

Prof. Dr. Lukas Glanzmann / Jean-Daniel Schmid

Die Übergangsbestimmungen des neuen Rechnungslegungsrechts

Überlegungen zur erstmaligen zwingenden und zur freiwilligen vorzeitigen Anwendbarkeit

Am 1. Januar 2013 ist das neue Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht in Kraft getreten. Die Gesetzesnovelle enthält spezifische Übergangsbestimmungen zum Rechnungslegungsrecht. Der Wortlaut dieser Normen könnte zum Schluss verleiten, dass das Gesetz sämtliche übergangsrechtlichen Fragestellungen eindeutig beantwortet. Bei näherer Betrachtung zeigt sich, dass das Gegenteil zutrifft. Ferner können die Übergangsbestimmungen zum Konzernrechnungslegungsrecht zu unerwünschten Ergebnissen führen. Der Beitrag analysiert in diesem Kontext ausgewählte übergangsrechtliche Fragestellungen und zeigt mögliche Antworten auf.

Rechtsgebiet(e): Handelsrecht; Gesellschaftsrecht; Beiträge

Zitiervorschlag: Lukas Glanzmann / Jean-Daniel Schmid, Die Übergangsbestimmungen des neuen Rechnungslegungsrechts, in: Jusletter 21. Oktober 2013

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Erstmalige Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts
 1. Allgemeine Rechnungslegungsbestimmungen
 - a) Zwingende erstmalige Anwendbarkeit
 - b) Freiwillige vorzeitige Anwendbarkeit
 - aa) Grundsatz
 - bb) Anwendung auf vor dem 1. Januar 2013 beginnende Geschäftsjahre
 - c) Zulässigkeit einer teilweisen vorzeitigen Anwendung
 - aa) Ausgangslage
 - bb) Teilweise Anwendung in zeitlicher Hinsicht
 - cc) Teilweise Anwendung in sachlicher Hinsicht
 2. Konzernrechnungslegung im Besonderen
 - a) Zwingende erstmalige Anwendbarkeit
 - b) Freiwillige vorzeitige Anwendbarkeit
 - c) Teilweise vorzeitige Anwendbarkeit
 - d) Mögliche Konstellationen im Hinblick auf die Konsolidierungspflicht (2013–2016)
 - e) Befreiung von der Konsolidierungspflicht (Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB)
- III. Schlussbemerkungen

I. Einleitung¹

[Rz 1] Am 1. Januar 2013 ist das neue Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht in Kraft getreten.² Hauptgegenstand dieser Gesetzesnovelle ist die integrale Reform des 32. Titels des Obligationenrechts (OR) (Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung; Art. 957–963b OR). Gleichzeitig wurde die überwiegende Mehrheit der bislang im Aktienrecht angesiedelten Normen zur Rechnungslegung aufgehoben.³

[Rz 2] Anders als die Aktienrechtsrevision 1991⁴ enthält die Gesetzesnovelle eine spezifische Übergangsbestimmung zum Rechnungslegungsrecht.⁵ Diese war in nahezu

identischer Form bereits im Entwurf 2007 des Bundesrats zur grossen Aktienrevision⁶ enthalten⁷ und lautet wie folgt:

Art. 2 Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung

¹ Die Vorschriften des 32. Titels finden erstmals Anwendung für das Geschäftsjahr, das zwei Jahre nach Inkrafttreten dieser Gesetzesänderung beginnt.

² Für die Anwendung der Bestimmungen zur Rechnungslegung von grösseren Unternehmen sind die Bilanzsumme, der Umsatzerlös und die Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt in den zwei vor dem Inkrafttreten dieser Gesetzesänderung vorangegangenen Geschäftsjahren massgebend.

³ Die Bestimmungen zur Konzernrechnung finden erstmals Anwendung auf das Geschäftsjahr, das drei Jahre nach Inkrafttreten dieser Gesetzesänderung beginnt. Für die Befreiung von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung sind die zwei vorangegangenen Geschäftsjahre massgebend.

⁴ Bei erstmaliger Anwendung der Vorschriften zur Rechnungslegung kann auf die Nennung der Zahlen der Vorjahre verzichtet werden. Bei der zweiten Anwendung müssen nur die Zahlen des Vorjahres angegeben werden. Werden Zahlen der vorgängigen Geschäftsjahre genannt, so kann auf die Stetigkeit der Darstellung und die Gliederung verzichtet werden. Im Anhang ist auf diesen Umstand hinzuweisen.

[Rz 3] Daneben enthält die Gesetzesnovelle in Art. 1 UeB eine generelle Übergangsbestimmung. Demnach gelten die Bestimmungen des Schlusstitels des Zivilgesetzbuches (ZGB) auch für das neue Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht, soweit die übrigen Übergangsbestimmungen nichts Anderes vorsehen (Abs. 1). Ferner werden die Bestimmungen der Gesetzesnovelle mit ihrem Inkrafttreten auf bestehende Unternehmen anwendbar (Abs. 2).

[Rz 4] Art. 2 UeB beinhaltet eine Mehrzahl von Übergangsregelungen. Nachfolgend wird auf Art. 2 Abs. 1 und 3 UeB eingegangen. Diese thematisieren insbesondere den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der neuen Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften (Abs. 1) bzw. der Bestimmungen zur Konzernrechnung (Abs. 3). Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf Aspekte des Rechnungslegungsrechts.

¹ Gewisse der nachfolgenden Überlegungen wurden unter anderem bereits in LUKAS GLANZMANN, Das neue Rechnungslegungsrecht, in: Peter V. Kunz/Oliver Arter/Florian S. Jörg (Hrsg.), Entwicklungen im Gesellschaftsrecht VIII, Bern 2013, S. 251–286, insb. S. 282–285 geäussert. Zur Verbesserung der Leserlichkeit wird nachfolgend darauf verzichtet, diesen Beitrag systematisch zu zitieren.

² Obligationenrecht (Rechnungslegungsrecht), Änderung vom 23. Dezember 2011 (AS 2012, 6679–6702), Ziff. IV. Die geltenden Bestimmungen des Obligationenrechts werden nachfolgend mit «OR», die per 1. Januar 2013 förmlich aufgehobenen Bestimmungen mit «aOR» bezeichnet.

³ Art. 662–663b aOR, Art. 663d–669 aOR und Art. 697h aOR. Daneben wurden noch weitere Bestimmungen des OR sowie weiterer Erlasse angepasst, siehe Obligationenrecht (Rechnungslegungsrecht), Änderung vom 23. Dezember 2011 (Fn. 2), Ziff. I/3. und Ziff. II.

⁴ Siehe zur Aktienrechtsrevision 1991 PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 2. Aufl., Zürich 1996, N 2135–2143; PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 5 N 86–88.

⁵ Diese und weitere Übergangsbestimmungen der Gesetzesnovelle werden nachfolgend mit «UeB» bezeichnet.

⁶ Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 21. Dezember 2007, BBI 2008, 1589–1750 (Botschaft) und 1751–1818 (Entwurf). Die Übergangsbestimmungen des Entwurfs werden nachfolgend mit «E-UeB» bezeichnet. Die Gesetzesnovelle wurde im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens hiervon abgespalten. Siehe zum Gang des Gesetzgebungsverfahrens statt vieler FLORIAN ZIHLER, Überblick über das neue Rechnungslegungsrecht, ST 2012, S. 806–813, S. 806 f.

⁷ Siehe Art. 4 E-UeB (im Vergleich zu Art. 2 UeB) sowie daneben Art. 1 E-UeB (im Vergleich zu Art. 1 UeB). Beide Bestimmungen wurden im Rahmen des teilweise unübersichtlichen Gesetzgebungsverfahrens ohne weitergehende parlamentarische Debatte angenommen.

II. Erstmalige Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts

1. Allgemeine Rechnungslegungsbestimmungen

a) Zwingende erstmalige Anwendbarkeit

[Rz 5] Art. 2 Abs. 1 UeB statuiert, dass die Vorschriften des 32. Titels des Obligationenrechts erstmals Anwendung finden für dasjenige Geschäftsjahr, das zwei Jahre nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung beginnt. Somit wird für die Anwendung der neuen Rechnungslegungsvorschriften in Abweichung von der allgemeinen Regel gemäss Art. 1 Abs. 2 UeB eine Übergangsfrist stipuliert. Die eigentlichen Kernbestimmungen des neuen Buchführungs- und Rechnungslegungsrechts sind damit erst ab dem 1. Januar 2015 zwingend rechtlich relevant. Dabei ist zu beachten, dass für die Konzernrechnungslegung⁸ eine separate Übergangsbestimmung gilt⁹.

[Rz 6] Aufgrund des Wortlauts der Übergangsbestimmung wird ferner klar, dass der Stichtag für die Abgrenzung in zeitlicher Hinsicht der Beginn des Geschäftsjahrs ist.¹⁰ Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen, gilt somit zwingend das neue Recht.¹¹ Umgekehrt gelangen die genannten neuen Bestimmungen auf Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2015 begonnen haben, grundsätzlich nicht zur Anwendung. Dies trifft auch zu, wenn das Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt und am oder nach dem 1. Januar 2015 endet. Aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 2 Abs. 1 UeB gilt dies unabhängig davon, welcher Anteil eines Geschäftsjahres in das Jahr 2015 fällt; relevant ist einzig, dass das betreffende Geschäftsjahr vor dem 1. Januar 2015 begonnen hat.¹²

[Rz 7] Solange ein Unternehmen das neue Rechnungslegungsrecht nicht anwenden muss, hat es grundsätzlich das bisherige Recht anzuwenden. Dass die entsprechenden Bestimmungen per 1. Januar 2013 förmlich aufgehoben bzw. ersetzt wurden¹³, ist hierbei nicht von Bedeutung. Eine

gegenteilige Auslegung, d.h. das bisherige Recht aufgrund seiner förmlichen Aufhebung nicht mehr anzuwenden, wäre offensichtlich nicht mit dem Willen des Gesetzgebers zu vereinbaren und ist damit abzulehnen.¹⁴ Folglich werden die bisherigen (formell aufgehobenen) Bestimmungen noch längere Zeit relevant bleiben.¹⁵

[Rz 8] Schliesslich ist klarzustellen, dass der in Art. 2 Abs. 1 UeB vorgesehene Mechanismus betreffend die erstmalige zwingende Anwendung des neuen Rechts das massgebliche Recht für ein Geschäftsjahr in seiner Gesamtheit bestimmt. Eine Spaltung des Geschäftsjahrs im Sinne einer teilweisen Anwendung des alten bzw. neuen Rechts sieht die Bestimmung nicht vor.

[Rz 9] Bemerkenswert ist, dass die Übergangsbestimmungen nicht zwischen bestehenden und neu gegründeten Unternehmen unterscheiden. Damit gelten die genannten Regeln nicht nur für Unternehmen, die schon am 1. Januar 2013 rechnungslegungspflichtig waren, sondern auch für nach dem 1. Januar 2013 gegründete Unternehmen.¹⁶

[Rz 10] Im Ergebnis gewährt Art. 2 Abs. 1 UeB den Unternehmen eine – je nach den konkreten Verhältnissen notwendige¹⁷ bzw. grosszügige¹⁸ – Übergangsfrist, um sich auf die neuen Bestimmungen einzustellen.

b) Freiwillige vorzeitige Anwendbarkeit

aa) Grundsatz

[Rz 11] Die Übergangsbestimmungen enthalten keine ausdrückliche Regelung, ab wann Unternehmen das neue Rechnungslegungsrecht erstmalig anwenden *dürfen*. Eine vollumfängliche¹⁹ Anwendung des neuen Rechts schon vor dem Geschäftsjahr 2015 bietet für die Unternehmen den Vorteil, von allfälligen Erleichterungen des neuen Rechts zu profitieren. Nützlich könnte dies z.B. für Kleinstunternehmen sein, die nach dem neuen Recht als Einzelunternehmen bzw. Personengesellschaft bis zu einer Umsatzgrenze von Fr. 500'000 lediglich eine sog. «Milchbüchlein-Rechnung» erstellen müssen,²⁰ während unter dem bisherigen Recht

⁸ Konkret Art. 957–962a OR.

⁹ Siehe Rz. 24–37.

¹⁰ In der Literatur lassen sich teilweise Ausführungen finden, die auch anders verstanden werden könnten, da schlicht auf den 1. Januar 2015 abgestellt und nicht nach dem Beginn des Geschäftsjahres differenziert wird (insofern potentiell missverständlich z.B. MICHAEL ANNEN, Das neue Rechnungslegungsrecht – eine Würdigung, TREX 2012, S. 366–368, S. 366; CHRISTIAN NUSSBAUMER, Neues Rechnungslegungsrecht versus eingeschränkte Revision, TREX 2013, S. 160–162, S. 160).

¹¹ Vgl. TREUHAND-KAMMER, Das neue Rechnungslegungsrecht, Zürich 2013, S. 31.

¹² Botschaft (Fn. 6), S. 1736 lässt zu den genannten Aspekten keinen Deutungsspielraum zu.

¹³ Siehe Rz. 1.

¹⁴ GLANZMANN (Fn. 1), S. 283.

¹⁵ Ebenso ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 11. Aufl., Bern 2012 (einschliesslich des Online-Updates mit dem Stand 10. März 2013, abrufbar unter <http://forstmoser.ch/publications/misc/updategesr.pdf> [letztmals abgerufen am 20. September 2013]), § 8 N 1c und 2.

¹⁶ Gleiches Ergebnis bei ZIHLER (Fn. 6), S. 806 sowie TREUHAND-KAMMER (Fn. 11), S. 31.

¹⁷ Vgl. die Bemerkungen bei PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009, § 19 N 63.

¹⁸ Ebenso z.B. ANNEN (Fn. 10), S. 366; PETER V. KUNZ, Rundflug über's schweizerische Gesellschaftsrecht, 2. Aufl., Bern 2012, S. 176 Fn. 726.

¹⁹ Siehe zur teilweisen vorgängigen Anwendung des neuen Rechts Rz. 17–23.

²⁰ Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR *e contrario* i.V.m. Art. 957 Abs. 2 Ziff. 1 OR. Kritisch im Hinblick auf das Mass der Erleichterung der «Milchbüchlein-Rechnung» LUKAS HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht,

kaufmännische Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaften ab ihrer Gründung²¹ und Einzelunternehmen ab einem Umsatz von Fr. 100'000²² vollständig rechnungslegungspflichtig waren.²³

[Rz 12] Aus der Botschaft ergibt sich, dass Unternehmen befreit sind, ihre Rechnungslegung bereits vorzeitig den neuen Bestimmungen zu unterstellen.²⁴ Diese Möglichkeit wird denn auch von der Literatur mehrheitlich anerkannt,²⁵ obwohl sie weder in den übrigen Materialien angesprochen wird,²⁶ noch im Wortlaut der Übergangsbestimmungen einen Niederschlag gefunden hat. Damit erscheint es zulässig zu sein, das neue Recht erstmalig freiwillig auf jedes Geschäftsjahr, das am oder nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung, d.h. dem 1. Januar 2013, beginnt, anzuwenden.²⁷ Es ist also nicht zu fordern, dass die Umstellung per 1. Januar 2013 erfolgen muss; auch eine Umstellung erst für das erste Geschäftsjahr, welches am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnt, ist zulässig.

bb) Anwendung auf vor dem 1. Januar 2013 beginnende Geschäftsjahre

[Rz 13] Eine andere Frage ist, ob eine erstmalige freiwillige Anwendung auf ein Geschäftsjahr, das vor dem 1. Januar 2013 und damit vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesnovelle begonnen hat und am oder nach dem 1. Januar 2013 endet, zulässig ist. Der Wortlaut der Übergangsbestimmungen äussert sich hierzu nicht.²⁸ Der in Art. 2 Abs. 1 UeB enthaltene Mechanismus, wonach im Hinblick auf die erstmalige zwingende Anwendung der neuen Bestimmungen der Beginn des Geschäftsjahrs im Verhältnis zu einem

bestimmten Stichtag massgeblich ist, könnte ein *generelles* Abstellen auf den Beginn des Geschäftsjahrs im Verhältnis zu einem bestimmten Stichtag implizieren. Als solcher Stichtag würde sich sodann offenkundig der Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Bestimmungen, d.h. der 1. Januar 2013, anbieten. Daraus könnte geschlossen werden, dass eine freiwillige Anwendung des neuen Rechts frühestens auf dasjenige erste Geschäftsjahr zulässig ist, welches am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnt. Zu diesem Resultat gelangt die Literatur, welche diese Ansicht in aller Regel jedoch nicht weitergehend begründet.²⁹ Die genannte Gedankenfolge ist jedoch aus drei Gründen nicht zwingend: Erstens enthält Art. 2 Abs. 1 UeB nur eine Regelung für die zwingende erstmalige Anwendbarkeit, während er sich zur freiwilligen erstmaligen Anwendbarkeit nicht äussert. Zweitens enthält die Bestimmung kein Verbot, auf ein anderes Kriterium als den Beginn des Geschäftsjahrs abzustellen. Aus diesem Grund könnten theoretisch auch andere Abgrenzungsmechanismen zum Zuge gelangen, wie z.B. der Abschluss des Geschäftsjahrs oder ob das Geschäftsjahr mehrheitlich in den Zeitraum nach dem 1. Januar 2013 fällt. Drittens sind andere Stichtage als der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesnovelle vorstellbar. So könnte z.B. auf den Zeitpunkt der Annahme des neuen Rechts durch das Parlament³⁰ oder den Zeitpunkt des Ablaufs der Referendumsfrist³¹ abgestellt werden.³²

[Rz 14] Die Botschaft hält zur Thematik lediglich fest, dass es den Unternehmen erlaubt sei, «ihre Rechnungslegung bereits innerhalb der Zweijahresfrist auf das neue Recht auszurichten».³³ Da diese Äusserung nicht eindeutig ausfällt und keinen Bezug zum massgeblichen Geschäftsjahr und dessen Beginn herstellt, trägt sie nicht zur Klärung der sich stellenden Frage bei. Wenn überhaupt, so lässt sich daraus einzig ableiten, dass ein Unternehmen das neue Recht frühestens ab dem 1. Januar 2013 zur Anwendung bringen können soll. Offen bleibt dagegen, ob sich eine solche Anwendung auch auf vor dem 1. Januar 2013 ereignete Geschäftsvorfälle und damit auf ein vor dem 1. Januar 2013 begonnenes, aber am oder nach dem 1. Januar 2013 endendes Geschäftsjahr beziehen kann.

SPR VIII/9, Basel 2013, N 78 f. und EVELYN TEITLER-FEINBERG, Was das neue Rechnungslegungsgesetz für die KMUs beinhaltet, TREX 2012, S. 82–87, S. 82.

²¹ Art. 957 Abs. 1 aOR i.V.m. Art. 934 Abs. 1 aOR i.V.m. Art. 552 Abs. 2 bzw. Art. 594 Abs. 3 OR.

²² Art. 957 Abs. 1 aOR i.V.m. Art. 934 Abs. 1 aOR i.V.m. Art. 36 Abs. 1 der Handelsregisterverordnung (HRegV).

²³ Ähnlich zum Ganzen TREUHAND-KAMMER, Ausgewählte Fragen und Antworten zum neuen Rechnungslegungsrecht, Stand per 16. Juli 2013, abrufbar unter <http://www.treuhand-kammer.ch/dynasite.cfm?dsmid=110212> (Zugangsdaten erforderlich; letztmals abgerufen am 20. September 2013), Ziff. 1.1.

²⁴ Vgl. Botschaft (Fn. 6), S. 1736.

²⁵ Siehe BÖCKLI (Fn. 17), § 19 N 63; MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (Fn. 15), § 8 N 1d; TREUHAND-KAMMER (Fn. 11), S. 31; ZIHLER (Fn. 6), S. 806; MARCO PASSARDI/MARCO FONTANA, Das neue kaufmännische Buchführungsrecht nach OR: Gedanken zur "Milchbüchleinrechnung", TREX 2013, S. 20–25, S. 20; TEITLER-FEINBERG (Fn. 20), S. 82 und implizit NUSSBAUMER (Fn. 10), S. 160. Offen dagegen ANNEN (Fn. 10), S. 366.

²⁶ Die Übergangsbestimmungen wurden namentlich ohne parlamentarische Debatte angenommen (siehe Fn. 7).

²⁷ Ebenso für eine solche Zulässigkeit MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (Fn. 15), § 8 N 1d sowie TREUHAND-KAMMER (Fn. 23), Ziff. 1.1 (in Bezug auf das Geschäftsjahr 2013).

²⁸ In eine andere Richtung TREUHAND-KAMMER (Fn. 23), Ziff. 1.1, wonach sich aus den Übergangsbestimmungen eine definitive Antwort ableiten lasse.

²⁹ Siehe MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (Fn. 15), § 8 N 1d und in diese Richtung auch BÖCKLI (Fn. 17), § 19 N 63. TREUHAND-KAMMER (Fn. 23), Ziff. 1.1 gelangt zum gleichen Ergebnis und stützt sich hierbei auf die Übergangsbestimmungen, ohne diese Ansicht näher zu erläutern. Wie dargelegt, kann das genannte Ergebnis den Übergangsbestimmungen zumindest nicht unmittelbar entnommen werden.

³⁰ 23. Dezember 2011 (Obligationenrecht (Rechnungslegungsrecht), Änderung vom 23. Dezember 2011 [Fn. 2]).

³¹ 13. April 2012 (Obligationenrecht (Rechnungslegungsrecht), Änderung vom 23. Dezember 2011 [Fn. 2], Ziff. IV).

³² Siehe als Beispiel etwa die Übergangsbestimmungen der «Zweitwohnungsinitiative» (Art. 197 Ziff. 9 Abs. 2 BV), wobei im Hinblick auf die Übergangsfrist der Zeitpunkt der Annahme der Initiative von Bedeutung ist.

³³ Botschaft (Fn. 6), S. 1736.

[Rz 15] Zu beachten sind damit die allgemeinen Übergangsbestimmungen des ZGB, die gemäss Art. 1 Abs. 1 UeB zur Anwendung gelangen. Demnach werden altrechtliche Tatsachen, d.h. Tatsachen, die sich vor dem Inkrafttreten eines neuen Rechts ereignet haben, grundsätzlich nach altem Recht beurteilt (Art. 1 Abs. 1 f. SchIT ZGB). Neurechtliche Tatsachen beurteilen sich demgegenüber nach neuem Recht (Art. 1 Abs. 3 SchIT ZGB). Diese Bestimmungen beinhalten den Grundsatz der Nichtrückwirkung. Wann eine Tatsache im Hinblick auf die Rechnungslegung als eingetreten gilt, wird vom Gesetz nicht beantwortet. Es lässt sich die These vertreten, dass die einzelnen Tatsachen bei der Rechnungslegung im Hinblick auf die Erstellung des Geschäftsberichts per Ende des Geschäftsjahres zu berücksichtigen sind. Bei dieser Betrachtung gelten sie in diesem Zeitpunkt als eingetreten.³⁴ Damit wäre zur Feststellung, ob eine neue oder eine alte Tatsache vorliegt, einzig auf den letzten Tag des in Frage stehenden Geschäftsjahrs abzustellen.³⁵ Der Anwendung neuen Rechts auf ein Geschäftsjahr, welches am oder nach dem 1. Januar 2013 endet, stünde aus Sicht von Art. 1 SchIT ZGB bei dieser Auslegung nichts entgegen. Eine striktere Auslegung des Grundsatzes der Nichtrückwirkung im Hinblick auf ein Geschäftsjahr, welches vor dem 1. Januar 2013 begonnen hat, aber am oder nach dem 1. Januar 2013 endet, würde demgegenüber bedeuten, dass das Geschäftsjahr teilweise dem alten bzw. teilweise dem neuen Recht unterstehen würde.³⁶ Ein solche Auslegung und eine damit einhergehende Spaltung eines Geschäftsjahrs käme zum Vornherein für jene Teile des Geschäftsberichts nicht in Frage, die stichtagsbezogen sind, also z.B. für die Bilanz. Zudem ist sie offensichtlich nicht mit einem der wesentlichen Grundsätze des Buchführungs- und Rechnungslegungsrechts, dem Grundsatz der Stetigkeit bzw. der Vergleichbarkeit,³⁷ vereinbar. Der Grundsatz bezieht sich zwar primär auf die Stetigkeit bzw. Vergleichbarkeit der einzelnen Abschlüsse.³⁸ Die Spaltung eines Geschäftsjahrs, d.h. die gleichzeitige Anwendung des alten wie des neuen Rechts, würde jedoch darauf hinauslaufen, dass sich dieses Geschäftsjahr weder mit den älteren Geschäftsjahren (vollständige Anwendung des alten Rechts) noch mit den zukünftigen Geschäftsjahren (vollständige Anwendung des neuen Rechts) vergleichen liesse. Die Einhaltung des Grundsatzes der Stetigkeit bzw. Vergleichbarkeit wäre damit (mittelbar) in

Frage gestellt.³⁹ Ferner widerspräche eine Spaltung dem in Art. 2 Abs. 1 UeB enthaltenen Mechanismus betreffend die zwingende erstmalige Anwendbarkeit, da sich diese auf ein Geschäftsjahr als Ganzes bezieht.⁴⁰ Dies legt ebenfalls nahe, dass der Gesetzgeber eine Spaltung grundsätzlich ablehnt. Folglich bietet Art. 1 SchIT ZGB bei dieser Auslegung keinen geeigneten Ansatzpunkt, um die aufgeworfene Frage zu beurteilen,⁴¹ was letztlich damit zusammenhängt, dass die Rechnungslegung nur begrenzt zum Gedankenschema von Art. 1 SchIT ZGB passt.⁴² Die übrigen allgemeinen Bestimmungen des SchIT ZGB dürften zur Beantwortung der aufgeworfenen Frage nichts beitragen.⁴³ Art. 2 SchIT ZGB, wonach Bestimmungen, die um der öffentlichen Ordnung und Sittlichkeit Willen aufgestellt wurden, auch auf Tatsachen zur Anwendung gelangen, die sich vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts zugetragen haben, ist nicht einschlägig. Der Gesetzgeber zeigt mit der vorgesehenen Übergangsfrist hinsichtlich der erstmaligen zwingenden Anwendbarkeit der neuen Bestimmungen, dass diese gerade nicht sofort zwingend zur Anwendung gelangen sollen. Art. 3 f. SchIT ZGB, die im Wesentlichen zum Ausdruck bringen, dass erworbene Rechte bei Rechtsänderungen zu schützen sind,⁴⁴ dürften für die aufgeworfenen Fragen ebenfalls nicht von Bedeutung sein, da keine derartigen Rechte in Frage stehen.

[Rz 16] Die Anwendung neuen Rechts auf Geschäftsvorfälle, die sich vor dessen Inkrafttreten ereignet haben, mag auf den ersten Blick eigenartig erscheinen. Allerdings sind keine Gründe ersichtlich, die gegen eine solche freiwillige Anwendbarkeit des neuen Rechts sprechen. Hierbei ist insbesondere zu beachten, dass sich die Regel der Nichtrückwirkung namentlich aus der Schutzbedürftigkeit der vom Erlass Betroffenen, d.h. der verpflichteten Personen, ergibt.⁴⁵ Da es

³⁴ Vgl. BÖCKLI (Fn. 4), N 2140 (in Bezug auf die Anpassung des Rechnungslegungsrechts im Rahmen der Aktienrechtsrevision 1991).

³⁵ A.M. BÖCKLI (Fn. 4), N 2140, wonach es massgeblich sei, ob die ganze Rechnungsperiode in den Geltungszeitraum des neuen Rechts falle (in Bezug auf die Anpassung des Rechnungslegungsrechts im Rahmen der Aktienrechtsrevision 1991).

³⁶ Ähnlich BÖCKLI (Fn. 4), N 2138 (in Bezug auf die Anpassung des Rechnungslegungsrechts im Rahmen der Aktienrechtsrevision 1991).

³⁷ Siehe Art. 958c Abs. 1 Ziff. 6 OR bzw. Art. 662a Abs. 2 Ziff. 5 aOR.

³⁸ HANDSCHIN (Fn. 20), N 327.

³⁹ Gleiches Ergebnis mit teilweise ähnlicher Begründung BÖCKLI (Fn. 4), N 2138 f. (in Bezug auf die Anpassung des Rechnungslegungsrechts im Rahmen der Aktienrechtsrevision 1991).

⁴⁰ Rz. 8.

⁴¹ Ferner könnte die Überlegung angestellt werden, dass Art. 1 SchIT ZGB – allenfalls zumindest teilweise – dispositives Recht darstellt und damit ohnehin eine Abweichung möglich ist. Siehe zum wenig erforschten Themenkomplex der intertemporalen Rechtswahl BÖCKLI (Fn. 17), § 19 N 30–42.

⁴² Vgl. BÖCKLI (Fn. 4), N 2138 f. (in Bezug auf die Anpassung des Rechnungslegungsrechts im Rahmen der Aktienrechtsrevision 1991).

⁴³ In diese Richtung deutet auch die ältere Literatur, welche im Kontext ähnlicher Fragestellungen, die sich hinsichtlich der Anpassung des Rechnungslegungsrechts im Rahmen der Aktienrechtsrevision 1991 gestellt haben, ausschliesslich auf Art. 1 SchIT ZGB abstellt und Art. 2–4 SchIT ZGB nicht explizit thematisiert (siehe z.B. BÖCKLI [Fn. 4], N 2136–2141; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL [Fn. 4], § 5 N 87).

⁴⁴ Statt vieler MARKUS VISCHER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Thomas Geiser (Hrsg.), Zivilgesetzbuch II, Basler Kommentar, 4. Aufl., Basel 2011, Art. 3 SchIT N 3 und Art. 4 SchIT N 3.

⁴⁵ Siehe zum Zusammenhang der genannten Regel zur Schutz vor Willkür und der Wahrung von Treu und Glauben im Allgemeinen VISCHER (Fn. 44), Art. 1 SchIT N 2. Siehe in diese Richtung ferner BÖCKLI (Fn. 4), N 2141 (in Bezug auf die Anpassung des Rechnungslegungsrechts im Rahmen der Aktienrechtsrevision 1991).

vorliegend aber um eine freiwillige Anwendung des neuen Rechts und nicht um eine aufgezwungene Rückwirkung geht, müssen die Unternehmen nicht geschützt werden. Die Unzulässigkeit einer solchen vorzeitigen Anwendung lässt sich auch nicht mit dem Schutz Dritter begründen, da der Übergang vom alten zum neuen Rechnungslegungsrecht für Dritte keinen grundsätzlichen Qualitätsverlust beinhalten dürfte. Schliesslich darf ein Dritter auch nicht darauf vertrauen, dass das neue Recht nicht vor dem 1. Januar 2015 angewendet wird, denn ansonsten wäre eine vorzeitige Anwendung generell auszuschliessen. Damit können die neuen Bestimmungen nach der hier vertretenen Auffassung freiwillig schon auf ein Geschäftsjahr angewandt werden, welches vor dem 1. Januar 2013 beginnt und am oder nach dem 1. Januar 2013 endet. Diese heute von der Literatur mehrheitlich abgelehnte Auffassung⁴⁶ wurde beim Übergang zum bisherigen Rechnungslegungsrecht (Aktienrechtsrevision 1991) als zulässig erachtet.⁴⁷

c) Zulässigkeit einer teilweisen vorzeitigen Anwendung

aa) Ausgangslage

[Rz 17] Nach dem Vorgesagten sind Unternehmen befugt, die neuen Rechnungslegungsbestimmungen bereits vor dem in Art. 2 Abs. 1 UeB statuierten Zeitpunkt freiwillig vollständig zur Anwendung zu bringen. Nachfolgend wird untersucht, ob diese vorzeitige Anwendung auch bloss teilweise erfolgen kann, wobei zwischen der zeitlichen bzw. sachlichen teilweisen Anwendung zu unterscheiden ist.

bb) Teilweise Anwendung in zeitlicher Hinsicht

[Rz 18] Eine in zeitlicher Hinsicht teilweise freiwillige Anwendung der neuen Bestimmungen zur Buchführung und Rechnungslegung ist in zwei Varianten⁴⁸ denkbar, wobei sich Art. 2 Abs. 1 UeB auch zu diesem Fragekomplex nicht äussert: Einerseits erscheint es vorstellbar, innerhalb eines Geschäftsjahres vom bisherigen Recht auf das neue Recht zu wechseln. Dies würde auf eine Spaltung des Geschäftsjahres hinauslaufen. Das wäre mit dem Grundsatz der Stetigkeit bzw. der Vergleichbarkeit nicht vereinbar⁴⁹ und damit abzulehnen. Stattdessen muss die Anwendung des neuen Rechts stets für ein volles Geschäftsjahr erfolgen. Andererseits könnte die zeitliche teilweise Anwendung derart zum Zuge gelangen, dass das Unternehmen für ein Geschäftsjahr von der vorzeitigen freiwilligen Anwendung der neuen Bestimmungen Gebrauch macht, um auf ein späteres Geschäftsjahr

wieder das bisherige Recht zur Anwendung zu bringen. Ein solches Vorgehen dürfte von der in der Botschaft geäusserten Ansicht nicht abgedeckt werden.⁵⁰ Zudem erschiene es auch nicht sinnvoll, denn spätestens auf die Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnen, ist ohnehin stets das neue Recht anzuwenden.⁵¹ Ferner ist zu beachten, dass die teilweise Anwendung im vorgenannten Sinn bewirken könnte, dass innerhalb einer kurzen Dauer mehrfach das alte bzw. das neue Recht zur Anwendung gelangt.⁵² Damit würde der Grundsatz der Stetigkeit bzw. Vergleichbarkeit, der zu den tragenden Pfeilern des Rechnungslegungsrechts gehört,⁵³ zu weitgehend eingeschränkt. Eine solche teilweise Anwendung ist damit grundsätzlich abzulehnen.⁵⁴ Soweit sich ein Unternehmen dazu entschliesst, die neuen Bestimmungen vorab freiwillig anzuwenden, muss sich diese Anwendung somit auf ganze Geschäftsjahre beziehen und dauerhaft sein. Eine Ausnahme vom Grundsatz der Dauerhaftigkeit könnte hingegen dann angezeigt sein, wenn nach einer Fusion oder Spaltung zur Übernahme die übernehmende Gesellschaft ihren Rechnungslegungsstandard wechselt, sei es, weil die übertragende Gesellschaft viel bedeutender ist, oder weil dies aus Praktikabilitätsüberlegungen geboten ist.

cc) Teilweise Anwendung in sachlicher Hinsicht

[Rz 19] Die Möglichkeit der vorzeitigen Anwendung des neuen Rechts könnte dazu einladen, die neuen Bestimmungen bloss insoweit teilweise zu berücksichtigen, als dass sie zu einer Vereinfachung im Vergleich zum bisherigen Recht führen. Eine derartige vorzeitige freiwillige und in sachlicher Hinsicht bloss teilweise Anwendung des neuen Rechts, d.h. ein «Rosinenpicken» bzw. ein sog. «Cherry Picking», wird von der Literatur ohne weitere Begründung abgelehnt.⁵⁵ Da Art. 2 Abs. 1 UeB die vorzeitige freiwillige Anwendung des neuen Rechts nicht anspricht,⁵⁶ erstaunt es wenig, dass sich die Norm auch nicht zum sachlichen Umfang dieser Anwendung äussert. Auch der Botschaft lässt sich keine eindeutige Stellungnahme zur Fragestellung entnehmen.⁵⁷

⁴⁶ Siehe zu gegenteiligen Ansichten in der Literatur Fn. 29.

⁴⁷ Vgl. BÖCKLI (Fn. 4), N 2140.

⁴⁸ Auf die zulässige freiwillige Anwendung der neuen Bestimmungen einzig für das erste Geschäftsjahr, welches am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnt – worin terminologisch auch eine zeitliche teilweise Anwendung erblickt werden könnte – wurde bereits eingegangen (Rz. 12).

⁴⁹ Siehe zu dieser Überlegung bereits Rz. 15.

⁵⁰ Botschaft (Fn. 6), S. 1736 hält einzig fest, dass Unternehmen befugt seien, sich vorab auf das neue Recht auszurichten. Eine temporäre Rückkehr zum bisherigen Recht wird demgegenüber nicht angesprochen.

⁵¹ Rz. 5–10.

⁵² Beispiel: Altes Recht für das Geschäftsjahr 2012, neues Recht für das Geschäftsjahr 2013, altes Recht für das Geschäftsjahr 2014, neues Recht für das Geschäftsjahr 2015.

⁵³ Fn. 37 und die in diesem Zusammenhang gemachten Ausführungen.

⁵⁴ Gleiches Ergebnis bei MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (Fn. 15), § 8 N 1d.

⁵⁵ Siehe ZIHLER (Fn. 6), S. 806 sowie daneben MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (Fn. 15), § 8 N 1d; PASSARDI/FONTANA (Fn. 25), S. 20; TREUHAND-KAMMER (Fn. 23), Ziff. 1.1 (wobei im Hinblick auf das Konzernrechnungslegungsrecht, auf welches nachfolgend eingegangen wird, teilweise von einer Ausnahme ausgegangen wird). In diese Richtung auch noch GLANZMANN (Fn. 1), S. 283.

⁵⁶ Rz. 11.

⁵⁷ Siehe Botschaft (Fn. 6), S. 1736.

[Rz 20] Der Gesetzgeber hat für die Konzernrechnungslegung eine separate Übergangsfrist vorgesehen (Art. 2 Abs. 3 Satz 1 UeB), deren Dauer nicht mit der Übergangsfrist gemäss Art. 2 Abs. 1 UeB übereinstimmt.⁵⁸ Damit hat er – zumindest was den definitiven Übergang zum neuen Recht betrifft – in Kauf genommen, dass die neuen Bestimmungen zur Konzernrechnungslegung nicht gleichzeitig mit den übrigen neuen Normen zur Buchführung und Rechnungslegung zur Anwendung gelangen. Aufgrund dieser expliziten gesetzlichen Regelung ist die Möglichkeit einer entsprechenden teilweisen sachlichen Anwendung, d.h., dass die neuen Bestimmungen vorab integral ohne die neuen Bestimmungen zur Konzernrechnungslegung freiwillig angewandt werden (als auch der umgekehrte Fall),⁵⁹ zu bejahen.⁶⁰

[Rz 21] Wie es sich mit der teilweisen sachlichen Anwendung der neuen Bestimmungen im Übrigen, d.h. innerhalb der neuen Bestimmungen mit Ausnahme des Konzernrechnungslegungsrechts, verhält, wird damit jedoch noch nicht beantwortet. Aus Art. 2 Abs. 1 UeB sowie Art. 2 Abs. 3 UeB lässt sich in dieser Hinsicht nichts ableiten. Klar erscheint immerhin, dass eine bloss teilweise Anwendung dann ausgeschlossen ist, wenn damit die Zielsetzung des Rechnungslegungsrechts, d.h., dass sich Dritte ein zuverlässiges Urteil über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens bilden können,⁶¹ in Frage gestellt wird. Eine solche Anwendung der neuen Bestimmungen entspräche nämlich offensichtlich nicht dem Willen des Gesetzgebers. Es wäre daher beispielsweise unzulässig, die Bewertung des Umlaufvermögens teilweise dem bisherigen und teilweise dem neuen Recht zu unterstellen.

[Rz 22] Zugleich sind innerhalb der neuen Bestimmungen Themenkreise bzw. Regeln auszumachen, deren vorzeitige isolierte Anwendung die vorgenannte Zielsetzung nicht in Frage stellt. Zu denken ist insbesondere an Aspekte, die lediglich die Darstellung der Rechnungslegung beeinflussen und an ihrem Inhalt nichts ändern. Eine wesentliche Änderung des neuen Rechts ist z.B. darin zu erblicken, dass die Rechnungslegung in einer anderen Währung als der Landeswährung erfolgen kann, soweit die von der Landeswährung abweichende Währung für die Geschäftstätigkeit wesentlich ist.⁶² Nach der hier vertretenen Auffassung steht einer isolierten vorzeitigen Anwendung dieser neuen Regeln nichts im Wege. Die entsprechenden Bestimmungen wären dann jedoch gesamthaft anzuwenden. Namentlich müssen die Werte bei der Verwendung einer anderen Währung als der Landeswährung bei der Rechnungslegung zusätzlich in der Landeswährung angegeben werden.⁶³ Die verwendeten

Umrechnungskurse sind im Anhang offenzulegen und gegebenenfalls zu erläutern.⁶⁴ Ferner muss es sich um eine frei konvertierbare Währung handeln und die Wahl muss sachlich begründet sein.⁶⁵ Für dieses Ergebnis spricht ferner, dass es dem Gesetzgeber im Hinblick auf den genannten Regelungskomplex ein Anliegen war, die Bedürfnisse einer zunehmend international agierenden Wirtschaft zu berücksichtigen.⁶⁶ Ein solches Bedürfnis dürfte gerade auch die vorzeitige isolierte Anwendung der genannten Regelung darstellen. Ein weiterer Themenkomplex, der lediglich die Darstellung betrifft und hinsichtlich dem eine isolierte vorzeitige Anwendung aus diesem Grund nichts im Wege steht, ist die Sprache der Rechnungslegung. Gemäss dem neuen Recht darf diese entweder in einer der Landessprachen oder in Englisch erfolgen.⁶⁷

[Rz 23] Nach der hier vertretenen Auffassung ist es somit zulässig, die Rechnungslegung für das Geschäftsjahr, welches am oder nach dem 1. Januar 2013 endet, dem alten Rechnungslegungsrecht zu unterstellen, jedoch im Hinblick auf einzelne oder mehrere Darstellungsfragen bereits das neue Recht zur Anwendung zu bringen. Ob ein bestimmter Regelungsbereich des neuen Rechts freiwillig vorzeitig isoliert zur Anwendung gebracht werden kann, ist im Einzelfall zu untersuchen. Dabei ist zu ermitteln, ob eine derartige Anwendung den Grundsätzen der Rechnungslegung – oder allenfalls anderen Prinzipien – widersprechen würde. Ferner muss geprüft werden, welche Intention der Gesetzgeber bei der Einführung der entsprechenden Neuerung verfolgte und ob diese einer vorzeitigen isolierten Anwendung im Weg stehen könnte.

2. Konzernrechnungslegung im Besonderen

a) Zwingende erstmalige Anwendbarkeit

[Rz 24] Gemäss Art. 2 Abs. 3 Satz 1 UeB finden die Bestimmungen zur Konzernrechnung erstmals Anwendung auf das Geschäftsjahr, das drei Jahre nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung beginnt. Die Bestimmungen zur Konzernrechnungslegung, d.h. Art. 963–963b OR, sind damit nicht schon ab dem 1. Januar 2015, sondern erst ab dem 1. Januar 2016 zwingend rechtlich relevant. Wie bei den Übergangsbestimmungen zum allgemeinen Rechnungslegungsrecht (Art. 2 Abs. 1 UeB)⁶⁸ wird für die erstmalige Anwendbarkeit auf den Beginn des Geschäftsjahres abgestellt. Auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen, gelangt somit das neue Recht zur Anwendung. Für Geschäftsjahre die

⁵⁸ Rz. 24.

⁵⁹ Siehe zur Übergangsbestimmung betreffend die Konzernrechnungslegung und damit in Zusammenhang stehende Fragen Rz. 24–37.

⁶⁰ In diese Richtung auch ZIHLER (Fn. 6), S. 806.

⁶¹ Siehe Art. 958 Abs. 1 OR bzw. Art. 662a Abs. 1 aOR.

⁶² Art. 957a Abs. 4 OR sowie Art. 958d Abs. 3 Satz 1 OR.

⁶³ Dies gilt nicht für die Buchführung (Art. 957a Abs. 4 OR *e contrario* sowie

Botschaft [Fn. 6], S. 1698).

⁶⁴ Art. 958d Abs. 3 Satz 2–3 OR.

⁶⁵ Botschaft (Fn. 6), S. 1698.

⁶⁶ Vgl. Botschaft (Fn. 6), S. 1698, wobei diese Überlegung auch den nachfolgend angesprochenen Regelungsbereich (Sprache) betrifft.

⁶⁷ Art. 957a Abs. 5 Satz 1 OR und Art. 958d Abs. 4 OR.

⁶⁸ Siehe Rz. 6.

vor dem 1. Januar 2016 beginnen, gilt grundsätzlich das bisherige Recht, wobei es – wiederum analog zu Art. 2 Abs. 1 UeB⁶⁹ – aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 2 Abs. 3 Satz 1 UeB keine Rolle spielt, ob das entsprechende Geschäftsjahr vor, am oder nach dem 1. Januar 2016 endet. Eine Spaltung des Geschäftsjahrs, sodass teilweise das alte bzw. teilweise das neue Konzernrechnungslegungsrecht zur Anwendung gelangt, findet nicht statt.⁷⁰ Im Hinblick auf die Anwendung des bisherigen Rechts ist es ferner irrelevant, dass die entsprechenden bisherigen Bestimmungen⁷¹ per 1. Januar 2013 förmlich aufgehoben worden sind.⁷² Die bisherigen Bestimmungen werden folglich noch mindestens bis 2016 von Bedeutung sein.⁷³

b) Freiwillige vorzeitige Anwendbarkeit

[Rz 25] Die Botschaft deutet an, dass Unternehmen befugt sind, das neue Konzernrechnungslegungsrecht bereits vorzeitig freiwillig anzuwenden.⁷⁴ Diese Möglichkeit, die in den übrigen Materialien⁷⁵ und im Wortlaut von Art. 2 Abs. 3 Satz 1 UeB keinen Eingang gefunden hat⁷⁶, ist dem Grundsatz nach unbestritten⁷⁷.

[Rz 26] Die vorzeitige Anwendung des Konzernrechnungslegungsrechts kann vollumfänglich gemeinsam mit den übrigen neuen Bestimmungen des Buchführungs- und Rechnungslegungsrechts erfolgen, da keine Argumente auszumachen sind, die hiergegen sprechen. Nach der hier vertretenen Auffassung kann das neue Konzernrechnungslegungsrecht jedoch auch in dem Sinn vorab vollständig freiwillig angewendet werden, dass sich das Unternehmen lediglich für die freiwillige vorzeitige Anwendung dieses Teils des neuen Rechts entscheidet.⁷⁸ Die Begründung hierfür ist darin zu erblicken, dass Art. 2 Abs. 3 Satz 1 UeB eine separate Übergangsfrist für die Konzernrechnungslegung statuiert und damit zum Ausdruck bringt, dass es sich um einen separat zu behandelnden Regelungskomplex handelt.⁷⁹ Insofern wäre es verfehlt, diesbezüglich von einem unzulässigen «Cherry Picking» zu sprechen. Namentlich ist zu beachten, dass der

Gesetzgeber bewusst KMU entlasten wollte⁸⁰ und deshalb die eine Konsolidierungspflicht auslösende KMU-Schwelle, d.h. die Werte Bilanzsumme / Umsatz / Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt, von bislang Fr. 10 Millionen / Fr. 20 Millionen / 200⁸¹ auf Fr. 20 Millionen / Fr. 40 Millionen / 250⁸² erhöht hat. Es erscheint damit sachgerecht, dass KMU von dieser Entlastungsmöglichkeit bereits vorab freiwillig Gebrauch machen können, indem sie die neuen Bestimmungen zur Konzernrechnungslegung vorzeitig integral anwenden,⁸³ um auf diesem Weg einer Konsolidierungspflicht zu entgehen. Um den beabsichtigten Entlastungseffekt voll zur Geltung zu bringen, muss dies auch möglich sein, ohne dass sie ihre Buchführung und Rechnungslegung im Übrigen bereits vorab auf das neue Recht ausrichten müssen.⁸⁴ Natürlich ist es ihnen freigestellt, die Buchführungs- und Rechnungslegung auch im Übrigen bereits vorab – gleichzeitig oder zeitlich versetzt – vollständig oder teilweise auf das neue Recht auszurichten.⁸⁵

[Rz 27] Weder Art. 2 Abs. 3 Satz 1 UeB noch die Botschaft⁸⁶ äussern sich zum Zeitpunkt der frühestmöglichen freiwilligen vollständigen Anwendung des neuen Konzernrechnungslegungsrechts. Nach der hier vertretenen Auffassung kann sinngemäss auf die bereits gemachten Überlegungen zu Art. 2 Abs. 1 UeB abgestellt werden. Demnach ist eine freiwillige vorzeitige Anwendung des neuen Konzernrechnungslegungsrechts bereits auf jedes Geschäftsjahr möglich, welches vor dem 1. Januar 2013 beginnt, solange es nur am oder nach dem 1. Januar 2013 endet.⁸⁷ Eine spätere erstmalige freiwillige Anwendung, z.B. auf das Geschäftsjahr, welches am oder nach dem 1. Januar 2013 oder 1. Januar 2014 beginnt, ist ebenso denkbar.⁸⁸

c) Teilweise vorzeitige Anwendbarkeit

[Rz 28] Eine in zeitlicher Hinsicht teilweise freiwillige Anwendung des neuen Konzernrechnungslegungsrechts, d.h. dass ein einzelnes Geschäftsjahr gespalten wird oder aber vom alten zum neuen und wieder zum alten Konzernrechnungslegungsrecht in Bezug auf einzelne Geschäftsjahre gewechselt wird⁸⁹, ist nach der hier vertretenen Auffassung

⁶⁹ Siehe Rz. 6.

⁷⁰ Siehe Rz. 8.

⁷¹ Art. 663e–663g aOR. Siehe ferner Rz. 1.

⁷² Siehe Rz. 7.

⁷³ Siehe Rz. 7. Vgl. ferner MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (Fn. 15), § 8 N 2.

⁷⁴ Botschaft (Fn. 6), S. 1736.

⁷⁵ Die Übergangsbestimmungen wurden namentlich ohne parlamentarische Debatte angenommen (siehe Fn. 7).

⁷⁶ Es verhält sich damit identisch wie im Kontext von Art. 2 Abs. 1 UeB (siehe Rz. 11 f.).

⁷⁷ Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (Fn. 15), § 8 N 1d; ZIHLER (Fn. 6), S. 806 sowie daneben TREUHAND-KAMMER (Fn. 23), Ziff. 1.1 f. Offen dagegen ANNEN (Fn. 10), S. 366.

⁷⁸ GLANZMANN (Fn. 1), S. 283 f. In diese Richtung auch ZIHLER (Fn. 6), S. 806. Offener demgegenüber MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (Fn. 15), § 8 N 1c f. A.M. TREUHAND-KAMMER (Fn. 23), Ziff. 1.1 f.

⁷⁹ Siehe zu dieser Überlegung bereits Rz. 20.

⁸⁰ Vgl. AB 2009 S 1204 f.; AB 2010 N 1911 f. und N 1914–1916 sowie auch MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (Fn. 15), § 8 N 1c.

⁸¹ Art. 663e Abs. 2 aOR.

⁸² Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR.

⁸³ Siehe zur teilweisen Anwendung Rz. 28 f.

⁸⁴ Vgl. zum Ganzen MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (Fn. 15), § 8 N 1c. Siehe ferner Rz. 30.

⁸⁵ Siehe zu den Einzelheiten Rz. 11–23.

⁸⁶ Siehe Botschaft (Fn. 6), S. 1736.

⁸⁷ Siehe Rz. 13–16.

⁸⁸ Dies gilt auch für das Geschäftsjahr, welches am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnt. Botschaft (Fn. 6), S. 1736, wonach eine Umstellung innerhalb einer «Zweijahresfrist» möglich sei, erweist sich insoweit als missverständlich.

⁸⁹ Siehe zu den genannten vorstellbaren Varianten der teilweisen zeitlichen Anwendung neuen Rechts Rz. 18.

grundsätzlich unzulässig. Es kann in dieser Hinsicht auf die bereits zu Art. 2 Abs. 1 UeB gemachten Überlegungen verwiesen werden.⁹⁰

[Rz 29] Eine bloss teilweise sachliche vorzeitige Anwendung des neuen Konzernrechnungslegungsrechts ist nach der hier vertretenen Auffassung ausgeschlossen, da nicht davon auszugehen ist, dass der Gesetzgeber eine zusätzliche Aufspaltung der Regeln zur Konzernrechnungslegung beabsichtigt hat. Ferner wäre eine bloss teilweise Anwendung des neuen Konzernrechnungslegungsrechts, welche den Absichten des Gesetzgebers gerecht wird, auch nur schwer vorstellbar. Beispielsweise entspräche es offensichtlich nicht dem Willen des Gesetzgebers, hinsichtlich der Konsolidierungspflicht die neuen Schwellenwerte⁹¹ zu berücksichtigen, jedoch dem Kontrollbegriff die alte (weniger weit gehende) Definition zu Grunde zu legen.⁹² Das Gleiche gilt, wenn nicht zugleich die neuen Minderheitsrechte⁹³ Anwendung finden würden. Zudem ist bei der Anwendung des neuen Konzernrechnungslegungsrechts auch zwingend der vom neuen Rechnungslegungsrecht vorgegebene Konsolidierungsstandard⁹⁴ zu beachten. Ferner sind keine Teile der Konzernrechnungslegungsrechts auszumachen, die lediglich die Darstellung, nicht dagegen den Inhalt betreffen und bei welchen eine isolierte vorzeitige Anwendung insofern zum Vornherein unproblematisch erscheint. Die im Kontext der sachlichen teilweisen Anwendung des übrigen Rechnungslegungsrechts geäusserte Argumentation⁹⁵ lässt sich daher nicht auf den vorliegenden Themenkomplex übertragen. Die Darstellung des Ergebnisses der Konzernrechnungslegung richtet sich jedoch nach den allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften, die intertemporalrechtlich separat zu behandeln sind.⁹⁶ Aus diesem Grund ist es nach der hier vertretenen Auffassung z.B. zulässig, das neue Konzernrechnungslegungsrecht nicht vorzeitig anzuwenden, jedoch das neue Rechnungslegungsrecht in Bezug auf Darstellungsfragen freiwillig vorab umzusetzen. Hierdurch könnte bewirkt werden, dass materiell das bisherige Konzernrechnungslegungsrecht angewandt wird, sich die Darstellung des Ergebnisses der Konzernrechnungslegung jedoch nach dem neuen Recht richtet.

d) Mögliche Konstellationen im Hinblick auf die Konsolidierungspflicht (2013–2016)

[Rz 30] Aus den bisherigen Überlegungen zur zwingenden erstmaligen Anwendung bzw. zur freiwilligen Vorabanwendbarkeit des neuen Konzernrechnungslegungsrechts ergeben sich hinsichtlich der Konsolidierungspflicht folgende

denkbare Konstellationen für den Zeitraum 2013–2016, wobei für diese jeweils gilt, dass (i) spätestens für das Geschäftsjahr 2016 das neue Konzernrechnungslegungsrecht zur Anwendung gelangt,⁹⁷ (ii) das neue Konzernrechnungslegungsrecht im Falle der vorzeitigen freiwilligen Anwendung ab dem Zeitpunkt der erstmaligen freiwilligen Anwendung zeitlich und sachlich vollumfänglich angewandt werden muss,⁹⁸ (iii) es unbeachtlich ist, ob das Unternehmen mit Ausnahme des Konzernrechnungslegungsrechts das bisherige oder das neue Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht anwendet⁹⁹ und (iv) das Unternehmen frei wählen kann, ob es das neue Konzernrechnungslegungsrecht vorab freiwillig anwenden will¹⁰⁰:

- Soweit ein Unternehmen für den in Frage stehenden Zeitraum sowohl nach neuem als auch dem bisherigen Konzernrechnungslegungsrecht konsolidierungspflichtig ist, kann es bis und mit dem Geschäftsjahr 2015 für jedes am oder nach dem 1. Januar 2013 endende Geschäftsjahr frei entscheiden, ob es das neue oder das bisherige Konzernrechnungslegungsrecht zur Anwendung bringen will. Ein einmal vorgenommener Wechsel auf das neue Konzernrechnungslegungsrecht ist aber grundsätzlich definitiv.
- Soweit ein Unternehmen für den in Frage stehenden Zeitraum nach bisherigem, nicht jedoch nach neuem Konzernrechnungslegungsrecht konsolidierungspflichtig ist, entfällt die Konsolidierungspflicht bei freiwilliger Anwendung des neuen Konzernrechnungslegungsrechts erstmals für das Geschäftsjahr, das vor dem 1. Januar 2013 beginnt und am oder nach dem 1. Januar 2013 endet.
- Soweit ein Unternehmen für den in Frage stehenden Zeitraum nach neuem, nicht jedoch nach dem bisherigen Konzernrechnungslegungsrecht konsolidierungspflichtig ist, muss es erstmals für das Geschäftsjahr 2016 unter Anwendung des neuen Konzernrechnungslegungsrechts eine Konzernrechnung erstellen. Vorbehalten bleibt die freiwillige vorzeitige Anwendung des neuen Konzernrechnungslegungsrechts.
- Soweit ein Unternehmen sowohl nach neuem als auch nach dem bisherigen Konzernrechnungslegungsrecht nicht konsolidierungspflichtig ist, bleibt es hierbei.

⁹⁰ Rz. 18.

⁹¹ Siehe Rz. 26.

⁹² Vgl. dazu GLANZMANN (Fn. 1), S. 277 f.

⁹³ Art. 963a Abs. 2 Ziff. 2 f. OR.

⁹⁴ Art. 963b Abs. 1–3 OR.

⁹⁵ Rz. 19–23.

⁹⁶ Rz. 20 und Rz. 26.

⁹⁷ Rz. 24.

⁹⁸ Rz. 28 f.

⁹⁹ Rz. 26.

¹⁰⁰ Das Unternehmen ist aus der Perspektive der Übergangsbestimmungen nicht verpflichtet, das neue Recht vorzeitig anzuwenden.

e) Befreiung von der Konsolidierungspflicht (Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB)

[Rz 31] Grundsätzlich muss ein Unternehmen, das ein oder mehrere rechnungslegungspflichtige Unternehmen kontrolliert, eine konsolidierte Jahresrechnung (Konzernrechnung) erstellen.¹⁰¹ Von dieser Pflicht wird das Unternehmen unter anderem befreit, wenn es in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die KMU-Schwelle nicht überschreitet.¹⁰² Diese Regelung entspricht jener des alten Rechnungslegungsrechts.¹⁰³ Nach einhelliger Auffassung werden unter «zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren» das Berichts- und das Vorjahr verstanden.¹⁰⁴ Dies bedeutet, dass für die Prüfung, ob die Konsolidierungspflicht entfällt, die Werte des Berichts- und des Vorjahres massgebend sind. Wird die KMU-Schwelle in diesen beiden Jahren nicht überschritten, so kann die Gesellschaft schon bezüglich des zweiten Geschäftsjahres (also des Berichtsjahres) auf die Erstellung einer Konzernrechnung verzichten.¹⁰⁵

[Rz 32] Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB enthält eine separate Übergangsregelung für die Befreiung von der Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung. Danach sind für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen für eine Befreiung erfüllt sind, die zwei vorangehenden Geschäftsjahre massgebend. Diese Übergangsbestimmung kann sich einzig auf die Befreiung wegen Nichterreichens der KMU-Schwelle gemäss Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR beziehen, da lediglich dieser Befreiungsgrund ein quantitatives Element enthält, das auf mehrere Jahre abstellt. Entgegen Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR, wonach die Werte von «zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren» massgeblich sind, ist bei Anwendung von Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB auf «die zwei vorangehenden Geschäftsjahre» abzustellen. Aufgrund ihres Wortlauts kann diese Übergangsbestimmung nur so verstanden werden, dass für die Beantwortung der Frage, ob eine Befreiung von der Konsolidierungspflicht aufgrund des Unterschreitens der KMU-Schwelle besteht, die zwei dem Berichtsjahr vorangehenden Geschäftsjahre massgebend sind. Weil Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB damit von Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR – der auf das Berichts- und das Vorjahr abstellt – abweicht, beinhaltet die Übergangsbestimmung materielles Sonderrecht. Es ist nicht erstaunlich, dass deswegen die Frage, ob eine Befreiung von der Konsolidierungspflicht wegen Nicht-Überschreitung der KMU-Schwelle besteht, in bestimmten Konstellationen unterschiedlich beantwortet

wird, je nach dem, ob die Regelung des Übergangsrechts oder des materiellen Rechnungslegungsrechts zu Grunde gelegt wird. Namentlich sind folgende beiden Konstellationen zu betrachten:

	Liegt ein KMU wegen Nicht-Überschreitung der KMU-Schwelle vor?			Befreiung von der Konsolidierungspflicht für das Geschäftsjahr 2016?	
	2014	2015	2016	gemäss UeB	gemäss OR
Konstellation 1	kein KMU	KMU	KMU	keine Befreiung	Befreiung
Konstellation 2	KMU	KMU	kein KMU	Befreiung	keine Befreiung

[Rz 33] Ein grundsätzlich konsolidierungspflichtiges Unternehmen müsste in der Konstellation 1 für das Geschäftsjahr 2016 aufgrund der Übergangsbestimmung eine Konzernrechnung erstellen, obwohl es nach materiellem Rechnungslegungsrecht davon befreit wäre. In der Konstellation 2 verhält es sich gerade umgekehrt, d.h. es müsste für das Geschäftsjahr 2016 gemäss Übergangsrecht noch nicht konsolidieren. Wenn in dieser Konstellation das materielle Rechnungslegungsrecht zu Grunde gelegt würde, so wäre das Unternehmen demgegenüber nicht von der Konsolidierungspflicht befreit.

[Rz 34] Es stellt sich die Frage, welchen Zweck der Gesetzgeber mit dieser separaten Übergangsbestimmung verfolgte und ob er sich der möglichen unterschiedlichen Ergebnisse bewusst war. Den Materialien ist diesbezüglich nichts zu entnehmen. Wegen der Staffelung der Inkraftsetzung des allgemeinen Rechnungslegungsrechts (erstmalig für das am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnende Geschäftsjahr) und des Konzernrechnungslegungsrechts (erstmalig für das am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahr) könnte ein Zweck sein, dass bei der Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts jeweils nur auf Zahlen abzustellen ist, die ebenfalls unter dem neuen Rechnungslegungsrecht erstellt worden sind. Diese Überlegung wird dadurch gestützt, dass bei der erstmaligen Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts auf die Nennung der Zahlen der Vorjahre verzichtet werden kann.¹⁰⁶ Andererseits ist zu beachten, dass für die Berechnung der Schwellenwerte zur Anwendung der Bestimmungen zur Rechnungslegung von grösseren Unternehmen¹⁰⁷ die Zahlen in den zwei vor dem Inkrafttreten des neuen Rechnungslegungsrechts vorangegangenen Geschäftsjahren massgebend sind,¹⁰⁸ womit diese These gerade nicht gestützt wird. Würde dennoch davon ausgegangen, dass die Frage, ob eine Konsolidierungspflicht besteht, aufgrund eines nach dem neuen Rechnungslegungsrecht erstellten Geschäftsberichts beantwortet werden

¹⁰¹ Art. 963 Abs. 1 OR.

¹⁰² Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR; vgl. zu den KMU-Schwellenwerten Rz. 26.

¹⁰³ Vgl. Art. 663e Abs. 2 aOR.

¹⁰⁴ HANDSCHIN (Fn. 20), N 958. Siehe zu Art. 663e Abs. 2 aOR MARKUS R. NEUHAUS/JÖRG BLÄTTLER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter (Hrsg.), Obligationenrecht II, Basler Kommentar, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 663e N 13; TREUHAND-KAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 2009, S. 366.

¹⁰⁵ Selbstredend greift diese Befreiung nicht, wenn die Konsolidierungspflicht aufgrund von Art. 963a Abs. 2 OR dennoch besteht.

¹⁰⁶ Art. 2 Abs. 4 Satz 1 UeB.

¹⁰⁷ Art. 961 i.V.m. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR.

¹⁰⁸ Art. 2 Abs. 2 UeB.

sollte, dann könnte die Regelung von Art. 963 Abs. 1 Ziff. 1 OR diesen Zweck aufgrund des Abstellens auf das Berichts- und das Vorjahr ohne weiteres erfüllen. Hingegen kann der Zweck mit der Übergangsbestimmung gerade nicht erreicht werden, weil auch auf ein Geschäftsjahr vor der erstmaligen zwingenden Anwendbarkeit des allgemeinen Rechnungslegungsrechts abgestellt wird.

[Rz 35] Ein weiterer Zweck der Übergangsbestimmung könnte sein, für die Konsolidierungspflicht eine besonders grosszügige Übergangsfrist zu gewähren. Hierzu ist zu bemerken, dass die Konsolidierungspflicht an und für sich in Satz 1 von Art. 2 Abs. 3 UeB geregelt ist. Der vorliegend massgebliche Satz 2 dieser Bestimmung regelt hingegen die Befreiung von der Konsolidierungspflicht. Diese Norm betrifft damit – anders als die vergleichbare Übergangsregelung für die Anwendung der Bestimmungen zur Rechnungslegung von grösseren Unternehmen¹⁰⁹ – lediglich eine Dispensation. Eine Konsolidierungspflicht nach neuem Rechnungslegungsrecht besteht im Hinblick auf Satz 1 von Art. 2 Abs. 3 UeB bei gegebenen Voraussetzungen spätestens für das am 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahr, wobei zu beachten ist, dass insbesondere Unternehmen in der Rechtsform der AG oder GmbH – und damit wohl die Mehrzahl der Konzernmuttergesellschaften – im Falle der Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen schon unter dem bisherigen Recht konsolidierungspflichtig waren.¹¹⁰ Weil bei diesen Gesellschaften die Konsolidierungspflicht bis zur erstmaligen Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts weiterbesteht, auch wenn die entsprechenden Bestimmungen des bisherigen Rechts förmlich aufgehoben worden sind,¹¹¹ wäre eine besonders grosszügige Übergangsfrist ohnehin nur für jene Unternehmen angezeigt, die neu von der Konsolidierungspflicht erfasst werden. Die vorliegende Übergangsbestimmung bewirkt im Falle von Konstellation 2 – nicht aber in anderen Konstellationen – sogar noch eine zusätzliche Übergangsfrist von einem Jahr, obwohl die Unternehmen entweder schon eine grosszügige Übergangsfrist hatten (im Falle, dass ein Unternehmen neu konsolidierungspflichtig wird) oder eine solche gar nicht benötigen (im Falle, dass ein Unternehmen schon bisher konsolidierungspflichtig war). Es ist zu bezweifeln, dass sich der Gesetzgeber dieser Konsequenzen bewusst war. Ferner ist nicht ersichtlich, welches Ziel mit dieser Regelung verfolgt werden sollte.

[Rz 36] Schliesslich ist zu beachten, dass die Übergangsbestimmung in ihren Auswirkungen im Vergleich zur Regelung des materiellen Rechts sowohl schärfer als auch milder ausfallen kann. Übergangsbestimmungen bezwecken, die Ablösung vom alten zum neuen Recht zu erleichtern. Die Verschärfung, welche die Übergangsbestimmung im Vergleich

zum materiellen Recht in der Konstellation 1 bewirkt, ist mit diesem Charakteristikum jedoch gerade nicht vereinbar. Die Übergangsbestimmung erscheint deshalb auch aus dieser Perspektive verfehlt.

[Rz 37] Die vorstehenden Ausführungen belegen, dass die Übergangsbestimmung von Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB als verunglückt bezeichnet werden muss. Während eine im Vergleich zum materiellen Recht bestehende temporäre Erleichterung (Konstellation 2), obwohl kaum begründbar, hinnehmbar erscheint, ist eine diesbezügliche Erschwerung (Konstellation 1) abzulehnen. Nach der hier vertretenen Auffassung muss ein Unternehmen in einem solchen Fall, d.h. wenn eine Konsolidierungspflicht aufgrund des materiellen Rechts entfällt, unabhängig von Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB nicht konsolidieren.

III. Schlussbemerkungen

[Rz 38] Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass die auf den ersten Blick klar und unproblematisch erscheinenden Übergangsbestimmungen des neuen Rechnungslegungsrechts zahlreiche Fallstricke enthalten. Einerseits wurde dargelegt, dass das neue Rechnungslegungsrecht auf jedes seit dem 1. Januar 2013 endende Geschäftsjahr angewendet werden kann, wobei eine teilweise Anwendung ebenfalls zulässig ist. Andererseits macht z.B. die Übergangsbestimmung von Art. 2 Abs. 3 Satz 2 UeB keinen Sinn und ist deshalb nur eingeschränkt anzuwenden. Zugleich muss konstatiert werden, dass gerade im Umfeld von Revisionsunternehmen, namentlich durch die Treuhand-Kammer, vielfach eine andere Interpretation vertreten wird. Leider ist zu befürchten, dass die Revisionsgesellschaften bei einer von ihrer Interpretation abweichenden Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts keinen uneingeschränkten Prüfungsbericht erstellen werden. Deshalb dürfte sich in der Praxis ihre weniger am Sinn und Zweck der Gesetzgebung orientierte Auslegung durchsetzen.

LUKAS GLANZMANN, Prof. Dr. iur., LL.M., Rechtsanwalt, Baker & McKenzie Zürich, Titularprofessor an der Universität St. Gallen und Mitglied der Eidg. Expertenkommission für das Handelsregister.

JEAN-DANIEL SCHMID, M.A. HSG (Rechtswissenschaft), Rechtsanwalt, Baker & McKenzie Zürich.

* * *

¹⁰⁹ Art. 2 Abs. 2 UeB.

¹¹⁰ Art. 663e aOR (für die AG) bzw. Art. 801 i.V.m. Art. 663e aOR (für die GmbH).

¹¹¹ Vgl. Rz. 24.