenlegungsanforderungen gelten für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen. Die folgenden Erleichterungen sind im ersten Jahr der Anwendung verfügbar:

- a. Offenlegung von Vergleichsinformationen
- b. Offenlegung von bestimmten Eröffnungsbilanzen
- c. Zwischenabschlüsse

1.11 Änderungen an IAS 21 „Auswirkungen von Wechselkursänderungen“ „Fehlende Umtauschbarkeit“

Die Änderungen enthalten Anforderungen, die bei der Feststellung helfen sollen, ob eine Währung in eine andere umgetauscht werden kann und welcher Devisenkassakurs zu verwenden ist, wenn dies nicht der Fall ist.

Status:

- Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen
- Frühere Anwendung zulässig

Mit den Änderungen werden Anforderungen eingeführt, die den Unternehmen helfen sollen:

- a) die Umtauschbarkeit zwischen zwei Währungen zu beurteilen; und
- b) den Devisenkassakurs zu bestimmen, wenn die Austauschbarkeit nicht gegeben ist.

Eine Währung ist nicht in eine andere umtauschbar, wenn es keine Möglichkeit gibt, die andere Währung zu erhalten (mit einer normalen administrativen Verzögerung) und die Transaktion über einen Markt- oder Tauschmechanismus stattfinden würde, der durchsetzbare Rechte und Pflichten schafft. Die neuen Anforderungen führen einen Rahmen ein, nach dem ein Unternehmen den Devisenkassakurs am Bewertungsstichtag bestimmen kann, wenn die Umtauschbarkeit zwischen zwei Währungen nicht gegeben ist.

2 Swiss GAAP FER

2.1 Swiss GAAP FER 30 „Konzernrechnung“

Die im Sommer 2022 veröffentlichten Änderungen der Swiss GAAP FER 30 schliessen mehrere Lücken in der Richtlinie, die für Konsolidierungsaspekte relevant sind, einschliesslich stufenweiser Transaktionen und Earn-outs.

Status:

- Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen
- Eine vorzeitige Anwendung ist gestattet

Der überarbeitete Standard beinhaltet im Wesentlichen Änderungen und Richtlinien zu folgenden Themen:

- Unternehmen haben in einem Unternehmenserwerb bisher beim erworbenen Unternehmen nicht bilanzierte immaterielle Werte zu erfassen, wenn sie für die Entscheidung zum Erwerb des Unternehmens relevant sind. Ein Verzicht auf die Erfassung ist nur möglich, wenn Goodwill aktiviert und amortisiert wird).
- Falls nicht bestimmbar, Begrenzung der Nutzungsdauer von Goodwill auf 5 Jahre, ansonsten maximal 20 Jahre.
- Negativer Goodwill ist gleicher Weise zu bilanzieren wie positiver Goodwill. Wird Goodwill aktiviert, wird der negative Goodwill über einen Zeitraum von maximal fünf Jahren erfolgswirksam aufgelöst.
- Einführung von Richtlinien für schrittweise Erwerbe und Veräusserungen.
 - Goodwill wird für jeden Erwerbsschritt gesondert ermittelt.
 - Erworbene Vermögenswerte und übernommene Verbindlichkeiten werden im Zeitpunkt der Kontrollerlangung zum beizulegenden Zeitwert bewertet. Zuvor gehaltene Kapitalbeteiligungen werden zu diesem Zeitpunkt durch Eigenkapital neu bewertet.
 - Positiver und negativer Goodwill sind bei (schrittweisen) Veräusserungen zu berücksichtigen.
 - Stilllegung und Liquidation von Unternehmen werden wie Veräusserungen behandelt.
- Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit aufgeschobenen Kaufpreisbestandteilen (Earn-out) (bedingte Gegenleistung) werden im Hinblick auf deren Goodwill neu bewertet.
- Assoziierte Unternehmen, welche die Equity-Methode anwenden, haben den Goodwill in Übereinstimmung mit den für den Erwerb/die Veräusserung von voll- oder quotenkonsolidierten Unternehmen angewandten Richtlinien zu bilanzieren.
- Behandlung von kumulierten Fremdwährungsdifferenzen (Currency Translation Adjustments, CTA)
 - Umgliederung von CTA, einschliesslich solcher auf eigenkapitalähnliche Darlehen, in die Gewinn- und Verlustrechnung bei Kontrollverlust oder wesentlichem Einfluss.
 - Anteilige erfolgsneutrale Zuordnung an Minderheitsanteile bei schrittweiser Veräusserung, wenn die Kontrolle erhalten bleibt.
 - Möglichkeit, CTA auf eigenkapitalähnliche Darlehen im Falle einer Rückzahlung in die Gewinn- und Verlustrechnung umzugliedern.
- Offenlegungen im Rahmen einer Konzernrechnung.
- Leitlinien für die Erstanwendung und Übergangsbestimmungen.

2.2 Swiss GAAP FER 28 „Zuwendungen der öffentlichen Hand“

Der im Februar 2022 publizierte FER 28 führt Leitlinien zur Bilanzierung und Berichterstattung von Zuwendungen der öffentlichen Hand ein. Non-Profit-Organisationen, die FER 21 anwenden, nehmen die Erfassung und den Ausweis nach FER 21 vor.

Status:

- Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen
- Eine vorzeitige Anwendung ist gestattet

- Als Zuwendung der öffentlichen Hand wird der direkte oder indirekte, monetäre und nicht-monetäre Ausgleich für Leistungen und Aufwendungen einer Organisation aus deren betrieblichen Tätigkeit durch eine Institution der öffentlichen Hand verstanden. Die Definition schliesst insbesondere Beihilfen und Subventionen mit ein. Vorteile und Effekte aus Steuern, staatlichen Gebühren und Abgaben fallen nicht in den Anwendungsbereich.
- Für den Ansatz der Zuwendung muss angemessene Sicherheit bezüglich der Erfüllung der Zuwendungsbedingungen bestehen und deren Wert muss verlässlich geschätzt werden können.
- Der Standard unterscheidet zwischen vermögenswertbezogenen und erfolgsbezogenen Zuwendungen:
 - Als „vermögensbezogen“ gelten Zuwendungen, deren Hauptbedingung an die Herstellung oder den Erwerb eines langfristigen Vermögenswertes geknüpft ist. Sie werden wie folgt behandelt:
 - Bilanz: Verrechnung mit dem Vermögenswert oder separat als passive Rechnungsabgrenzung.
 - Erfolgsrechnung: Reduktion der Abschreibungen oder, sofern in der Bilanz ein Bruttoausweis erfolgt, wahlweise separater Ausweis als Ertrag.
 - Geldflussrechnung: Investitionstätigkeit.
 - Als „erfolgsbezogen“ gelten alle übrigen Zuwendungen. Diese werden wie folgt behandelt:
 - Erfolgsrechnung: separater Ausweis oder „anderer betrieblicher Ertrag“.
 - Eine Verrechnung mit der dazugehörigen Aufwandsposition ist nur in sachlichen begründeten Fällen erlaubt, sofern dies nicht zu einer irreführenden Darstellung führt.
 - Geldflussrechnung: Betriebstätigkeit.
 - Wird eine Zuwendung entgegen den ursprünglichen Annahmen rückzahlungspflichtig, ist dies als Schätzungsänderung mit erfolgswirksamer Anpassung zu behandeln.
- Im Anhang sind die gewählten Rechnungslegungsgrundsätze sowie weitere Informationen zu den Zuwendungen offenzulegen.
- Der Standard sieht keine Übergangsbestimmungen vor. Eine Änderung der Rechnungslegungsgrundsätze ist somit nach den Bestimmungen des Rahmenkonzepts retrospektiv mit Anpassung der Vorjahresangaben vorzunehmen.

3 Obligationenrecht

3.1 Zwischenabschluss (Art. 960f OR)

Mit dem neuen Aktienrecht wurden Vorschriften für den Zwischenabschluss eingeführt, die sich an den Vorschriften zur Jahresrechnung orientieren. Ein Zwischenabschluss ist für verschiedene rechtliche Zwecke erforderlich (Kapitaländerungen, Zwischendividenden oder andere) oder kann auf freiwilliger Basis erstellt werden.

Status: • Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen

Mit der Aktienrechtsrevision wurde das Konzept des Zwischenabschlusses eingeführt, der auf freiwilliger Basis erstellt werden kann oder für bestimmte gesetzlich festgelegte Zwecke erforderlich ist. Beispiele für gesetzlich vorgeschriebene Zwischenabschlüsse sind die Ausschüttung von Zwischendividenden (immer erforderlich), Kapitaländerungen (erforderlich, wenn der letzte Bilanzstichtag mehr als sechs Monate zurückliegt) oder Situationen, in denen begründete Besorgnis einer Überschuldung besteht (Art. 725b OR). Der Zweck ist auch im Zwischenabschluss anzugeben.

Für den Zwischenabschluss gelten die gleichen Vorschriften wie für den Jahresabschluss, einschliesslich der zusätzlichen Anforderungen für grössere Unternehmen (Erstellung der Geldflussrechnung, zusätzlicher Angaben und Lagebericht). Vereinfachungen oder Verkürzungen sind zulässig, sofern keine Beeinträchtigung der Darstellung des Geschäftsgangs entsteht, und sind im Anhang offenzulegen. Weiter sind wesentliche Veränderungen der wirtschaftlichen Leistung sowie die Auswirkungen der Saisonalität im Anhang offenzulegen. Rechnungslegungsmethoden sind in jenem Umfang offenzulegen, in dem sie nicht gesetzlich definiert sind.

Der Zwischenabschluss ist vom Vorsitzenden des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und der innerhalb des Unternehmens für den Zwischenabschluss zuständigen Person zu unterzeichnen. Der Zwischenabschluss für gesetzlich festgelegte Zwecke kann einer Prüfung oder einer Untersuchung durch den Abschlussprüfer unterzogen werden.

3.2 Aktienkapital in funktionaler Währung (USD, EUR, GBP, JPY)

Das neue Aktienrecht führte zusätzliche Flexibilität für Unternehmen ein, deren funktionale Währung USD, EUR, GBP oder JPY ist, wenn sie die Währung ihres Aktienkapitals umstellen.

Status: • Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen

Mit der Aktienrechtsrevision wurde die Möglichkeit eingeführt, das Grundkapital entweder in USD, EUR, GBP oder JPY anzugeben, wenn dies der funktionalen Währung des Unternehmens entspricht. Die Währung des Grundkapitals wird entweder bei der Gründung einer Gesellschaft gewählt oder später durch einen Beschluss der Generalversammlung geändert, gefolgt von einem Beschluss des Verwaltungsrats, einschliesslich Überarbeitung der Statuten. Beide Beschlüsse unterliegen einer öffentlichen Beurkundung, die zusammen mit den überarbeiteten Statuten dem Handelsregisteramt vorgelegt werden muss, um die Währung des Grundkapitals eines Unternehmens umzustellen.

Eine Änderung ist zu Beginn eines Geschäftsjahres vorzunehmen. Nach der Umstellung wird die funktionale Währung als Buchwährung sowie als Darstellungswährung des statutarischen Abschlusses verwendet. Zusätzliche CHF-Werte zu Informationszwecken sind

weiterhin im statutarischen Abschluss darzustellen und offenzulegen. Die Werte in der funktionalen Währung werden zur einzigen relevanten Währung für gesetzliche Massnahmen wie die Ermittlung eines Kapitalverlustes, Überschuldung und die Verwendung von Gewinn und Reserven. Diese Vereinfachungen gelten nur für diejenigen Unternehmen, die die Währung ihres Grundkapitals formell umstellen.

3.3 Zuweisung von Gewinnen und Reserven

Eine Verrechnung von Verlusten mit dem Gewinnvortrag und freiwilligen Gewinnreserven ist nach dem revidierten Aktienrecht obligatorisch. Die Generalversammlung hat zu entscheiden, ob Verluste auch mit gesetzlichen Reserven verrechnet werden oder ob die Verluste vorgetragen werden.

Status: • Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen

Unternehmen sind verpflichtet, den Jahresverlust mit dem Gewinnvortrag und den Reserven zu verrechnen. Des Weiteren ist der Jahresgewinn mit einem Verlustvortrag zu verrechnen. Die Verrechnung des Verlusts mit gesetzlichen Gewinnreserven und Kapitalreserven bedarf eines Beschlusses der Generalversammlung. Ausschüttungen aus den gesetzlichen Kapitalreserven bedürfen ebenfalls der Zustimmung der Generalversammlung. Unternehmen müssen ihre Abschlüsse auf Brutto-Basis (d. h. vor Verrechnung) vorlegen. Die Verrechnung ist erst in der Eröffnungsbilanz des nächsten Geschäftsjahres zu berücksichtigen.

Unternehmen oder ihre Verwaltungsräte haben die neuen Anforderungen in der vorgeschlagenen Verwendung von Gewinn und Reserven anzuwenden, wenn die Generalversammlung am oder nach dem 1. Januar 2023 stattfindet.

3.4 Kapitaländerungen

Das „Kapitalband“ ersetzt die genehmigte Kapitalerhöhung/-herabsetzung und gibt dem Verwaltungsrat zusätzliche Flexibilität, das Kapital innerhalb eines Zeitraums von maximal fünf Jahren zu erhöhen/herabzusetzen.

Status: • Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen

Die Anforderungen an ordentliche und bedingte Kapitalerhöhungen sind weitgehend unverändert. Die Ausführungsfrist ordentlicher Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen wird auf sechs Monate verlängert. Die genehmigte Kapitalerhöhung und die Anforderungen im Zusammenhang mit dem beabsichtigten Erwerb von Vermögenswerten wurden aus dem Gesetz gestrichen. Ersteres wird durch das Kapitalband ersetzt, das dem Verwaltungsrat die Flexibilität gibt, Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren durchzuführen, nachdem er durch einen Beschluss der Generalversammlung dazu ermächtigt wurde. Das Kapitalband erlaubt Erhöhungen und Herabsetzungen von plus oder minus 50 % des Aktienkapitals zu Beginn der Laufzeit des Kapitalbandes. Die Kapitalherabsetzungen wurden in eine umfassendere Reihe von Anforderungen überführt. Künftig sind als Teil der Verfahren nur noch ein Gläubigeraufruf und (Zwischen-)Abschlüsse, die nicht älter als sechs Monate ab dem letzten Bilanzstichtag sind, erforderlich.

Die Unternehmen haben eine zweijährige Übergangsfrist, um die gesetzlich vorgeschriebenen Verfahren, wie z. B. eine genehmigte Kapitalerhöhung, die am 1. Januar 2023 noch in Kraft ist, durchzuführen und um die Rechtsdokumente an die Anforderungen des neuen Aktienrechts anzupassen.

3.5 Andere Änderungen

Das neue Aktienrecht beinhaltet verschiedene weitere Änderungen hinsichtlich der Struktur des Eigenkapitals und der Offenlegungspflichten.

Status: • Anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen

Die Mindeststruktur des Eigenkapitals wurde geändert und sieht vor, dass freiwillige Gewinnreserven, Gewinnreserven oder negative Gewinnreserven (gegebenenfalls als negative (Minus-)Position) als separate Posten dargestellt werden.

Unternehmen, die ihr Kapital mittels eines Kapitalbandes erhöhen oder herabsetzen, haben diese Transaktionen im Anhang des statutarischen Abschlusses offenzulegen.

Die Befreiung von den zusätzlichen Darstellungs- und Offenlegungspflichten für Unternehmen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind (Art. 961 OR), wurde erweitert. Derzeit beschränkt sich die Befreiung auf Unternehmen, die eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen, sowie auf deren Tochtergesellschaften. Künftig sollen die Erleichterungen auch von Unternehmen in Anspruch genommen werden können, die Einzelabschlüsse nach einem solchen Standard erstellen.

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. It does not take into account any objectives, financial situation or needs of any recipient; any recipient should not act upon the information contained in this publication without obtaining independent professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, PricewaterhouseCoopers, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it.

© 2023 PricewaterhouseCoopers. All rights reserved. PricewaterhouseCoopers refers to the network of member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.