



Finanz- und Rechnungswesen

JAHRBUCH 2021

herausgegeben von

Prof. Dr. Reto Eberle
Prof. Dr. David Oesch
Prof. Dr. Dieter Pfaff

CIP-Kurztitelaufnahme der deutschen Bibliothek

Finanz- und Rechnungswesen – Jahrbuch 2021

Herausgeber: Prof. Dr. Reto Eberle
Prof. Dr. David Oesch
Prof. Dr. Dieter Pfaff

WEKA Business Media AG, Schweiz
Projektleitung: Sabine Bernhard

© 2021 WEKA Business Media AG, Hermetschloostrasse 77, CH-8048 Zürich
Telefon 044 434 88 88, info@weka.ch
www.weka.ch, www.weka-library.ch

WEKA Business Media AG
Zürich • Kissing • Paris • Wien

Alle Rechte vorbehalten, Nachdruck – auch auszugsweise – nicht gestattet.

ISBN 978-3-297-14121-2

Druck: Beltz Grafische Betriebe GmbH, D-99947 Bad Langensalza / Satz: Dimitri Gabriel
Korrektorat: Margit Bachfischer M.A., Bobingen

Inhaltsverzeichnis

Editorial

Prof. Dr. Reto Eberle / Prof. Dr. David Oesch / Prof. Dr. Dieter Pfaff..... 5

Offene Fragen nach Swiss GAAP FER

Prof. Dr. Peter Leibfried..... 11

Rückstellungen in der Corona-Krise – Einfluss auf handelsrechtliche und steuerrechtliche Rückstellungen

Prof. Dr. Marco Gehrig / Georg Rupf / Pascal Bechtiger..... 31

Der Rechnungslegungsstandard für Banken – im Spannungsfeld unterschiedlicher Anforderungen

Stephan Rieder..... 47

Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER 21 in der NPO-Praxis

Marina Barisic / Flora Farago / Prof. Dr. Daniela Mühlenberg-Schmitz..... 77

Verrechnungspreisgestaltung Schweizer Konzerne

Prof. Dr. Katrin Hummel / Prof. Dr. Dieter Pfaff..... 101

Spezialfinanzierungen in den öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz

Prof. Nils Soguel, PhD..... 121

Vertrauensdienstleistungen Audit, Assurance und Advisory – das Triple-A der Prüfungs- und Beratungsbranche

Dr. Marius Klauser / Peter Ritter..... 149

Überarbeitung des Three Lines of Defense Model

Frank Bertisch / Katharina Daniela Kipf..... 167

Weshalb eine State-of-the-Art-Buchhaltung für den Staat wichtig ist

Dr. Philipp Weckherlin..... 197

Zu- und Abschläge bei der Unternehmensbewertung von KMU – Theorie, Praxis und Empirie

Dr. Fabian Schmid / Prof. Dr. Tobias Hüttche..... 229

Externe Daten maximieren den Nutzen von Predictive Analytics

Dennis Christoph Nann / Dr. Christian Offenhammer..... 257

Editorial



Prof. Dr. Reto Eberle



Prof. Dr. David Oesch



Prof. Dr. Dieter Pfaff

Wir freuen uns, Ihnen die 30. Ausgabe unseres Jahrbuchs Finanz- und Rechnungswesen zu präsentieren. Erneut beteiligen sich namhafte Autorinnen und Autoren aus Wissenschaft und Praxis mit Beiträgen, die sich mit aktuellen Themen und Entwicklungen im Finanz- und Rechnungswesen auseinandersetzen. Dabei zeigen die Autorinnen und Autoren in ihren Beiträgen diverse Herausforderungen auf und stellen praxisorientierte Lösungsansätze dar.

Der erste Beitrag des Jahrbuchs widmet sich den offenen Fragen nach Swiss GAAP FER, und wie damit umzugehen ist. Im Unterschied zur internationalen Rechnungslegung steht in der Swiss GAAP FER die Beurteilung der Entwicklung einer einzelnen Unternehmung über die Zeit hinweg im Mittelpunkt. Im Umgang mit offenen Fragen sind daher die im Swiss-GAAP-FER-Rahmenkonzept in Ziff. 30 verlangte Stetigkeit in Bewertung, Darstellung und Offenlegung im Anhang sowie Transparenz von zentraler Bedeutung. Für die Beantwortung offener Fragen nach Swiss GAAP FER greift **Peter Leibfried** in seinem Beitrag neben den kodifizierten Grundlagen aus Analogieschlüssen und anderen Regelwerken auf in der hiesigen Praxis etablierte Praktiken zurück.

Marco Gehrig, Georg Rupf und **Pascal Bechtiger** befassen sich mit der Frage, wie Rückstellungen handelsrechtlich zu berücksichtigen sind und wie diese nach steuerrechtlichen Normen gebildet werden dürfen. Im Weiteren beleuchten die Autoren die unterschiedlichen kantonalen

Steuerpraxen zu Corona-Rückstellungen vor dem Hintergrund des Massgeblichkeitsprinzips. Ebenfalls wird ein Vergleich mit Swiss GAAP FER und IFRS aufgezeigt und werden verschiedene Möglichkeiten zur Jahresabschlussgestaltung 2020 für die Praxis diskutiert.

Die Rechnungslegung von Banken bewegt sich im Spannungsfeld von unterschiedlichen Anforderungen. **Stephan Rieder** erläutert diese, indem die Entstehungsgeschichte der Rechnungslegungsvorschriften für Institute (RVI) dargestellt wird. Diese stellen inzwischen ein übersichtliches Regelwerk mit einer klaren Systematik sowie einen in sich geschlossenen Rechnungslegungsstandard dar. Die RVI enthalten detaillierte Vorgaben für die Gliederung sowie ein hohes Mass an Informationsanforderungen für den statutarischen Einzelabschluss und stellen damit die zentrale Basis für die Erfüllung unterschiedlicher Anforderungen dar.

Swiss GAAP FER 21 verlangt von den gemeinnützigen Non-profit-Organisationen (NPO), den administrativen und den Fundraising-Aufwand offenzulegen. Auch verpflichtet er NPO zum sogenannten Leistungsbericht, einem besonderen Bestandteil des NPO-Geschäftsberichts, der die finanziell ausgerichtete Jahresrechnung ergänzt. Unter der Leitung von **Daniela Mühlenberg-Schmitz** haben sich **Marina Barisic** und **Flora Farago** im Rahmen von zwei empirischen Untersuchungen an der Fernfachhochschule Schweiz mit diesen Fragestellungen befasst. Insgesamt wurden 284 NPO untersucht. Angesichts der dabei festgestellten Heterogenität der Offenlegungspraxis haben die Autorinnen Umsetzungsempfehlungen erarbeitet.

Dem Wunsch der Unternehmen, belastbare Verrechnungspreise sowohl für die Steuerung der Wertschöpfungskette als auch zu Zwecken der Tax Compliance und Optimierung der Steuerlast zu gestalten, stehen die Interessen der nationalen Finanzverwaltungen sowie der Zollbehörden der betroffenen Länder gegenüber. Ziel des Beitrags von **Katrin Hummel** und **Dieter Pfaff** ist es, die Verrechnungspreisgestaltung Schweizer Konzerne zu beleuchten. Mithilfe einer empirischen Erhebung wird aufgezeigt, welche Funktionen aus praktischer Sicht die Verrechnungspreisgestaltung dominieren und welche Bedeutung den gängigen Verrechnungspreismethoden wie Preisvergleich (Comparable Uncontrolled Price Method), Wiederverkaufspreismethode (Resale Minus) sowie Kosten-

aufschlagsmethode (Cost Plus) für die in der Schweiz befragten Unternehmen zukommt.

Kosten von Leistungen, die von öffentlichen Gemeinwesen erbracht werden, sind auf besondere Weise zu finanzieren (zu denken ist an die Wasser- oder Abfallentsorgung). Dies bedingt, dass gewisse Einnahmen der Erbringung dieser Leistungen zugeordnet werden müssen. Bei den Nutzern werden verschiedene Kausalabgaben erhoben, um die Kosten eben dieser Leistungen zu finanzieren. Steuereinnahmen dürfen aufgrund des Verbots der Zweckbindung von Hauptsteuern nicht zur Finanzierung von spezifischen Leistungen verwendet werden. In seinem Beitrag erläutert **Nils Soguel** anhand verschiedener Fallbeispiele, wie Spezialfinanzierungen und Fonds in den öffentlichen Gemeinwesen der Schweiz in der Rechnungslegung behandelt und in der Bilanz ausgewiesen werden müssen.

Ökologische Herausforderungen, Cyberrisiken und unwirksame Governance-Strukturen erhöhen die Unsicherheit und damit den Bedarf an Vertrauensdienstleistungen. Der Beitrag von **Marius Klauser** und **Peter Ritter** geht auf die zunehmende Bedeutung zukunftsorientierter und nichtfinanzieller Informationen ein und beleuchtet die Rolle des Wirtschaftsprüfers in der Corporate Governance. Vor allem das Zusammenspiel von Verwaltungsrat und Wirtschaftsprüfer, der Aufbau von Beratungskompetenzen und ein kontinuierlicher Lern- und Entwicklungsprozess sind zentrale Faktoren für die Zukunftsfähigkeit der Branche. Von grosser Wichtigkeit sind dabei multidisziplinäre Teams und die Nutzung neuer Möglichkeiten aufgrund der Digitalisierung.

Frank Bertisch und **Katharina Daniela Kipf** beschäftigen sich in ihrem Beitrag mit der Überarbeitung des Three Lines of Defense Model. Diese wurde durch das Institute of Internal Auditors initiiert, wobei die Analysen und Erkenntnisse der im Überarbeitungsprozess involvierten Personen sowie das Resultat in Form des überarbeiteten Modells vorgestellt werden sollen. Das überarbeitete Modell wurde mithilfe einer definierten Peergroup überprüft, die hinsichtlich ihres spezifischen Organisationsumfelds, ihrer Ansichten zum Three Lines of Defense Model, ihrer Meinung zum überarbeiteten Modell sowie zur Abgrenzungsproblematik zwischen den Linien in der Praxis befragt wurden.

Philipp Weckherlin befasst sich in seinem Beitrag mit der Frage, weshalb eine State-of-the-Art-Buchhaltung auch für den Staat wichtig ist. Der Autor legt dar, dass der Staat aus organisatorischer Sicht keinen Sonderfall darstellt, zumal dieser mit der gleichen Logik wie andere Organisationen konstruiert sei. Entsprechend ist eine State-of-the-Art-Buchhaltung, wie bei jeder Organisation, die wichtigste Grundlage für das Führungsinformationssystem, mit welchem ein Staat geführt wird. Am Beispiel der föderalistischen Schweiz wird die statistische Finanzsicht hinter der Staatsquote und deren Wirkungsgrad aufgezeigt und in den internationalen Kontext der Geschäftsberichtssicht gesetzt.

Es gibt keine besonderen Methoden für die Berechnung von Zu- und Abschlägen bei der Unternehmensbewertung von kleinen und mittleren Unternehmen, allerdings sind deren Besonderheiten zu beachten, zumal deren Erfolg meist stark von den Eigentümern abhängt, die Anteile nicht ohne Weiteres veräußerbar sind und das Insolvenzrisiko vergleichsweise hoch ist. Diese Besonderheiten können grundsätzlich entweder bei der Planung der finanziellen Überschüsse oder bei deren Diskontierung berücksichtigt werden. **Fabian Schmid** und **Tobias Hüttche** stellen Theorie und Praxis bisherigen und eigenen empirischen Untersuchungen gegenüber, mit dem Ziel, der Schweizer Bewertungspraxis empirisch gestützte Empfehlungen abzugeben.

Aktuelle Beispiele aus der Praxis zeigen empirisch eine deutliche Korrelation zwischen der Forecast-Qualität und dem erzielten Unternehmensgewinn. **Dennis Christoph Nann** und **Christian Offenhammer** beschäftigen sich in ihrem Beitrag mit der Frage, wie ein möglichst akkurater Forecast konkret erreicht werden kann, und fokussieren sich auf eine moderne Forecasting-Methode, den Forecast mittels Predictive Analytics, und darin insbesondere auf den Einbezug von externen Daten. Forecasting wird dabei als Kernprozess der Unternehmenssteuerung eingeordnet. In ihrem Abschnitt über Predictive Analytics zeigen sie eine Übersicht der zu verwendenden externen Daten und stellen danach die verfügbaren Datenanbieter, inklusive Open-Source-Anbieter und professionelle Datenplattformen, vor.

Allen Autorinnen und Autoren des diesjährigen Jahrbuchs sei für ihren spannenden Beitrag zur aktuellen Ausgabe herzlich gedankt. Ebenfalls danken wir **Sabine Bernhard** von der WEKA Business Media AG für

die herausragende Zusammenarbeit und verlegerische Unterstützung. Ein weiterer Dank geht an **Silvia Chibane** und **Nicole Longhi** für die hervorragende redaktionelle und organisatorische Unterstützung.

Zürich, im Januar 2021



Prof. Dr. Reto Eberle



Prof. Dr. David Oesch



Prof. Dr. Dieter Pfaff

Offene Fragen nach Swiss GAAP FER



Prof. Dr. Peter Leibfried ist Direktor des Instituts für Accounting, Controlling und Auditing an der Universität St. Gallen (ACA-HSG) und Inhaber des KPMG-Lehrstuhls für Audit und Accounting. Er hat in Deutschland, den USA und in der Schweiz studiert und verfügt über langjährige praktische Erfahrungen bei einer grossen Revisionsgesellschaft und in einer von ihm gegründeten, mittlerweile erfolgreich veräusserten Unternehmensberatungs- und Weiterbildungsgruppe. Er ist Autor zahlreicher Veröffentlichungen und in verschiedenen Verbänden und Gremien engagiert, unter anderem als Präsident der Fachkommission Swiss GAAP FER und Mitglied der Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge. Seit 2019 ist er zudem Prorektor an der Universität St. Gallen (HSG).

Inhaltsverzeichnis

1.	Regulierungsillusionen	13
2.	Regeln versus Prinzipien	15
3.	Von Spielräumen und Lücken	16
4.	Anwendung bei Swiss GAAP FER	19
4.1	Fangnetz Rahmenkonzept.....	19
4.2	Analogieschlüsse.....	21
4.3	Regelwerke anderer Standardsetzer.....	22
4.4	Etablierte Praktiken.....	26
5.	Zusammenfassung	27
	Literaturverzeichnis	28

1. Regulierungsillusionen¹

Menschen streben nach Sicherheit und Stabilität. Sie gelten als Schutz gegen Bedrohungen und Gefahr, als Voraussetzungen für stetige Verbesserungen und nachhaltigen Erfolg, als Garanten für eine bestmögliche Zukunft. Sicherheit und Stabilität setzen voraus, dass möglichst viele Dinge unter Kontrolle sind. Zukünftige Entwicklungen sind dann meist absehbar, fast schon vorprogrammiert. Negativabweichungen wird frühzeitig begegnet, Veränderungen werden weitestgehend versteigt.

Passieren dann dennoch Überraschungen, werden sie als ausserordentliche Sachverhalte und «*Schwarze Schwäne*»² angesehen, das Entsetzen ist gross. DAX-Konzerne, die unerwartet pleitegehen, weil Milliardenbeträge in betrügerischen Geschäften verschwunden sind? Ein Virus, das die stolz geschwellte Luftfahrtbranche auf einen Bruchteil ihres Geschäftsvolumens reduziert, langfristige Schäden nicht ausgeschlossen? Eine der grössten und ältesten Demokratien der Welt, in der über die Integrität anstehender Präsidentenwahlen gestritten wird? Die Welt des Jahres 2020 hat in vielen Dimensionen gezeigt, dass Schwarze Schwäne möglicherweise gar nicht so selten sind. Vielmehr scheint die Menschheit grossartig vergesslich zu sein.

Wer ist verantwortlich für Sicherheit und Stabilität? Eine so grosse Aufgabe ist nicht durch einen Einzelnen zu bewältigen. Der Ruf nach hoheitlicher Unterstützung liegt nahe, und auch wenn dies nicht unbedingt gleich die operative Durchführung bedeuten muss (z.B. Polizei), so doch wenigstens die Schaffung entsprechender institutioneller Rahmenbedingungen (z.B. Gesetze). Und so dreht sich die Spirale immer weiter im Kreis: Auf die Finanzskandale der *New Economy* um das Jahr 2000 folgte der *Sarbanes-Oxley-Act*; weltweit wurden interne Kontrollsysteme dokumentiert und Revisionsaufsichtsbehörden eingeführt. Nach der *Lehman-Pleite* im Jahr 2008 hat die Europäische Union die Regulierung von Revisionsgesellschaften verschärft, unter anderem durch eine verpflichtende Rotation von Prüfgesellschaften und das Verbot von gleichzeitiger Prü-

1 Der Autor dankt Prof. Dr. Reto Eberle für seine kritische Durchsicht und die wertvollen Anregungen für den vorliegenden Beitrag.

2 Vgl. Taleb (2001).

fung und steuerlicher Beratung.³ Und als kurzfristige Reaktion auf den noch lange nicht abgeschlossenen *Wirecard*-Skandal hat die Deutsche Bundesregierung beschlossen, den mit der privatrechtlich organisierten *Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung* bestehenden Vertrag zu kündigen und die Aufsicht neu zu organisieren.

Viele staatliche Interventionen machen die Welt zweifelsohne zu einem besseren Ort. Von der allgemeinen Schulpflicht bis zur Gurtpflicht in privaten Kraftfahrzeugen gibt es zahllose Beispiele dafür, dass hoheitliche Regulierung der gesamtwirtschaftlichen Wohlfahrt insgesamt dienlich ist und die Mitglieder eines Gemeinwesens ab und zu vor sich selber zu schützen sind. Gleichzeitig muss immer sorgfältig abgewogen werden, wie es um die Abwägung von Kosten und Nutzen der entsprechenden Eingriffe steht. Und hier werden zwei Probleme sichtbar: Erstens, in vielen Fällen sind entweder Kosten oder Nutzen einer Massnahme (oder gar beide) nur sehr unscharf zu ermitteln. Das Ausbalancieren einer optimalen Entscheidung gerät damit zu einer schier unlösbaren Aufgabe. Denn im Unterschied zu vielen Naturwissenschaften lassen sich sozialwissenschaftliche Zusammenhänge meist nicht in einem Labor simulieren, es gibt keinen Versuchsaufbau – das Labor der Betriebs- und Volkswirtschaft ist die Realität. Zweitens, die Folge davon: Entscheidungen im Bereich der Regulierung sind Zeitgeist, politischen Strömungen und interessengeleiteten Beeinflussungen ausgesetzt. Und daraus ergeben sich dann die vorstehend aufgezeigten Beispiele: Kaum gibt es einen neuen Problemfall am Finanz- und Kapitalmarkt, wird nach (wie auch immer) «verbesserter» Regulierung gerufen. In einer Welt, die nach Sicherheit und Stabilität strebt, wird diesem Verlangen sehr oft nachgegeben – nicht zuletzt deswegen, weil die jeweiligen Entscheidungsträger nicht die Hände im Hosensack lassen wollen. Denn wer sofort ein paar Gegenmassnahmen vorschlägt und Besserung verspricht, hat die öffentliche Meinung auf seiner Seite. Wer im Gegensatz dazu gewisse Fehlentwicklungen aber als Preis der Freiheit interpretiert, steht scheinbar tatenlos an der Seitenlinie. Pointiert ausgedrückt: Das Verbreiten von Kontrollillusionen bringt einen Imagevorteil. Gänzlich verhindern wird man Missbräuche aber

3 Vgl. Grünbuch Abschlussprüfung der Europäischen Kommission (2010), S. 3: «Die Tatsache, dass zahlreiche Banken von 2007 bis 2009 sowohl bei Bilanzposten als auch bei ausserbilanziellen Positionen gewaltige Verluste verzeichnet haben, wirft nicht nur die Frage auf, wie die Abschlussprüfer ihren Mandanten für diese Zeiträume einen «sauberen» Vermerk liefern können, sondern auch, inwieweit der derzeitige Rechtsrahmen als passend und angemessen zu betrachten ist.»

nie – man bewegt sich nur in einer Spirale aus *Räuber und Poli* auf ein immer höheres Niveau.

2. Regeln versus Prinzipien⁴

Auf die Welt der Rechnungslegung angewandt, besteht der vorstehend geschilderte *Battleground* aus der jahrzehntelangen Diskussion um Regeln versus Prinzipien. Dabei strebt eine regelbasierte Ausrichtung dahin, im Sinne eines «*cookbook-accounting*» jeden nur denkbaren Einzelfall zu erfassen und so grösstmögliche Rechtssicherheit zu schaffen: «*The vision underlying a rule-based approach is to specify the appropriate accounting treatment for virtually every imaginable scenario, such that the determination of the appropriate accounting answer for any situation is straight-forward and, at least in theory, the extent of professional judgment necessary is minimized.*»⁵ Das Verständnis eines prinzipienbasierten Systems hingegen ist nicht ganz so eindeutig definiert.⁶ In den meisten Fällen läuft es darauf hinaus, dass Regeln durch einige übergreifende Prinzipien ersetzt werden, ohne aber eine weiterführende Implementierungsanleitung zu geben. Die Folge ist das Vorhandensein relativ grosser Ermessensspielräume. Ebenso denkbar ist eine entsprechende Gewichtung, d.h., die Rechnungslegung enthält schlichtweg vom Umfang her weniger kasuistische Einzelfallregelungen und dafür mehr allgemeine Vorgaben. Beide Aspekte werden in den Swiss GAAP FER umgesetzt.

Die Vergangenheit hat gezeigt, dass sowohl regel- als auch prinzipienbasierte Systeme für sich alleine genommen Fehlentwicklungen nicht vermeiden können. So wird regelbasierten Systemen entgegengehalten, die Welt sei schlichtweg viel zu komplex, um jeden nur denkbaren Sachverhalt abschliessend zu erfassen. Ein selbst noch so dicht geflochtenes Netz aus Regelungen kann gezielten Missbrauch also nicht verhindern, im Gegenteil, wenn für einen bestimmten Sachverhalt keine Regeln existieren, könnte man böswillig davon ausgehen, jetzt sei alles erlaubt. Aber auch eine prinzipienbasierte Ausrichtung hat ihre Nachteile: So ergibt sich zwangsläufig eine höhere Unschärfe in der Abbildung, denn über verschiedene Anwender betrachtet besteht ein höheres Risiko, gleiche

4 Vgl. auch Leibfried (2014), S. 379.

5 Securities and Exchange Commission (2003), Abschnitt I.C.

6 Vgl. Lüdenbach/Hoffmann (2003), S. 390 ff.

Sachverhalte unterschiedlich zu behandeln. Dies ist insbesondere dann ein Problem, wenn Anwender in Krisensituationen versuchen, gezielt Graubereiche und Ermessensspielräume zu ihren Gunsten überzustrapazieren. Mit dem Argument «*show me where it says I can't do it this way*»⁷ werden dann Extrempositionen vertreten, die den Oberbegriff des *True and Fair View* überstrapazieren, was aber ohne konkrete Einzelfallregelung manchmal schwierig zu beweisen ist. Für diese Fälle wäre dann wiederum eine regelbasierte, möglichst enge Rechnungslegung wohl die bessere Wahl.

3. Von Spielräumen und Lücken

Wo nicht alles im Detail geregelt ist, ergeben sich offene Fragen. Dass dies nach Swiss GAAP FER der Fall sein kann, hat der Standardsetzer bereits explizit vorgesehen: Gemäss FER 1.4 sind «*Offene Fragen in der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER [...] im Sinne des Rahmenkonzepts zu lösen.*» Bevor auf die konkrete Umsetzung dieser Vorgabe eingegangen werden kann, sind jedoch zunächst einmal ein paar terminologische Abgrenzungen vorzunehmen und grundsätzliche Überlegungen anzustellen.

Wo offene Fragen vorliegen, besteht in der Regel ein bewusst gewählter Ermessensspielraum. Was dieser aus der Jurisprudenz kommende Begriff alles bedeuten kann, ist Gegenstand umfangreicher juristischer Diskussionen.⁸ Für die hiesigen Zwecke der Rechnungslegung kann wohl am besten von einer *dem Anwender obliegenden Aufgabe zur Rechtskonkretisierung* gesprochen werden.⁹ Es geht also darum, einen konkret vorliegenden Sachverhalt unter möglicherweise sehr abstrakte, prinzipienbasierte Vorgaben zu subsumieren.

Andererseits können offene Fragen auch aus einer Regelungslücke resultieren. Diese ist etwas anderes als ein Ermessensspielraum! Von einer Regelungslücke wird in der juristischen Terminologie nämlich dann gesprochen, wenn eine «*planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts [...] gemessen am Massstab der gesamten geltenden*

7 Carlino (2004), S. 6.

8 Vgl. z.B. Schindler (2007), S. 133 ff.

9 Vgl. ebenda, S. 149.