

STELLUNGNAHME

zum Entwurf des Bundesministeriums für Justiz zu einem RECHNUNGSLEGUNGSGESETZ 1989

ZU ARTIKEL I (ÄNDERUNGEN DES HANDELSGESETZBUCHES)

Zu § 189 **Buchführungspflicht**

Abs 3 Wir sind der Ansicht, daß die geforderte "urschriftgetreue" Wiedergabe bis zum Ablauf von 7 Jahren vor allem bei abgesandten Handelsbriefen nicht im Einklang mit der technischen Entwicklung steht. Wir verweisen auf die Formulierung des § 132 (2) BAO und glauben, daß eine inhaltsgleiche Reproduktionsmöglichkeit sinnvoll wäre (Bsp.: Aufbewahrung von Ausgangsrechnungsdaten auf Bändern oder Mikrofiche; die urschriftgetreue Wiedergabe würde in solchen Fällen voraussetzen, daß derselbe Drucker wegen des Schriftbildes 7 Jahre zur Verfügung stehen müßte).

Zu § 196 **Vollständigkeitsgebot, Verrechnungsverbot**

Abs 1 Hier sollte unserer Ansicht nach klargestellt werden, daß der Begriff "Vermögensgegenstände" das wirtschaftliche Eigentum beinhaltet, das in Ausnahmefällen vom zivilrechtlichen Eigentum abweichen kann. Dies entspricht der herrschenden Lehre und den Zielvorstellungen des Jahresabschlusses ("möglichst sicherer Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage"). Insbesondere im Hinblick auf die immer häufiger werdenden Finanzierungsleasing-Geschäfte sollte auf diese Klarstellung nicht verzichtet werden.

Abs 2 Ein absolutes Verrechnungsverbot zwischen Aktiva und Passiva ist unserer Ansicht nach nicht zielführend. Hier sollte die in der Praxis entwickelten und den GoB entsprechenden Grundsätze beibehalten werden (z.B. Saldierungsfähigkeit von zivilrechtlich verrechnungsfähigen Forderungen und Verbindlichkeiten). Ein Abgehen von dieser bisherigen Praxis würde zu einem Aufblähen der Bilanzen führen, die den Einblick in die Vermögens- und Finanzlage eher erschweren denn erleichtern.

Zu § 197 Bilanzierungsverbote

Die EG räumt ein Wahlrecht zur Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungskosten ein. Dieses sollte auch in Österreich berücksichtigt werden, da diese Tätigkeiten den Hauptanteil bei Softwarehäusern, Forschungsgesellschaften etc. ausmachen und eine nicht periodengerechte Abgrenzung zu falschen Periodenergebnissen führen würde.

Zu § 198 Inhalt der Bilanz

Abs 7 Die Bildung eines Aktivpostens für ein Damnum bzw. Geldbeschaffungskosten ist im § 6 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 bindend vorgeschrieben. Abs 7 sieht eine Wahlmöglichkeit für die Einstellung eines solchen Aktivpostens nur dann vor, wenn die Laufzeit der entsprechenden Verbindlichkeit 5 Jahre übersteigt. Was soll nun geschehen, wenn die Laufzeit unter 5 Jahren liegt; Eine Anpassung der beiden Rechtsbereiche aneinander wäre wünschenswert.

Abs 8 Die Reihenfolge 1 und 2 sollte geändert werden, sodaß die Abfertigungsvorsorgen vor den Pensionsvorsorgen ausgewiesen werden.

Diese beiden Positionen sollten mit dem Überbegriff "Sozialkapital" nach dem Eigenkapital und vor den Rückstellungen ausgewiesen werden.

In den Erläuterungen zu dieser Textpassage wurde festgehalten, daß "nach heutiger Überzeugung Jubiläumsgelder" als Rückstellungen zu passivieren sind.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind Jubiläumsgeldrückstellungen nicht passivierungsfähig. Entsprechende Rechtsmittel sind anhängig. Um ungünstige Auswirkungen auf diese anhängigen Verfahren zu vermeiden, sollte diese Einschränkung "nach heutiger Überzeugung" besser unterbleiben, weil dadurch der Eindruck hervorgerufen wird, daß früher eine andere Rechtsansicht richtig war.

Ganz allgemein bewirkt die demonstrative Aufzählung von zu bildenden Rückstellungen im Zusammenhang mit den dazugehörigen Erläuterungen eine hohe Rechtsunsicherheit. Anzustreben wäre daher eine möglichst vollständige Aufzählung der zu bildenden Rückstellungen im Gesetz selbst.

Bei den Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden eschäften (§ 198 Abs. 8 Z. 4 HGB) ist offen, wie diese Vorsorgen zu bilden sind. erade in dieser Frage ergeben sich in der Praxis häufig unterschiedliche Auffassungen, sodaß eine detaillierte Regelung notwendig erscheint. In diesem Zusammenhang empfiehlt sich auch eine generelle Regelung, ob bzw. unter welchen Umständen eine Betrachtung aus absatzmarktorientierter oder beschaffungsmarktorientierter Sicht durchzuführen ist.

Zu § 199 Haftungsverhältnisse

Die BRD-Formulierung (§ 251 dHGB: "sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten") ist unseres Erachtens präziser als die Formulierung "sowie sonstige Haftungsverhältnisse".

Zu § 201 **Allgemeine Grundsätze der Bewertungsvorschriften**

Abs 1 Der Grundsatz der materiellen Bewertungskontinuität nach § 201 Abs. 1 Z. 1 HGB erscheint zu generell definiert, wodurch sich eine Reihe von Zweifelsfragen ergeben, z.B. gilt der Grundsatz nur für schon vorhandene oder auch für neu geschaffene Vermögensgegenstände? Was ist unter gleichartigen Vermögensgegenständen gemäß den Erläuterungen zu verstehen? Was sind die "besonderen Umstände" in Absatz 2, welche ein Abweichen vom Stetigkeitsgrundsatz zulässig machen?

Weiters sollte noch der Grundsatz der Einzelbewertung als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung angeführt werden (mit den in § 209 erlaubten Ausnahmen).

Abs 2 Die Zulässigkeit eines Abweichens vom Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität bei Vorliegen besonderer Umstände ist unserer Ansicht nach notwendig. Der in den Erläuterungen angeführten Meinung (keine Änderung aus rein bilanzpolitischen Gründen) können wir aber nicht zustimmen, da die Unterscheidung zwischen "Vorliegen besonderer Umstände" und "rein bilanzpolitischer Grund" in der Praxis zu erheblichen Auslegungsdifferenzen zwischen Gesellschaft und Wirtschaftsprüfern führen könnte. Die Angabe des Grundes und der Auswirkungen im Anhang ist unserer Ansicht nach ausreichend, um willkürlichen Bewertungsänderungen einen Riegel vorzuschieben oder es wäre klarzustellen, daß die Ausübung eingeräumter Wahlrechte grundsätzlich noch nicht unzulässig ist.

Zu § 203 **Wertansätze für Gegenstände des Anlagevermögens**

Abs 1 Hier sollte klargestellt werden, daß die Abschreibungen nach § 208 in den meisten Fällen nicht zu einem verminderten Ansatz des Vermögensgegenstandes, sondern zum Ausweis einer Bewertungsreserve führen. Die derzeitige Formulierung widerspricht also § 230 Abs. 1.

Abs 3 Diese Bestimmung geht über die derzeitige gesetzliche Regelung und die EG-Richtlinie hinaus, da auch die Anlaufkosten aktivierbar wären (Versetzung in betriebsbereiten Zustand). Vorschlag wie EG-Richtlinie: Einkaufspreis und Nebenkosten.

Weiters wird hingewiesen auf die Schwierigkeit der Absetzung von Skontoerträgen, vor allem bei Anlagenzugängen. Eine vereinfachte Lösung in bezug auf die Anschaffungspreisminderungen wäre sinnvoll.

Abs 4 Die Formulierung "hinausgehende wesentliche Verbesserung" sollte ersetzt werden durch "hinausgehende Wesensänderung", da auch bisher die zwei Arten, nämlich Substanzvermehrung und Wesensänderung aktiviert werden durften. Ansonsten wäre auch die Aktivierung von Reparaturaufwand nicht vermeidbar.

Weiters stellt sich die Frage, was unter angemessenen Teilen der Material- und Fertigungsgemeinkosten nun tatsächlich zu verstehen ist.

Abs 5 keine Einwendungen

Abs 6 Gegen das Aktiierungsgebot eines entgeltlich erworbenen Firmenwerts bestehen unsererseits keine Einwendungen. In bezug auf die Abschreibungsorschrift (5 Jahre) wäre eine Rechtsangleichung des Steuerrechts (15-jähriger Abschreibungszeitraum gem. § 3 Abs. 3 EStG 1988) an das Handelsrecht herbeizuführen. Dies entspräche einem dringenden Bedürfnis der Praxis.

Zu § 204 Abschreibungen auf Gegenstände des Anlagevermögens

Abs 1 Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nicht nur um planmäßige Abschreibungen, sondern auch um den planmäßigen Verbrauch der Bewertungsreserve zu kürzen.

Zu § 206 Wertansätze für Gegenstände des Umlaufvermögens

Abs 1 Der Ausdruck "Abschreibungen" ist durch den Ausdruck "Wertberichtigung" zu ersetzen (keine Doppelverwendung des Begriffes Abschreibung, der nur der Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dienen soll).

Abs 3 Die Beschränkung auf Aufträge, aus deren weiterer Abwicklung keine Verluste drohen, soll entfallen, da durch § 201 Abs.1 Z 3 (Imparitätsprinzip) ohnehin der Ausweis noch nicht realisierter Verluste normiert wird. Es könnte sonst der Fall eintreten, daß auch bei unwesentlichen Verlusten jegliche Aktiierung der Verwaltungs- und Vertriebskosten unterbleiben muß. Der Begriff "mehrere Jahre" (auch zwei Jahre?) sollte zumindest in den Erläuterungen näher definiert werden.

Zu § 207 Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens

In der Überschrift müßte anstelle Abschreibungen die Bezeichnung "Wertberichtigungen" treten. Nach Absatz 1 sollte folgende Formulierung der retrograden Bewertung in die Erläuterung aufgenommen werden:

Die retrograde Bewertung ermittelt ausgehend vom Verkaufspreis im Wege einer Abschlagsrechnung (für Erlösschmälerung, Fracht und Verpackung, sonstige Sonderkosten des Vertriebes, Verwaltungs- und Vertriebs-Gemeinkosten, Kapitaldienst) zu Vollkosten den Bilanzansatz; sie ist dann anzuwenden, wenn die Selbstkosten im Verkaufspreis keine Deckung finden.

Bei einer derartigen Bewertung sind die fehlenden Kosten der Produktfinalisierung auf Basis der Normalbeschäftigung zu Vollkosten einschließlich des zukünftigen Ausschusses, der zu erwartenden Reklamationen, Kostensteigerungen, Pönale udgl. zu berücksichtigen.

Der bei der retrograden Bewertung ebenfalls abzusetzende durchschnittliche Unternehmensgewinn braucht dann nicht in Ansatz gebracht werden, wenn die Verlustsituation konjunkturell branchenspezifisch ist.

Der im Entwurf vorgesehene Absatz 2 sollte ersatzlos gestrichen werden.

Zu § 208 Berücksichtigung steuerlicher Vorschriften

Diese Bestimmung ist unseres Erachtens notwendig.

Zu § 209 Bewertungsvereinfachungsverfahren

keine Einwendungen

**Zu § 210 Abschreibung der Aufwendungen für das Ingangsetzen und Umstellen
eines Betriebes**

keine Einwendungen

Zu § 211 Wertansätze von Passivposten

Abs 1 Im 2. Satz soll es besser "vorsichtiger" statt "vernünftiger" (kaufmännischer Beurteilung) heißen.

Bei der Bewertung von Null-Kuponanleihen sollte anfänglich nicht der (End-) Rückzahlungsbetrag zum Ansatz kommen, sondern der Anschaffungsbetrag vermehrt um den bisherigen Zuwachs (d.s. die noch nicht fälligen Zinsentangenten). Es erfolgt demnach eine jährliche Aufstockung der Verbindlichkeit, wie dies bereits im Bankenbereich gehandhabt wird.

Abs 2 Eine verbindliche Festlegung eines bestimmten versicherungsmathematischen Berechnungsverfahrens für die Bildung von Pensionsrückstellungen (§ 211 Abs. 2 HGB), insbesondere die Festsetzung eines einheitlichen Verfahrens (Teilwertverfahren wie in der BRD) und eines einheitlichen Zinssatzes (6 % wie in der BRD), würde sowohl die Rechtssicherheit als auch die Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen erhöhen.

Übergangsbestimmungen Art. IX Abs. 3:

Gemäß den Übergangsbestimmungen ist ein Fehlbetrag zwischen der vorhandenen Pensionsrückstellung und der gemäß § 211 Abs. 2 notwendigen Pensionsrückstellung über einen Zeitraum von längstens 10 Jahren gleichmäßig verteilt nachzuholen. Gemäß § 116 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 ist jedoch für die Aufholung des Fehlbetrages der Pensionsrückstellungen ein Übergangszeitraum von 20 Jahren vorgesehen. Eine sol e unterschiedliche Behandlung ist völlig unbefriedigend. Wenn schon der Fiskus nicht bereit ist einer kürzeren Übergangszeit zuzustimmen, sollte es auch dem Unternehmen möglich sein, diesen längeren Übergangszeitraum in Anspruch zu nehmen. In der derzeitigen Form ist die Übergangsregelung nicht akzeptabel.

Zu § 212 Aufbewahrungspflicht, Aufbewahrungsfrist

Abs 1 Die Verlängerung der Aufbewahrungsfrist (über die grundsätzlich geforderten sieben Jahre) für gerichtlich anhängige Verfahren bedürfte einer zusätzlichen Präzisierung.

Abs 2 Weiters wäre es wünschenswert, daß eine Formulierung gefunden wird, die klar auf eine volle 7-Jahres-Aufbewahrungsfrist abstellt, und zwar vom Schluß des Kalenderjahres, für das die letzte Eintragung in das Handelsbuch vorgenommen wurde.

Zu § 220 Jahresabschluß im Fall der Prüfungspflicht

Die Aufstellungsfrist für den Jahresabschluß von Kapitalgesellschaften und sonstigen Gesellschaften ist uneinheitlich geregelt (fünf und neun Monate). Wir sehen keinen Grund für eine sachliche Differenzierung.

Zu § 221 Inhalt des (erweiterten) Jahresabschlusses

Abs 2 Bezüglich des Umfanges des erweiterten Jahresabschlusses wird auf die Schwierigkeit der Wirtschaftsprüfer hingewiesen, die künftige Lage eines Unternehmens echt zu beurteilen (Problematik eines Prognosetestats).

Zu § 222 Allgemeine Grundsätze für die Gliederung

Vorweg ist zu bemerken, daß die vorgesehene Gliederung eine Aufblähung und Unübersichtlichkeit (Verstoß gegen den Grundsatz der Bilanzklarheit) des Jahresabschlusses nach sich zieht, welche nicht legalisiert werden sollte. Es wird z.B. den immateriellen Vermögensgegenständen sowohl in der Reihung als auch in der Tiefengliederung ein zu hoher Wert beigemessen. Es ist gerade bei Industrieunternehmen, wo diese Positionen vorkommen, diese Vermögensgruppe an sich von nur untergeordneter Bedeutung (Beispiel: bei ÖMV Anteil am Anlagevermögen nur 2,3 %, bei VA nur 0,7 %. Der Anteil an der Bilanzsumme ist weit darunter und damit verschwindend klein).

Die Gliederung der Aktivseite entspricht auch nicht voll dem Liquiditätsprinzip, da z.B. die Wechsel nicht der Position "Kassenbestand, Schecks etc." zugeordnet sind, obwohl sie jederzeit diskontierbar sind. Abgesehen davon handelt es sich um von der Entstehung abgesonderte, abstrakte Schuldverhältnisse. Auch die ausstehenden Einlagen auf das Grundkapital können kurzfristig sein.

Durch die vorgesehene Bilanzgliederung werden Zeitreihenvergleiche äußerst erschwert, und es entsteht ein Bruch, da Vergangenheitswerte kaum rekonstruiert werden können.

Es wird daher vorgeschlagen, den Umfang der Bilanz zu verkleinern, da die EG-Richtlinie Wahlmöglichkeiten vorsieht, um die Stetigkeit auch gegenüber der Vergangenheit möglichst zu wahren.

Weiters wird vorgeschlagen, die Titel von Bilanzpositionen in eine Kurzform zu bringen.

Abs 2 Vorjahresvergleich

Die Darstellung der Vorjahresvergleichsziffern soll, wie bisher gehandhabt, auch in abgekürzter Form (in Mio S) und nur für Hauptpositionen möglich sein.

Die Zahlen im Jahresabschluß sollten in vollen 1000 S angegeben werden können. Dadurch würde wohl kaum eine qualitative Einbuße der Aussagekraft eintreten.

Zu § 223 Gliederung der Bilanz

Abs 1 Kontoform-Staffelform

Anstelle der Kontoform wird die Staffelform bei der Bilanz (oder zumindest ein Wahlrecht) vorgeschlagen, da die Kontoform zu sehr in die Breite geht (z.B. Anlagenkasten, Vorjahresvergleichszahlen, Konsolidierung, EDV-Ausdruck). Diesbezüglich hat auch bereits die Wiener Zeitung eine Umstellung auf die Staffelform bei der Veröffentlichung der Jahresabschlüsse zwangsläufig aus Platzgründen vornehmen müssen.

Abs 2 Aktivseite

Beim Anlagevermögen wird vorgeschlagen, die immateriellen Wirtschaftsgüter wegen der bereits erwähnten unbedeutenden Größenordnung in eine Position "Immaterielle Vermögensgegenstände zusammen zu fassen und sie den Finanzanlagen zuzuordnen, wie dies vielfach international gehandhabt wird.

Die geleisteten Anzahlungen erscheinen im Anlagevermögen sowohl unter B.I.3. und B.II.6. auf (unter B III hingegen nicht). Sie sollten wie im Aktiengesetz in einer einzigen Position am Ende des Anlagevermögens ausgewiesen werden. Allfällige Besonderheiten könnten angemerkt werden, wie z.B. Anzahlungen für Finanz- oder Sachanlagen. Da diese Position auch im Anlagenkasten in der Entwicklung dargestellt werden soll, verleitet dies zu Doppelzählungen beim Anlagenzugang und Abgang in seiner Gesamtheit und zur unrichtigen Erfassung der Investitionen.

Auch die Zusammenfassung mit der Position Anlagen im Bau (vgl. B.II.6.) erscheint nicht sinnvoll, sie widerspricht - wenn auch in der EG-Richtlinie vorgesehen - der Bilanzwahrheit.

Bei den Sachanlagen sieht die EG-Richtlinie nur 4 Positionen vor (statt 6 im RLG-Entwurf). Dabei sind unbebaute und bebaute Grundstücke zusammengefaßt und ebenso auch Geschäfts- und Wohnbauten. Dies ist zu begrüßen, da der Ausagewert einer Tiefengliederung gering ist. Es sollte beim Ausweis des Grundvermögens vom Wahlrecht Gebrauch gemacht werden können, eine Aufteilung in "bebaut" oder "unbebaut" sollte im Interesse einer erleichterten Darstellung nicht verlangt werden.

Zu den Ausleihungen (B.III.2.) wird bemerkt, daß diese in der Richtlinie überwiegend als Forderung bezeichnet sind. Der Ausweis sollte als vorletzte Post im Anlagevermögen - und wie die Anzahlungen nicht im Anlagenkasten - erfolgen, sofern nicht ein Ausweis im Umlaufvermögen zu bevorzugen ist. Der Ausweis im Anlagevermögen wirft auch das Problem der Bewertung auf, da beim Anlagevermögen das gemilderte Niederstwertprinzip gilt. Im ÖIAG-Bereich werden nur die Darlehen an Wohnungsgesellschaften im Anlagevermögen erfaßt, da sie Investitionen ersetzen. Es wird daher vorgeschlagen, die übrigen Ausleihungen nur im Umlaufvermögen als "Forderungen" vorzusehen.

Bei B.III.3. sollte der Begriff "Wertrechte" erläutert werden.

Beim Umlaufvermögen geht die Position C.I.4. "noch nicht abrechenbare Leistungen" über die EG-Richtlinie hinaus und wäre daher nicht erforderlich. Die Aufteilung auf Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und fertige Erzeugnisse sollte nach dem Überwiegensprinzip erfolgen.

Weiters wäre beim Umlaufvermögen aus Zweckmäßigkeitsgründen (die Anmerkung ist platzsparender) die Zusammenfassung der Forderungen (C.II.3. und 4.) wünschenswert.

Unter C.II.4. sollte analog der EG-Richtlinie der Zusatz "und Vermögensgegenstände" entfallen.

Die Position C.II.3. (Forderung gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht) sollte wie bei den Finanzanlagen und wie in der EG-Richtlinie als erste Position aufscheinen.

Bei der Position C.IV (Kassenbestand etc.) wäre es inhaltlich richtiger, die Besitzwechsel hier einzuordnen, da sie wegen der jederzeitigen Diskontierbarkeit genauso flüssig sind wie Schecks. Das gleiche gilt auch für sonstige Wertpapiere (C III 3). Auch die in der Praxis vorkommenden, jederzeit rückholbaren Geldveranlagungen im Konzern wären hier einzuordnen.

Abs 3 Passivseite

Beim Eigenkapital wird eine Unterteilung in Kapital- und Gewinnrücklage nur bei jungen Gesellschaften möglich sein, da wegen der nur siebenjährigen Aufbewahrungspflicht bezweifelt werden muß, daß diese Beträge ermittelbar sind. Durch die uneinheitlichen Ausweise werden Zeitreihenvergleiche und Firmenvergleiche erschwert. Es wird daher der Ausweis in einer Position vorgeschlagen, zumal auch in der EG-Richtlinie keine Trennung vorgesehen ist. In der ÖIAG-Gruppe werden seit jeher die Bewertungsreserven und die unversteuerten Rücklagen den Eigenmitteln zugeordnet. Es wäre wünschenswert, die Position B (unversteuerte Rücklagen) dem Eigenkapital (A) unterzuordnen. Dafür spricht auch der Umstand, daß - wie die Praxis zeigt - die Steuerlatenz nie schlagend geworden ist. Außerdem besteht die Reserve im Ausmaß der Abzinsung der Steuerlatenz. Dem Leser der Bilanz wird durch den Ausdruck "unversteuert" der Inhalt kundgetan. In der EG-Richtlinie ist diese Position nicht vorgesehen und im deutschen Entwurf zum Bilanzrichtliniengesetz ist zwar vermerkt, daß die Sonderposten mit Rücklagenanteil vor den Rückstellungen auszuweisen sind, ohne daß festgelegt wurde, ob unter B oder z.B. unter A V. Auf jeden Fall sollte die Reihenfolge von B 1,2 gewechselt werden, da die Rücklagen in der Praxis vor der Bewertungsreserve ausgewiesen werden.

Die Position D 5 sollte gekürzt werden auf Verbindlichkeiten aus Wechseln (EG).

Die Position Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (D 7), sollte abgesehen von einer Verkürzung aus Zweckmäßigkeitsgründen (die Anmerkung ist platzsparender) mit den sonstigen Verbindlichkeiten (D 8) zusammengelegt werden.

Zu § 224 **Vorschriften zu einzelnen Posten der Bilanz**

Abs 1 Anstelle der Langbezeichnung "Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag" schlagen wir die übliche Kurzbezeichnung "M nuskapital" vor.

Abs 3

und 6 Die Angabe der Beträge mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sollte sinnvollerweise im Anhang gemacht werden können. Da nicht alle Unternehmen über eine EDV verfügen, sollte die Angabe für alle n Frage kommenden Positionen in einer Summe möglich sein. Dabei müßten auch Schätzungen zulässig sein, da die Nichteinhaltung von Zahlungsterminen nicht vorhergesehen werden kann. Im übrigen wird im Interesse einer sparsamen Verwaltung vorgeschlagen, daß der Gesetzgeber auf diese Aufteilung verzichtet und sich mit dem Ausweis der über 5 Jahre fälligen Forderungen und Verbindlichkeiten begnügt. Es darf darauf hingewiesen werden, daß n der ÖIAG-Gruppe zwar der Ausweis langfristiger Verbindlichkeiten verlangt wird, d.s. solche mit einer Fälligkeit von über 1 Jahr, wobei aber bei bestimmten Positionen wieder generell anzunehmen ist, daß sie kurzfristig s nd, z.B. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen. Auch steuerlich gelten Exportförderungskredite nicht als langfristig, obwohl d e Laufzeit oft länger als ein Jahr st. Die Fristen sollten im Abs. 3 und 6 d e gleichen sein, um e nen rascheren Überblick z.B. über die Liquidität zu erhalten bzw. zeitaufwend ge Berechnungen zu vermeiden. Ferner wäre der jeweils letzte Stand der beiden Absätze zu streichen.

Zu § 225 **Erleichterungen für kleine Gesellschaften**

Die Erleichterung für kle ne Gesellschaften schafft eine uneinheitliche Bilanzierung und erschwert zwischenbetriebliche Vergleiche. Bei wechselnder Betriebsgröße an der Grenze der Größenklassen zwingt u.U. in kurzen Abständen zu unterschiedlicher Bilanzierung, wodurch nicht nur zwischenbetriebliche Vergleiche, sondern auch Zeitreihenvergleiche unmöglich gemacht werden. Außerdem beschränken sich die vorgesehenen Erleichterungen ohnedies nur auf wenige Positionen, deren Daten ohnedies in den Büchern festgeschrieben sind und deren Herauslösung durch die zunehmend EDV-gestützte Bilanzierung erleichtert wird. Es sollten daher die nur zwecks Darstellung vorgesehenen Erleichterungen in die Übergangsbestimmungen verwiesen und zeitlich befristet werden.

Die angeführten Merkmale "Umsatz" und "Bilanzsumme" sollten mit den neu diskutierten EG-Werten harmonisieren. Die EG-Werte würden nach der Änderung um ca. 1/3 über den österreichischen Werte liegen.

Zu § 226 **Entwicklung des Anlagevermögens, Pauschalwertberichtigung**

Abs 1 Bei Anlagenanzahlungen und Darlehen soll nur der Stand am Bilanzstichtag (ohne Entwicklung) dargestellt werden müssen, da sonst die Spalte "Zugänge" mehr als nur die Investitionen erfaßt, da die Anzahlungen erst in späteren Jahren zu Investitionen werden und dort erst mühselig wieder herausgerechnet werden müssen. In der Praxis sind Doppelzählungen vorgekommen.

Darüberhinaus wird vorgeschlagen, wie in der EG-Richtlinie als Wahlrecht auf die Darstellung der Anschaffungswerte zu verzichten und die Vorjahresbuchwerte zuzulassen, weil dies kostensparender und rascher erfolgen kann. Auch im Hinblick auf die nur siebenjährige Aufbewahrungspflicht werden die Anschaffungswerte nicht von allen Gesellschaften rekonstruiert werden können.

Abs 3 Die geringwertigen Wirtschaftsgüter sollten nicht als Abgang, sondern richtigerweise als Abschreibung behandelt werden.

Zu § 227 **Ausleihungen**

Es wird auf die Ausführungen zu § 223 Abs. 2 (Ausleihungen) hingewiesen, wonach Ausleihungen einheitlich im Umlaufvermögen (mit Anmerkung) ausgewiesen werden sollten.

Zu § 228 **Beteiligungen, verbundene Unternehmen**

Abs 3 Ist in der derzeitigen Form schlecht lesbar und sollte textlich vereinfacht bzw. besser gegliedert werden.

Zu § 229 **Eigenkapital**

Abs 4 Die Ermittlung von Kapital- und Gewinnrücklagen wird nur bei jungen Firmen möglich sein, da bei anderen Firmen wegen der 7-jährigen Aufbewahrungspflicht kaum mehr eine Aufteilung möglich sein wird. Es sollte daher eine Aufteilung unterbleiben, da sie ohnedies nur als Arbeitsbehelf für die Konsolidierung erforderlich ist.

Zu § 231 Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Abs 2 Zu den einzelnen Positionen ist folgendes (zur Berücksichtigung im Gesetz oder in den Erläuterungen) anzumerken:

Zu 1. Umsatzerlöse

Im Entwurf ist die Angabe von Nettoumsatzerlösen (nach Abzug von Erlösschmälerungen) vorgesehen (vgl. § 232 Abs 1). In unserem ÖIAG-Schema, das im gesamten Konzernkreis Anwendung findet, werden Bruttoumsatzerlöse, Umsatznebenerlöse, Erlösmehrungen und Erlösschmälerungen wie folgt ausgewiesen:

Umsatzerlöse = identisch mit üblichem Bruttoerlösbegriff: Ausgangsfakturensumme für Lieferungen eigener Erzeugnisse und Leistungen an Dritte inkl. Kommissionen, Provisionen, Agenturgeschäfte, Know-how, Lizenzen udgl. sowie Handelswarenerlöse ohne Mehrwertsteuer, aber inklusive weiterverrechneter Mineralölsteuer; Storni, Rücknahmen sowie die in den Fakturen bereits abgesetzten Rabatte und sonstigen handelsüblichen Preiskürzungen (außer Skonti) sind zu saldieren.

Der Ausweis von Teillieferungen und Teilleistungen im Umsatzerlös oder unter den Bestandsveränderungen richtet sich nach folgenden Grundsätzen:

Bilanzierung von Teillieferungen und Teilleistungen

Unter "Forderungen aufgrund von Warenlieferungen und Leistungen" dürfen nur solche Ansprüche ausgewiesen werden, die

- a) aufgrund der zum Bilanzstichtag erbrachten Lieferungen und Leistungen als in feststehender Höhe entstanden angesehen werden,
- b) dem Auftraggeber durch Übermittlung einer Abrechnung bekanntgegeben wurden und
- c) innerhalb des in der betreffenden Branche üblichen Zahlungszieles fällig sind.

Stellt die Lieferung oder Leistung eine vollständige Erfüllung eines bestimmten, vertraglich vereinbarten Teiles der Gesamtleistung dar und treffen die obigen Merkmale a) bis c) zu, sind diese sogenannten "selbständigen Teillieferungen und Teilleistungen" wie die üblichen Liefer- und Leistungsforderungen zu bilanzieren.

Bei den unselbständigen Teillieferungen und Teilleistungen liegen am Bilanzstichtag zwar schon fertiggestellte und ausgelieferte Teile oder noch nicht fertiggestellten Werklieferung oder Werkleistung vor (gleichgültig, ob die gelieferten Teile selbständig funktionsfähig sind oder nicht), durch die jedoch auch Teile des zu Grunde liegenden Vertrages nicht vollständig erfüllt werden. Da dadurch noch keine Vertragserfüllung gegeben ist, entstehen zum Bilanzstichtag noch keine Ansprüche in feststehender Höhe. Aufgrund des Fachgutachtens der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Nr. 52 ist der Ausweis unter Forderungen aufgrund von Warenlieferungen und Leistungen nur dann zulässig, wenn die Punkte

b) und c) zutreffen. Diese Forderungen sind entweder in Klammer oder in einer Fußnote anzumerken.

Gehen die Abrechnungen über solche unselbständige Teillieferungen und Teilleistungen den Abnehmern nicht zu (interne Hausfakturen), so sind diese erbrachten Leistungen daher grundsätzlich entweder unter "Halbfertige Erzeugnisse" oder "Noch nicht fertiggestellte Leistungen" auszuweisen.

Ein Ausweis dieser noch nicht an den Abnehmer fakturierten unselbständigen Teillieferungen und Teilleistungen unter Forderungen ist daher nur dann zulässig, wenn die Übersendung einer Abrechnung aus wichtigen Gründen unterblieben ist, ein derartiger Ausweis nicht den GoB widerspricht, das Prinzip des Ausweises von internen Teilrechnungen und Hausfakturen unter Forderungen bisher mit Zustimmung des Wirtschaftsprüfers praktiziert wurde und sie in Klammer oder in einer Fußnote angemerkt sind.

Die Forderungen aus unselbständigen Teillieferungen und Teilleistungen sind wie Vorräte zu bewerten, da die Aktivierung von Gewinnen vor Realisierung grundsätzlich unzulässig ist. Hinsichtlich der möglichen Ausnahmen wird auf das oben erwähnte Fachsenatsgutachten verwiesen.

Umsatznebenerlöse: sofern eine gesonderte Erfassung möglich ist; im wesentlichen identisch mit üblichem Bruttonebenerlösbegriff, d.s. sonstige betriebliche Erlöse, wie Lieferungen von Nebenerzeugnissen und Leistungen von Neben- und Hilfsbetrieben an Dritte, Verkauf von Abfällen, Veräußerung von Material soweit nicht Handelsware, Einnahmen aus Wohnungswirtschaft u.ä.

Erlösmehrungen: Exportprämien, Preisstützungen, Preisausgleiche udgl; periodenrichtig abgrenzen; bei Geringfügigkeit ist ein gemeinsamer Ausweis mit den Umsatzerlösen möglich.

Erlösschmälerungen inkl. Sonderkosten des Vertriebs: Nachlässe, nachträglich gewährte Rabatte und Bonifikationen, soweit sie das Geschäftsjahr betreffen, Verkaufsprovisionen an Dritte; Versand osten = allfällige im Bruttoerlös abgeholte Versandfrachten vom Erzeugungs- oder Lagerort; Zölle, Umschlagskosten, Transportversicherungen, Transportverpackung, Mineralölsteuer nur bei gesonderter Verrechnung udgl.

Zu 2 Erhöhung oder Verminderung des Bestandes an fertigen und unfertigen Erzeugnissen sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen

Zunächst ist anzumerken, daß der Ausdruck "sowie an noch nicht abrechenbaren Leistungen" zu streichen ist, da diese nicht abrechenbaren Leistungen ohnedies Teil der unfertigen Erzeugnisse sind und darüberhinaus auch in die EG-Richtlinie keinen Eingang gefunden haben. Die Bestandsveränderungen wären - wie in der Praxis bereits gehandhabt - folgendermaßen zu definieren:

Bestandsveränderungen:

- a) **Umwertungen:** Rückführung interner Verrechnungswerte, Tabellen- oder Standardwerte, Überdeckungen auf Bilanzwerte, und Ausweis der Auf- und Abwertung der Bestände
- b) **echte Bestandsveränderungen:** Auf- und Abbau der Bestände zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten inkl. Inventurdifferenzen bei Halb- und Fertigfabrikationen. Der Kurztitel "Bestandsveränderungen" sollte beibehalten werden.

Zu 4 Sonstige betriebliche Erträge

Im Entwurf erhalten die sonstigen betrieblichen Erträge im Vergleich zur derzeitigen Gesetzeslage und Übung eine wesentlich größere Bedeutung, weil hier in Zukunft auch die ungewöhnlichen Posten aufgenommen werden sollen. In der heute üblichen Industriepraxis figurieren die unter 4a) - c) angeführten Punkte unter den entsprechenden a.o. Positionen, da z.B. große Anlagenabgänge (vgl. lit a) manchmal ein Vielfaches des ordentlichen Ergebnisses ausmachen. Diese demonstrative Aufgliederung in die lit a) bis lit c) entspricht auch nicht der EG-Handhabung und sollte daher entfallen.

Unser Definitionsvorschlag wäre daher:

Sonstige betriebliche Erträge:

Betrieblich veranlaßte Kostenvergütungen, innerhalb der normalen Geschäftstätigkeit anfallende

- Vergütungen für Pönale und für Schadensfälle, die nicht mit Anlagenabgängen verrechenbar sind
- weiterverrechnete Zentralverwaltungskosten, Konzernumlagen u.ä.
- Rabatte, Bonifikationen, Refaktien, Frachterstattungen aus Reklamationen (nur insoweit nicht mit Materialeinsatz oder Anlagen verrechenbar)

Erträge aus dem betriebsfremden und a.o. Bereich sollten hier nicht erfaßt werden; die sonstigen betrieblichen Erträge sollten eng abgegrenzt werden; zwischenbetriebliche Verrechnungen, interne Verrechnungen usw. bleiben unbedingt außer Ansatz.

zu 5. Materialaufwand und Aufwendungen für bezogene Leistungen
keine Einwendungenzu 6. Personalaufwand

Die Gliederung zum Entwurf geht über das E -Schema hinaus. Die lit d) (sonstige soziale Aufwendungen) sollte entsprechend der heutigen Praxis an letzter Stelle des Punktes 6 stehen.

zu 7. Abschreibungen

Die Abschreibungen auf das Anlagevermögen sollten folgendermaßen definiert werden:

- Der Ermittlung der Abschreibungen sämtlicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ist die zu erwartende betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer zugrunde zu legen. Als Anhaltspunkt für die Festsetzung der Nutzungsdauer sind die üblichen Abschreibungssätze heranzuziehen. Über die Abschreibungen hinausgehende Wertminderungen sind durch Absetzungen für außergewöhnliche technische (Brand, Bruch, Beschädigung, Unfallschäden etc.) oder wirtschaftliche (vorübergehende Preiseinbrüche, Fehleinschätzungen der Marktlage, wirtschaftliche Überholung udgl.) Abnutzung oder durch Bewertung mit dem Teilwert zu berücksichtigen.
- Bei einer unentgeltlichen Betriebsübertragung darf beim Übertragenden und dem Übernehmer für die Wirtschaftsgüter des übertragenden Betriebes insgesamt nicht mehr als eine Jahresabschreibung geltend gemacht werden.
- Spezialersatzteile (nur Erstaussstattungen) sind in gleicher Weise wie das Wirtschaftsgut abzuschreiben.
- Gestalten sich die Ertragsverhältnisse des ganzen Betriebes durch technische und strukturelle Veränderungen auf die Dauer stark rückläufig, ist für die technischen Betriebsanlagen eine Teilwertabschreibung nicht auszuschließen.
- Geringwertige Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens sind im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zur Gänze abzuschreiben. Bei Vorliegen von Sachgesamtheiten kommt eine Vollabschreibung nur in Frage, wenn der Wert der Sachgesamtheit S 5.000,- nicht überschreitet.
- Beträgt bei Wirtschaftsgütern die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nicht mehr als 1 Jahr, zählen sie nicht zum Anlagevermögen. Dies gilt nicht für die Vorräte des Anlagevermögens.

zu 8. Sonstige betriebliche Aufwendungen

Der gesamte Punkt wäre aus Übersichtsgründen als Saldogröße zuzulassen. Allfällige Einzelanführungen sollten im Anhang erfolgen. Die im Entwurf vorgesehene Aufgliederung lit a) bis lit c) ist auch in der EG-Richtlinie nicht vorgesehen und sollte entfallen.

Im wesentlichen sollen hier erfaßt werden:

Instandhaltung durch Dritte, Mieten, Pacht, Sachversicherungen, Fahrtkosten, Reisespesen, Rechts-, Prüfungs-, Beratungskosten, Patent- und Lizenzgebühren, Werbeaufwand, Vermögensteuer und Gewerbekapitalsteuer, Grundsteuer, Mehrwertsteuer vom Eigenverbrauch und sonstigen nicht persona- und gewinnabhängige Steuern und Abgaben, Beiträge zu Berufsvertretungen, Dotation, Auflösung und Verbrauch von Rückstellungen und wertberichtigungen, soweit diese nicht der Altersversorgung, der Wertberichtigung gemäß § 123 EStG und der Körperschaft- bzw. Gewerbeertragssteuer (inkl. Zuschläge) zuzuordnen sind. Verluste aus dem laufenden Geschäft, Spesen des Geldverkehrs, Betriebsführungskosten, Preisstützungen (= ausgleich) aus Einkaufs- und Verkaufskontrakten bei Koppelungsgeschäften, Umlagen und restlicher betrieblicher Aufwand.

zu 9. Betriebserfolg

Diese Position ist in der EG-Richtlinie und auch im deutschen Entwurf zum Bilanzrichtliniengesetz vorgesehen. Anstelle der Bezeichnung "Betriebserfolg" schlagen wir analog zur letzten Regelung in der BRD jedoch die Bezeichnung "Zwischensumme" vor. Diese neutrale Bezeichnung soll einen unnötigen Konflikt zwischen den Betrieben und dem Gesamtunternehmen vermeiden. Denn es ist unrealistisch anzunehmen, einen Betrieb ohne Finanzierungskosten führen zu können. Für die Betriebe würden ungerechtfertigterweise zu gute Ergebnisse dargestellt werden.

zu 10. Erträge aus Beteiligungen

Unter diesem Punkt sollten mit der Bezeichnung "Beteiligungs- und Organschaftsergebnis" diese Ergebnisse erfaßt werden. Die Punkte 10a, 10b und 12 sind somit in Punkt 10 enthalten. Auch nach der EG-Richtlinie erscheint eine solche Zusammenfassung zulässig. Das Beteiligungs- und Organschaftsverhältnis sollte folgendermaßen abgegrenzt werden:

Ergebnisübernahmen (inkl. Gratisaktien), erhaltene gesellschaftrechtliche Schuldenstreichungen und Sanierungszuschüsse.

zu 11. Zinsenerträge, Wertpapiererträge und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen

zu 14. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon betreffend verbundene Unternehmen

Diese zwei Positionen sollen in einer Position "Saldo aus Zinsen und zinsenähnlichen Aufwendungen und Erträgen" mit der Kurzbezeichnung Zinsensaldo zusammengefaßt werden. Diese umfassenden Aufgliederungen sind unseres Erachtens allenfalls bei Wesentlichkeit im Anhang festzuhalten, ansonsten aber aufgrund des Wahlrechtes in einer Position zusammenzufassen, da die Übersichtlichkeit sonst leiden würde. Die vorgeschlagene Entwurfsgliederung wäre allenfalls bei Banken sinnvoll.

Unter Zinsensaldo sollte bei Industrieunternehmen erfaßt werden: Zinsenaufwendungen inkl. gewährter Skonti, gegebener Diskont, Anleihendisagio; Zinsenerträge inkl. erhaltener Skonti und erhaltenem Diskont.

zu 13. Abschreibungen auf sonstige Finanzanlagen

Mit dieser Position sollte im wesentlichen unter der Kurzbezeichnung "sonstiges Finanzergebnis" folgendes dargestellt werden:

Teilwertabschreibungen sowie Zuschreibungen zu Beteiligungen und Wertpapieren; Kursgewinne und Kursverluste aus Fremdwährungen sowie Veräußerungs- und Verlosungsgewinne bzw. -verluste sollen bei Industrieunternehmen hier außer Ansatz bleiben.

zu 15. Finanzerfolg

Dieser Punkt sollte ersatzlos entfallen (vgl. auch die Ausführungen zum Betriebserfolg).

zu 16. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit

Dieser Punkt sollte wie in Österreich üblich als "Ordentliches Unternehmensergebnis" bezeichnet werden.

zu 17. Außerordentliche Erträge**bis 28: Bilanzgewinn/Bilanzverlust**

Hier schlagen wir folgende in Österreich bei Industrieunternehmen bereits übliche Gliederung vor:

Betriebsfremder und a.o. Aufwand und Ertrag
Bergbauförderung
Sonstige Subventionen
Wirtschaftliches Ergebnis
I-Freibetrag, I-Rücklage
Sonderabschreibungen
Wertberichtigungen gemäß § 123 EStG 1972 (§ 6 Abs. 2 lit c EStG 1988)
Körperschaftsteuer, Gewerbebeertragsteuer
Jahresergebnis vor Rücklagenbewegung
Rücklagenbewegung
Jahresgewinn/Jahresverlust
Vortrag aus dem Vorjahr
Reingewinn/Reinverlust

Erläuterung der Positionen:

Betriebsfremde und a.o. Aufwendungen und Erträge:

Diese Position sollte möglichst eng gefaßt werden; sie umfaßt den Saldo aus außerhalb der normalen Geschäftstätigkeit anfallenden Erträgen und Aufwendungen und dient u.a. der periodenreinen und richtigen Abgrenzung des o. Unternehmensergebnisses. Enthalten sind darin u.a. Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen beim Anlagevermögen (außer sonstiges Finanzergebnis, Veräußerungs- und Verlosungsgewinne bei Wertpapieren, Auflösung nicht verbrauchter Wertberichtigungen sowie Auflösung von Rückstellungen, die seinerzeit aus dem a.o. Ergebnis dotiert wurden, aperiodische Steuerverrechnungen außer Ertragsteuern und lohnabhängige Abgaben, Ergebnis

aus Anlagenabgängen, Schadensfälle, Versicherungsvergütungen, Spenden, Schuldenstreichungen (außer bei Beteiligungen), Investitionsprämie.

Bergbauförderung: Erfassung auch der Zuschüsse für Investitionen

Sonstige Subventionen: z.B. Forschungsförderung, Arbeitsmarktförderung

Wirtschaftliches Ergebnis (= Zwischensumme)

I-Freibetrag (§ 10 EStG), I-Rücklage (§ 9 EStG), Ersatzbeschaffungsrücklage (§ 12 Abs. 1 EStG):

Dotation des I-Freibetrages brutto darstellen (Umwidmung).

Sonderabschreibungen:

Übertragung stiller Rücklagen auf Ersatzwirtschaftsgüter lt. § 12 EStG, Minderung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten wegen Zuwendung aus öffentlichen Mitteln lt. § 6 Z. 10 EStG.

Wertberichtigung gem. § 123 EStG 1972 (§ 6 Abs. 2 lit c EStG 1988), Nettodarstellung als Saldo zwischen Auflösung und Zuführung.

Körperschaftsteuer, Gewerbeertragsteuer inkl. Zuschläge: einschließlich periodenfremder Aufwendungen und Erträge.

Rücklagenbewegung:

Die im Entwurf vorgesehene Aufgliederung in Positionen 24-26 ist weder in der EG-Richtlinie noch im Entwurf zum deutschen Bilanzrichtlinien-Gesetz enthalten. Diese Gliederung erscheint überhaupt nur aus Konsolidierungsgesichtspunkten zweckmäßig und sollte grundsätzlich nicht Gegenstand eines Abschlusses sein, sondern im WP-Bericht seinen Niederschlag finden. Nach unserer Definition sollte die Rücklagenbewegung folgendermaßen abgegrenzt werden:

Unter Rücklagen sind nur offene Rücklagen zu verstehen. Unter Rücklagenbewegung ist neben der erfolgswirksamen Zuführung oder Auflösung auch die Umwidmung von versteuerten Rücklagen in unbesteuerter (I-Freibetrag), nicht jedoch gesellschaftsrechtliche Einlagen gegen Erhöhung von Rücklagen zu verstehen. Die Übertragung des freigewordenen Investitionsfreibetrages auf die freie Rücklage ist nicht erfolgswirksam und daher nicht als Bewegung darzustellen. Die Auflösung des freigewordenen Investitionsfreibetrages zwecks Ergebnisverbesserung ist als Rücklagenbewegung darzustellen.

Abs. 3 Es ist zu begrüßen, daß bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung wahlweise die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zugelassen wurde.

Die zu den einzelnen Positionen des Absatzes 2 (Gesamtkostenverfahren) gemachten Anmerkungen gelten hier sinngemäß.

Zu § 232 Vorschriften zu einzelnen Posten der Gewinn- und Verlustrechnung

Abs. 1 Bezüglich der Definition wird auf die in § 231 Punkt 1 getroffenen Aussagen verwiesen. Zusätzlich sei noch vermerkt, daß es die bisherigen Zahlenreihen erheblich stören würde, wenn man ab Einführung der neuen Vorschriften lediglich die Nettoumsatzerlöse aufzeigte. Eine Korrektur der Vergangenheitszahlen wäre mit großer Mehrarbeit verbunden. Daher sollte vom Wahlrecht der Erweiterung Gebrauch gemacht werden und neben den Nettoumsatzerlösen auch die Bruttoum-

satzerlöse und Erlösschmälerungen aufgezeigt werden können. Es erscheint sinnvoll, da weiterhin die für Veröffentlichungen maßgeblichen Bruttoumsatzreihen weitergeführt werden können.

Abs 2 Bezüglich der Bestandveränderungen sei auf § 231, Punkt 2 verwiesen.

Abs 3 Die Ausweispflicht von überrechneten Gewinnen/Verlusten bringt eine bisher nicht erwünschte Transparenz bei Gesellschaften mit Minderheitenaktionären, ist aber vermutlich unvermeidbar.

Abs 4 Die vorgesehene Aufgliederung bläht die Gewinn- und Verlustrechnung gewaltig auf, eine Aufgliederung im Anhang sollte genügen.

Zu § 233 Außerordentliche Erträge und Aufwendungen

Hier wird auf die entsprechenden Ausführungen des § 231, Punkt 17-28 Bezug genommen.

Zu § 234 Steuern

Im § 234 Abs. 2 wird festgelegt, da die Steuern vom Einkommen und Ertrag auf der Grundlage des Vorschlages für die Gewinnverteilung zu berechnen sind. Diese Bestimmung ist nur im Zusammenhang mit dem bis zum 31.12.1988 geltenden Körperschaftsteuergesetz zu sehen, weil in diesem entsprechend den ausgeschütteten Gewinnen eine Reduktion auf den halben Körperschaftsteuersatz vorgesehen ist. Da im neuen Körperschaftsteuersystem keine Unterscheidung zwischen ausgeschütteten und nicht ausgeschütteten Gewinnen besteht, scheint eine entsprechende Formulierung entbehrlich zu sein.

Weiters wird auf § 231, Punkt 17-28 verwiesen.

Zu § 235 Beschränkung der Ausschüttung von Zuschreibungsbeträgen

Die Ausschüttungssperre ist unverständlich, da bei der ex post richtigen Nichtvornahme der außerplanmäßigen Abschreibung Ausschüttungen zulässig gewesen wären. Vorschlag: Ersatzlose Streichung

Zu Anhang und Lagebericht

Zu § 236 Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

Es sollte die Formulierung des deutschen HGB-Entwurfes gewählt werden: "In den Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben sind oder die im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechtes nicht in die Bilanz oder in die Gewinn- oder Verlustrechnung aufgenommen wurden".

Die Erläuterungspflicht von Änderungen der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sollte auf "wesentliche" Änderungen eingeschränkt werden.

Zu § 237 Ergänzende Angaben zur Erläuterung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung

- Z.2** Geht über die Anpassung an europäische Rechtsnorm hinaus. Eine solche Bestimmung ist allenfalls als Angabe im Wirtschaftsprüferbericht sinnvoll.
- Z.5** Eine präzisere Formulierung wäre von Vorteil ("erheblicher Umfang").
Die Erläuterungspflicht für die in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesenen Rückstellungen (§ 237 Z. 5 HGB) könnte im Einzelfall zur Offenlegung von Informationen führen, die ein bestehendes Risiko noch weiter erhöhen.
- Z.6** Z.6 sollte in Z.1 eingearbeitet und die Positionen definiert werden.
Das Anführen des Barwertes ohne Regelung des Zinssatzes wird zu Schwierigkeiten führen; darüber hinaus sollte man versuchen ein Einengen auf Leasing-Verträge zu erreichen.
- Z.7** Die Aufgliederung nach Tätigkeitsbereichen sollte freigestellt werden, da ihre Veröffentlichung von vorne herein in den meisten Fällen aus Konkurrenzschutzgründen den Unternehmen erhebliche Nachteile zufügen.
Zwischen "...Inlands- und Auslandsumsätze..." sollte der Begriff "Exportumsätze" eingefügt werden.

Zu § 238 Pflichtangaben über verbundene Unternehmen

- Z.1** Bei formaler Interpretation dieser Passagen müßte die Obergesellschaft die Zugänge des immateriellen Anlagevermögens der Konzerngesellschaft angeben. Gemeint dürften wohl sein Anschaffungen der Gesellschaft von einem verbundenen Unternehmen.
- Z.2** Das hier zu veröffentlichende Ergebnis bei Vollorganschaft wäre durch die vorausgegangene Ergebnisabfuhr Null.
Die Berichtspflichten nach Z.2 bereits bei einer Beteiligung ab 25 % einsetzen zu lassen erscheint sachlich nicht gerechtfertigt, da bei Beteiligungen unter 50 % in der Praxis keine Einflußmöglichkeiten (nicht einmal Möglichkeit der Datenbeschaffung) bestehen. Wenn die EG-Richtlinie eine noch niedrigere Beteiligung von 20 % vorsieht, so dürfte dort die Vorstellung einer Publikums-Aktiengesellschaft Pate dieser Regelung gewesen sein, wo man mit einer derartigen Beteiligung tatsächlich in der Hauptversammlung einen Einfluß ausüben kann.
Weiters müßte in Z.2 eingefügt werden, daß die Angaben aufgrund des zuletzt vorliegenden Jahresabschlusses zu machen sind. Sofern kein Konzernabschluß aufzustellen ist, wo § 247 Abs. 3 zum Zug kommt, besteht für ein Unternehmen auch keine Verpflichtung, die nach Z.2 notwendigen Daten bekanntzugeben.
- Z.3** Geht weit über die Anpassung an europäische Rechtsnormen hinaus. Eine solche Bestimmung ist allenfalls als Angabe im Wirtschaftsprüferbericht sinnvoll.

Zu § 239 Pflichtangaben über Organe und Arbeitnehmer

Abs 1

Z 1 Es sollte ein Wahlrecht der stichtagsbezogenen Angabe der Zahl der Arbeitnehmer bestehen, um der bisher üblichen Veröffentlichungspraxis im Sinne der Ste-
tigkeit zu entsprechen.

Z 2 Der gewünschte Ausweis geht weit über das heute übliche Ausmaß hinaus und
kann zu Konfliktsituationen zwischen Unternehmensführung und Belegschaft
führen.

Z 3 und 4 Geht über die Anpassung an europäische Rechtsnormen weit hinaus. Eine
solche Bestimmung ist in dieser Form allenfalls als Angabe im
Wirtschaftsprüferbericht sinnvoll.

Wünschenswert wäre, daß nur eine Aufwandsgliederung nach Abfertigungen und
Pensionen zu erfolgen hat.

Die Bestimmung in Z. 4 lit a: "Erhalten Mitglieder des Vorstandes von
verbundenen Unternehmen" bis "..... unter ihrer Bezeichnung anführen;" sollte
nur im konzernrechtlichen Teil des Gesetzes geregelt sein und nicht unter diesem
Paragrafen, der den Einzelabschluß regelt.

Zu § 241 Unterlassen von Angaben

Abs 1 Wäre um das Unternehmensinteresse zu ergänzen

Abs 2, 2. u. 3. Hier ist zu erläutern, daß diese Angaben mittels verbaler Darstellungs-
formen darzulegen sind.

Wenn in Z 2 die Formulierung "Die Angaben gemäß § 238 Z. 2 können
unterbleiben...." ergänzt wird um "und Z. 3", könnte der gesamte Abs. 3 entfallen.

Zu sechster Abschnitt Konzernabschluß und Konzernlagebericht

Währungsumrechnung

Bedauerlicherweise verzichtet der Entwurf auf eine Regelung der
Währungsumrechnung.

Betrachtet man die sehr unterschiedlichen Meinungen in der Literatur zu diesem
Thema und die in der Praxis der internationalen Konzerne divergierenden Verfahren,
wäre es wünschenswert, die Währungsumrechnung gesetzlich zu regeln.
Zwischenkonzernliche Vergleiche der Konzernabschlüsse wären dann leichter zu
bewerkstelligen.

Zu § 244 Pflicht zur Aufstellung (Konzernabschluß und Konzernlagebericht)

Abs 1 Bei der stufenweisen Konsolidierung in mehrstufigen Konzernen können die Fristen beim Konzernabschluß zu Schwierigkeiten führen, da dieser mit dem Jahresabschluß der Obergesellschaft vorzulegen und eine Prüfungspflicht gegeben ist.

**Zu § 254 Zusammenfassung von Eigenkapital und Beteiligungen
Kapitalkonsolidierung**

Abs 1 Aus dem Text geht nicht hervor, ob das Wahlrecht zwischen Buchwert- (Ziffer 1) und Neubewertungsmethode (Ziffer 2) für jede einzelne Beteiligung gilt oder ob für alle zu konsolidierenden Beteiligungen einheitlich eine der beiden Methoden zu wählen ist.

Für Variante 1 spricht der Grundsatz der Einzelbewertung.

Andererseits aber heißt es im letzten Abs. 1 ".... Die angewandte Methode ist ... anzugeben". Daraus kann der Schluß gezogen werden, daß nur eine der beiden Methoden für die Kapitalkonsolidierung anzuwenden ist!?

Zuordnung des Unterschiedsbetrages

Kann ein Unterschiedsbetrag bis zur gesamten Höhe der stillen Reserven aufgelöst werden oder ist die Obergrenze der aufzulösenden stillen Reserven die anteilige (bei Vorhandensein von Minderheiten) stille Reserve?

Beispiel:

AW einer 80%igen Beteiligung	100
Eigenkapital der Tochter gesamt	70
ant. EK	56
- Unterschiedsbetrag	44

In den Grundstücken stecken 50 stille Reserven (= anteilig 80 % v. 50 = 40)

Wie ist vorzugehen?

Variante 1: nur anteilig
40 Verteilung der stillen Reserven auf
Grundst.
4 Goodwill
44 gesamt

oder

Variante 2: 44 Verteilung auf Grundstücke
0 Goodwill

Widerspricht nicht das Offenlassen beider Varianten den GOB (Vermögensgegenstand ist Goodwill oder Grundstück!?). Im Sinne einer willkürlichen Bewertung sollte der Text entsprechend ergänzt werden!

Zu § 258 Steuerabgrenzung

Im Gegensatz zum Einzelabschluß ist beim Konzernabschluß eine Steuerabgrenzung vorgesehen und auch notwendig. Allerdings dürfte dem Vorsichtsprinzip entsprechend eine aktive Abgrenzung nicht auszuweisen sein. Aktive und passive Steuerabgrenzungen könnten wohl gegeneinander aufgerechnet werden, im Falle eines Passivsaldos müßte eine Rückstellung ausgewiesen werden, im Falle eines Aktivsaldos dürfte kein Ausweis erfolgen.

Zu § 264 Wertansatz der Beteiligung und Behandlung des Unterschiedsbetrags

Abs 5 Für die Behandlung der Zwischenergebnisse bei assoziierten Unternehmen verweist dieser Absatz auf § 256 (= Zwischenergebniseliminierung für einbezogene Unternehmen der Vollkonsolidierung).

Dieser Verweis ist widersprüchlich, da in § 256 die Einheitstheorie definitiv angemerkt ist, aber umgekehrt das Wesen der assoziierten Unternehmen darin liegt, kein einbezogenes Unternehmen zu sein.

Daraus ergeben sich folgende Interpretationsschwierigkeiten bei der Zwischenergebniseliminierung:

- A) Assoziiertes Unternehmen liefert an einbezogenes Unternehmen?
- B) Assoziiertes Unternehmen liefert an assoziiertes Unternehmen?
- C) Verbundenes Unternehmen liefert an assoziiertes Unternehmen?

In allen 3 Fällen: Zwischenergebniseliminierung nach § 264 Abs. 5. - ja/nein?

Um Klarheit über diese Zweifelsfragen zu bringen, wäre eine konkrete Ausformulierung für die Behandlung der Zwischenergebnisse bei assoziierten Unternehmen angebracht.

