

Ab wann gilt das neue Rechnungslegungsrecht?

Die Konsolidierungspflicht fällt für einige sofort weg. Von Lukas Glanzmann

Seit Anfang Jahr sind die neuen Bestimmungen zum Recht zur Rechnungslegung in Kraft. Ab wann sich aber für die Unternehmen konkret etwas ändert, ist aufgrund von Übergangsfristen weniger klar, als es auf den ersten Blick scheint.

Am 1. Januar ist das neue Rechnungslegungsrecht in Kraft getreten. Die neuen Bestimmungen sind nicht in einem eigenständigen Gesetz enthalten, sondern bilden zusammen mit dem ebenfalls neuen Buchführungsrecht den 32. Titel des Obligationenrechts (OR). Dieser regelt die Buchführung und Rechnungslegung nach dem Grundsatz «same size, same rules» einheitlich und unabhängig von der Rechtsform für sämtliche Unternehmen.

Sofortige Anwendung zulässig

Aufgrund der Übergangsbestimmungen sind die neuen Rechnungslegungsvorschriften erstmals auf das Geschäftsjahr, das zwei Jahre nach Inkrafttreten dieser Gesetzesänderung beginnt, anzuwenden. Dies bedeutet, dass die entsprechenden Normen spätestens für das am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnende Geschäftsjahr gelten werden. Aus übergangsrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, ob die neuen Bestimmungen schon vorzeitig angewendet werden dürfen. Diese Frage ist aufgrund der klaren Stellungnahme in der Botschaft zu bejahen. Unternehmen sind daher befugt, bereits ab dem 1. Januar 2013 ihre Rechnungslegung den neuen Bestimmungen zu unterwerfen. Allerdings wird davon ausgegangen, dass zumindest dem Grundsatz nach vollumfänglich entweder das bisherige oder das neue Recht zur Anwendung gelangen muss; ein «Cherry Picking» ist unzulässig.

Eine andere Frage ist, was gilt, wenn ein Unternehmen die neuen Rechnungslegungsvorschriften nicht freiwillig vorzeitig anwendet. Bis anhin regelte primär das Aktienrecht die Rechnungslegung. Daneben enthielt der 32. Titel des Obligationenrechts als Teil des allgemeinen Handelsrechts ein paar rudimentäre Normen. Alle diese Bestimmungen wurden mit Inkrafttreten des neuen Rechnungslegungsrechts zu Beginn des Jahres aufgehoben. Dennoch müssen sie so lange weiter gelten, als die

Bestimmungen des neuen Rechts zur Rechnungslegung nicht angewendet werden. Die gegenteilige Auslegung, dass diese Vorschriften nun nicht mehr gelten, weil sie per 1. Januar 2013 aufgehoben worden sind, würde offenkundig dem Willen des Gesetzgebers widersprechen. Dies bedeutet, dass die bisherigen Bestimmungen grundsätzlich noch auf jedes vor dem 1. Januar 2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden sind, soweit ein Unternehmen nicht bereits früher das neue Recht zur Anwendung bringt.

Konzerne separat geregelt

Die Übergangsbestimmungen enthalten eine separate Regelung für die Konzernrechnung. Die entsprechenden Vorschriften betreffen hauptsächlich die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung und den darauf anzuwendenden Rechnungslegungsstandard. Diese Bestimmungen finden erstmals Anwendung auf das Geschäftsjahr, das drei Jahre nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung beginnt. Die Art. 963 bis 963b OR sind also spätestens für das Geschäftsjahr, das am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnt, relevant.

Ist ein Unternehmen nach neuem, nicht aber nach dem bisherigen Recht konsolidierungspflichtig, dann muss es zum ersten Mal für das Geschäftsjahr 2016 eine konsolidierte Jahresrechnung erstellen. Das gilt auch dann, wenn es die übrigen Rechnungslegungsvorschriften freiwillig schon vorzeitig anwendet, denn der Gesetzgeber hat für die Erstellung der Konzernrechnung bewusst eine längere Übergangsfrist gewährt. Besteht die Konsolidierungspflicht sowohl nach neuem als auch nach bisherigem Recht, dann muss auch für die Geschäftsjahre 2013 bis 2015 eine Konzernrechnung erstellt werden. Auch hier würde die Auffassung, dass keine Konsolidierungspflicht mehr besteht, weil Art. 663e aOR per 1. Januar 2013 aufgehoben worden ist, offensichtlich dem Willen des Gesetzgebers widersprechen.

Pflicht entfällt

Fraglich ist, wie lange eine nach bisherigem Recht bestehende Konsolidierungspflicht noch zu erfüllen ist, wenn ein Unternehmen nach dem neuen Rechnungslegungsrecht keinen Konzernabschluss mehr erstellen muss. Es

dürfte unbestritten sein, dass die Konsolidierungspflicht ohne weiteres entfällt, wenn sich das Unternehmen für eine vorzeitige Anwendung der neuen Rechnungslegungsvorschriften entscheidet.

Nach der hier vertretenen Auffassung entfällt die Konsolidierungspflicht jedoch auch dann, wenn es die neuen Rechnungslegungsvorschriften nicht vorzeitig anwendet, und zwar aus folgenden Überlegungen.

Entlastung für KMU

Der Gesetzgeber hat die KMU-Schwelle, die eine Konsolidierungspflicht auslöst, daher die Werte Bilanzsumme, Umsatz und Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt, bewusst von bisher «10 – 20 – 200» auf «20 – 40 – 250» hinaufgesetzt. Dadurch sollten zahlreiche KMU von der Konsolidierungspflicht entbunden werden. Wird weiter berücksichtigt, dass Art. 663e a OR, der bis anhin die Konsolidierungspflicht begründete, per 1. Januar 2013 aufgehoben worden ist und das neue Recht keinen grundsätzlich höheren Standard in der Rechnungslegung einführt, spricht nichts dagegen, die Bestimmungen zur Konzernrechnung sofort und isoliert anwenden zu dürfen. Weil das Übergangsrecht bezüglich dieser Bestimmungen im Gesetz separat geregelt ist, kann auch nicht von einem unzulässigen «Cherry Picking» gesprochen werden. Somit ist davon auszugehen, dass ein Unternehmen, das gemäss den neuen Art. 963 und folgende des OR nicht konsolidierungspflichtig ist, schon ab dem 1. Januar 2013 keine Konzernrechnung mehr erstellen muss, auch wenn es seine Rechnungslegung im Übrigen noch nicht auf die neuen Bestimmungen ausrichtet.

Falls ein Unternehmen die Vorschriften betreffend die Konzernrechnung sofort anwendet, dann gelten selbstverständlich auch die damit zusammenhängenden neuen Minderheitsrechte. Danach können unter anderem Gesellschafter, die 20% des Grundkapitals vertreten, die Erstellung einer Konzernrechnung oder einer Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung verlangen. Je nach Umständen kann also die Erleichterung auch in eine Erschwerung kippen.

Lukas Glanzmann ist Rechtsanwalt bei Baker & McKenzie, Zürich, und Titularprofessor an der Universität St. Gallen.