

Rezension

Dieter Pfaff, Stephan Glanz, Thomas Stenz, Florian Zihler (Hrsg.): Rechnungslegung nach Obligationenrecht (veb.ch Praxiskommentar), Verlag SKV/Zürich, 971 Seiten

Obwohl vom Schweizer Bundesrat bereits per 1.1.2013 in Kraft gesetzt, ist das Interesse am revidierten, nunmehr über weite Strecken rechtsformneutralen, Schweizer Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht erst im Jahre 2014 spürbar höher geworden. Dies resultierte vermutlich daraus, dass viele Betroffene die maximale Länge der Übergangsfrist nutzen wollten und somit erst per 1.1.2015 das neue Recht anzuwenden hatten. Der Umstand, dass dabei auf die Anpassung der Vorjahreszahlen verzichtet werden kann (kein Restatement), dürfte mitunter auch für diese Verhaltensweise verantwortlich gewesen sein. Insofern ist der Zeitpunkt der Publikation des umfassenden Kommentars zum

- 32. Titel des Obligationenrechts (OR), Art. 957 – Art. 963b OR, zu
- Art. 1 und 2 der Übergangsbestimmungen sowie zu den vier Querschnittsthemen
- Fusionsgesetz, Bankenrechnungswesen, steuerliches Massgeblichkeitsprinzip und Bilanzvorschriften des Steuerrechts

mit September 2014 optimal gewählt worden. Die vier Herausgeber und zusätzlich 17 Einzelautorinnen und Autoren des fast 1'000 Seiten umfassenden Werkes standen vor der nicht leichten Aufgabe, die neuen Bestimmungen so auszulegen, dass eine eingeständige – schweizerisch geprägte – OR-Rechnungslegungskonzeption entstehen kann, ohne gleichzeitig die im neuen Recht spürbaren und zahlreichen Einflüsse von Accountingstandards wie Swiss GAAP FER oder IFRS vollumfänglich zu negieren.

Ebenso mussten sie die (wohl unbewusst?) vom Gesetzgeber geschaffenen Widersprüche interpretieren und für eine rechtskonforme und praxistaugliche Alltagsanwendung auslegen. Aufgrund dieser Rahmenbedingungen wurde sowohl eine enge Verbindung mit dem Fachverband veb.ch gesucht als auch eine Vielzahl von ökonomisch geprägten Persönlichkeiten als Einzelautorinnen und Autoren engagiert.

Das Werk beginnt einleitend mit einer bis vor 1900 zurück reichenden Geschichte der Schweizerischen Buchführung und Rechnungslegung und überführt diese sodann in die Gegenwart, indem eine juristische und anwenderspezifische Sichtweise auf den Status Quo des Jahres 2011, d.h. die Phase vor der Umstellung aufs neue Recht, gegeben wird. Die juristische Sichtweise (formuliert vom einzigen Juristen in der Herausgeberschaft) ist als vertiefte deskriptive Abhandlung der Entstehungsgeschichte sehr lesenswert und gut formuliert. Für die praktische Anwendung ist die von den drei anderen Herausgebern (allesamt mit ökonomischem Hintergrund) formulierte, praxisorientierte, Sichtweise hochgradig interessant – werden doch auf über einer Seite (!) akribisch Unklarheiten und sachliche Unstimmigkeiten der neuen Gesetzesartikel aufgeführt. Besagte Liste dürfte vor allem in der Einführungsphase die Praxis beschäftigen; den Parlamentarierinnen und Parlamentariern möge sie als Beleg dafür dienen, wie inskünftig sauberer und klarer redigiert werden könnte – Botschaft und Vorentwurf des Bundesrates waren weitaus widerspruchsfreier als das, was das Parlament schlussendlich daraus machte. Schade ist, dass es zu den offenen Punkten keine unmittelbare Verknüpfung zu einzelnen Textstellen im Kommentar selber gibt; vermutlich wäre es aber zu einer unübersichtlich hohen Anzahl von Querverbindungen gekommen.

Nach diesem einleitenden Teil werden, in exakter Analogie zum 32. Titel des OR, in

fünf Abschnitten die einzelnen Artikel kommentiert. Auch wenn der Kommentar im Titel nur die Begrifflichkeit „Rechnungslegung“ führt, werden auch die Aspekte der Buchführung vertieft behandelt.

Zu Beginn eines jeden Abschnittes findet sich eine Fassung der relevanten Gesetzespassagen in den Landessprachen; danach folgen Literaturhinweise sowie die Ausführungen zur Auslegung des Gesetzestextes. Obwohl sich eine Vielzahl von Autorinnen und Autoren engagiert haben, sind zwischen den Kapiteln keine wesentlichen stilistischen Unterschiede festzustellen. Der gesamte Text ist flüssig und sehr verständlich geschrieben. Interessant ist dabei, wie „strenge“ die jeweiligen Schreibenden die Bestimmungen auslegen resp. ob sie die revidierten gesetzlichen Bestimmungen eher als „Fortschreibung“ des Status Quo oder als „neu und anders“ umschreiben. Es ist an dieser Stelle nicht möglich, darauf im Einzelnen näher einzugehen; beim Leser/der Leserin dürfte aber in der Summe wohl eher der Eindruck entstehen, wonach die Herausgeberschaft das revidierte Recht so auslegt, dass die Revision effektiv zu Neuerungen führen soll und muss. Exemplarisch und ohne Anspruch auf Repräsentativität fällt dies im Rahmen der für die Praxis sicherlich zentralen Aktivierungsgrundsätze auf: Die Autorin stellt bei der Kommentierung von Art. 959 OR fest, dass bei einem Finanzierungsleasing eine Aktivierung zwingend vorzunehmen sei. Dies dürfte in der Praxis nicht unumstritten bleiben und wird z.B. von der Schweizer Treuhandkammer verneint. In der Frage, ob das neue Recht einen Eigenkapitalspiegel verlangt, wird ähnlich restriktiv entschieden: Der kommentierende Autor bejaht eine solche Notwendigkeit (Auslegung von Art. 958f OR), indem er den Eigenkapitalnachweis als zwingendes Nachweisinstrument deklariert.

Aus Sicht des Praktikers ist vor allem positiv hervorzuheben, dass

- der Einbezug des in der Praxis seit vielen Jahren etablierten KMU-Kontenrahmens (im Jahr 2014 erneuert und an das revisede OR angepasst) in den Kommentar viel dazu beiträgt, dass die Ausführungen mit einem praktischen Arbeitswerkzeug verbunden werden können; im Weiteren auch
- die bemerkenswerte Tatsache, dass das vorliegende Werk – obwohl primär ein Kommentar von Gesetzesbestimmungen – auch illustrative Abbildungen sowie einzelne Berechnungsbeispiele enthält, die den Kommentar damit auch stellenweise an ein Lehrbuch annähern. Dies gilt v.a. für die Abschnitte zur Konzern- und Geldflussrechnung, bei denen das OR selber sehr wenige Angaben zur Ausgestaltung macht. Zudem ist positiv zu vermerken, dass auch
- die in der Praxis für viele Anwender wohl zentrale steuerrechtliche Würdigung der handelsrechtlichen Buchführung und Rechnungslegung sehr stark in die Kommentierung eingeflossen ist.

Da der vorliegende Kommentar als einer der ersten eine integrale Würdigung des Gesetzes vornimmt, musste er über weite Strecken sehr eigenständig neues Recht auslegen und konnte auch nicht in allen Fällen auf eine bestehende Gerichtspraxis zurückgreifen. Gerade diese Eigenständigkeit macht das Werk sehr wertvoll; es ist den Herausgebern und ihren Mitautorinnen und -autoren sehr gut gelungen, das neue Recht mit den modernen Erkenntnissen der Fachwelt sowie auch den relevanten Accountingstandards zu verbinden, ohne dabei dem Gesetzgeber Aussagen zuzuschreiben, die der Auslegung des Gesetzestextes konträr gegenüberstehen würden.

Prof. Dr. oec. publ Marco Passardi

Hochschule Luzern;
Lehrbeauftragter der Universität Zürich