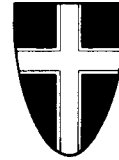


AMT DER
WIENER LANDESREGIERUNG

MD-1523-2/88

Wien, 30. November 1988

Entwurf eines Rechnungs-
legungsgesetzes 1989;
Stellungnahme

An das
Präsidium des Nationalrates

GESETZENTWURF
Z. 57 - GE 088
Datum: - 2. DEZ. 1988
Verteilt 6. 12. 88

H. Bauer

Das Amt der Wiener Landesregierung beehrt sich, in der Bei-
lage 25 Ausfertigungen seiner Stellungnahme zu dem im Be-
treff genannten Gesetzentwurf zu übermitteln.

Für den Landesamtsdirektor:

Beilage
(25-fach)

Dr. Pillmeier
Senatsrat

**AMT DER
WIENER LANDESREGIERUNG**Dienststelle **MD-Büro des Magistratsdirektors**Adresse **1082 Wien, Rathaus**Telefonnummer **42800-2144**

MD-1523-2/88

Wien, 30. November 1988

Entwurf eines Rechnungs-
legungsgesetzes 1989;
Stellungnahme

zu GZ 10.030/94-I 3/88

An das
Bundesministerium für Justiz

Auf das do. Schreiben vom 14. Juni 1988 beehrt sich das Amt der Wiener Landesregierung zum gegenständlichen Gesetzentwurf folgende Stellungnahme abzugeben:

Die Zusammenfassung der Vorschriften über die Buchführung und die Aufstellung der Jahresabschlüsse in einem Gesetz sowie die Schaffung von Regelungen über die Aufstellung von Konzernabschlüssen sind grundsätzlich zu begrüßen. Seitens des Amtes der Wiener Landesregierung werden dagegen auch keine grundlegenden Einwände erhoben.

Das Amt der Wiener Landesregierung sieht sich jedoch veranlaßt, auf folgendes hinzuweisen:

Die §§ 38 bis 47 HGB werden aufgehoben. In den Erläuterungen wird dazu ausgeführt, daß es zweckmäßig war, die Vorschriften über die Handelsbücher - teilweise neu gefaßt - in

- 2 -

ihrer Gesamtheit dem Vierten Abschnitt des Zweiten Buches zuzuordnen. Nicht übernommen wurde allerdings der § 42, nach welchem bei einem Unternehmen des Bundes, eines Landes, einer Gemeinde oder eines Gemeindeverbandes die Befugnis der Verwaltung, die Rechnungsabschlüsse in einer von den Vorschriften der §§ 39 bis 41 abweichenden Weise vorzunehmen, unberührt bleibt. Da den Ländern, Gemeinden und Gemeindeverbänden durch die Voranschlags- und Rechnungsabschlußverordnung (VRV), BGBl.Nr. 440/1986, die Form der Gliederung der Voranschläge und Rechnungsabschlüsse bereits zwingend vorgegeben ist, erscheint der Weiterbestand des § 42 zumindest seinem Gehalt nach notwendig.

Zu einzelnen Bestimmungen ist folgendes auszuführen:

zu Artikel I, Z 9 (Dritter Abschnitt), § 183 Abs. 3:

Hier sollte wohl - den Intentionen des Gesetzes entsprechend - auch der Begriff "Bilanz" durch den Begriff "Jahresabschluß" ersetzt werden.

zu Artikel I, Z 9 (Vierter Abschnitt):

Trotz der durch das Maßgeblichkeitsprinzip gegebenen Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an das Handelsrecht hat sich - offenbar den Bedürfnissen der Praxis entsprechend - im Laufe der Zeit ein eigenes Bilanzsteuerrecht herausgebildet, das sich in den Ansatz- und Bewertungsgrundsätzen vom Handelsrecht erheblich unterscheidet. Diese keinesfalls wünschenswerte Entwicklung läßt bei den Bestrebungen um eine Neucodifizierung der Rechnungslegungsvorschriften die Zielsetzung in den Vordergrund treten, die Neuregelung so zu gestalten, daß wieder eine weitgehende Harmonisierung der beiden Bilanzrechte herbeigeführt wird. Diese Priorität wurde nicht nur bei den Vorarbeiten zum Rechnungslegungsgesetz, sondern auch bei der Neugestaltung

- 3 -

des Einkommensteuerrechtes anerkannt, und es ist unbestreitbar, daß mit dem Einkommensteuergesetz 1988 ein bedeutsamer Schritt in Richtung Harmonisierung getan wurde, worauf im Begleitschreiben des Bundesministeriums für Justiz zum Begutachtungsentwurf auch ausdrücklich Bezug genommen ist. Auf der anderen Seite kann aber das Rechnungslegungsgesetz seine endgültige Form nicht ohne Bedachtnahme auf die neuen einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen und Definitionen erhalten.

Eine Übereinstimmung der Definitionen und Begriffe wäre schon deshalb wünschenswert, weil sich handelsrechtliche Kommentare z.B. bei der Behandlung der Aktivierungsfähigkeit sehr häufig auf die steuerliche Judikatur stützen.

zu § 197 Abs. 2:

Es erscheint wenig sinnvoll, im § 197 Abs. 2 HGB nur den meritorischen Gleichklang mit § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu suchen, was das Aktivierungsverbot bei nichtentgeltlichem Erwerb betrifft, im ersten Fall jedoch von "immateriellen Vermögensgegenständen", im zweiten dagegen von "unkörperlichen Wirtschaftsgütern" zu sprechen. Ganz generell ist im Einkommensteuergesetz immer von Wirtschaftsgütern die Rede, während das Rechnungslegungsgesetz den Ausdruck Vermögensgegenstände verwendet. Ersterwähnter Formulierung wäre der Vorzug zu geben, da "Gegenstand" nach dem allgemeinen Sprachgebrauch in diesem Zusammenhang eher die Vorstellung des Körperlichen erweckt, während im Rechnungslegungsgesetz der Bedeutungsinhalt viel weitgehender ausgelegt wird.

zu § 198 Abs. 7:

Hier besteht beim Damnum bzw. Disagio und bei den Geldbeschaffungskosten bei Anleihen ein Aktivierungswahlrecht, während § 6 Z 3 EStG 1988 eine Aktivierung als zwingend

- 4 -

vorsieht, wobei in den Erläuterungen zum Einkommensteuergesetz 1988 zurecht darauf verwiesen wird, daß Abgelder einer Zinsenvorauszahlung vergleichbar sind. Auch für die zwingende Verteilung von aktivierungspflichtigen Vorauszahlungen gemäß § 4 Abs. 6 EStG 1988 findet sich im Rechnungslegungsgesetz keine Entsprechung.

zu § 198 Abs. 8:

Die Aufhebung des Wahlrechts bzw. die Festlegung der Muß-Vorschrift für die Bildung von Rückstellungen auch für "sonstige ungewisse Verbindlichkeiten" bringt eine nach ihrer materiellen Sinnhaftigkeit kaum zu rechtfertigende Dotierungspflicht für eine Fülle von Bagatellaufwendungen für künftige Belastungen und eine dementsprechende Vervielfachung von Buchungsvorgängen mit sich, da in diesen Fällen die Aufwendungen als Rückstellungen noch vor dem jeweiligen Belegeingang verbucht werden müssen und diese Rückstellungen nach dem Belegeingang im Folgejahr weiterer Buchungen bedürfen.

Bei Aufrechterhaltung des Wahlrechts für Rückstellungsdotierungen könnte bei den Positionen, die für das branchentypische Bilanzbild eines Unternehmens unwesentlich sind, mit einer exakten Buchung im Jahre des Belegeingangs das Auslangen gefunden werden.

Die Dotierungspflicht von Rückstellungen erscheint für bedeutsame oder branchentypische Rückstellungen sehr wohl naheliegend, löst aber bei der Vielzahl weniger bedeutsamer Aufwendungen eine ungehörliche Vervielfachung von Buchungsfällen und eine dementsprechende Verwaltungsaufblähung aus, die ohne Personalaufstockung im buchhalterischen Bereich kaum zu bewältigen wäre.

Der Zwang zur Rückstellungsbildung für laufende Pensionsverpflichtungen wird im speziellen bei den WStW-Elektri-

- 5 -

zitätswerke und WStW-Gaswerke Milliardenhöhe erreichen, wodurch die Unternehmen entsprechend belastet werden und mit einer massiven Verschlechterung der Eigenkapitalstruktur zu rechnen ist.

Die in den Erläuterungen angeführte Dotierung einer Rückstellung für nicht konsumierten Urlaub würde sowohl im buchhalterischen Bereich als auch in der Personalverwaltung bei größeren Unternehmungen zu einem unvertretbaren hohen Verwaltungsaufwand führen, ohne daß hiermit die Aussagekraft des Jahresabschlusses wesentlich beeinflußt oder sonstige Nutzeffekte erzielt werden könnten.

Zur angeführten Rückstellung für Jubiläumsgelder ist zu sagen, daß bei einigermaßen homogener Personalstruktur diese Position kaum größeren Schwankungen unterliegt, die Errechnung aber mit einem bedeutenden Arbeitsaufwand verbunden ist. Deshalb sollte ein Wahlrecht vorgesehen werden.

zu § 203 Abs. 2:

Hier wird normiert, daß Zuschreibungen nur bei Vorliegen besonderer Umstände zulässig sind. Der Begriff "besondere Umstände" ist ein unbestimmter Begriff. Es wird in der Praxis zu Auslegungsproblemen kommen, die erst durch Literatur und Rechtsprechung einer Klärung zugeführt werden können. Weiter sollte sich diese Regelung nur auf das abnutzbare Anlagevermögen beziehen. Beim nichtabnutzbaren Anlagevermögen, wie z.B. Finanzanlagen oder unbebauten Grundstücken, sollten Wertaufholungen auch bei Vorliegen gewöhnlicher Umstände zulässig sein. Eine Harmonisierung mit den entsprechenden steuerrechtlichen Vorschriften, welche auch nur beim abnutzbaren Anlagevermögen den uneingeschränkten Wertzusammenhang vorsehen, wäre anzustreben.

zu § 206 Abs. 3:

Das Wort "mehrere" ist interpretativ und kann in der Praxis

- 6 -

zu verschiedenartigen Ansichten führen. Es sollte daher ein klarer Zeitraum, z.B. mehr als zwei Jahre, normiert werden, über den sich die Ausführung der Aufträge erstrecken muß.

zu § 208:

Abweichungen bei der Bewertung von Einlagen oder bei der Verteilung bestimmter Instandsetzungskosten, insbesondere aber auch bei der Vorsorge für Abfertigungen und Pensionen, bei welcher das Einkommensteuergesetz die Bildung einer Rückstellung in das Ermessen des Unternehmers stellt, lassen es angezeigt erscheinen, den § 208, bei welchem anerkannt werden muß, daß er schon in der Form des Begutachtungsentwurfes eine begrüßenswerte Neuerung darstellt, noch in der Weise zu modifizieren, daß die Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz nicht allein auf steuerliche Begünstigungen abstellt, deren Gewährung von einem entsprechenden Wertansatz in dem nach Handelsrecht vorgeschriebenen Jahresabschluß abhängig ist, sondern eine Harmonisierung auch in weniger eng umschriebenen Bereichen, wie etwa in den erwähnten Beispielen, ermöglicht wird. Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil in unternehmerische Entscheidungen selbstverständlich auch steuerliche Aspekte miteinfließen und diese damit als Bestandteil der Unternehmenssphäre anzusehen sind, der seinen Ausdruck letztendlich auch in der Handelsbilanz finden soll.

In diesem Zusammenhang darf darauf hingewiesen werden, daß die Maßgeblichkeit der Steuerbilanz für die Handelsbilanz in der Bundesrepublik Deutschland schon seit 1965 festgeschrieben ist und auch die 4. EG-Richtlinie, betreffend den Jahresabschluß, die Möglichkeit vorsieht, zwingende steuerliche Vorschriften in den handelsrechtlichen Abschluß zu übernehmen.

- 7 -

zu § 212 Abs. 2:

Entsprechend der in den Erläuterungen hervorgehobenen Gleichstellung mit § 123 Abs. 1 BAO muß es hier wohl richtig heißen: "Die Frist läuft von Schluß des Kalenderjahres, für das die letzte Eintragung in das Handelsbuch vorgenommen ... worden ist".

zu §§ 217, 218 Abs. 3 und 268:

Die Jahresabschlüsse der Unternehmungen der Stadt Wien werden regelmäßig durch das Kontrollamt geprüft. Es sollte daher sichergestellt werden, daß bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die einer solchen Prüfung unterliegen, damit die Abschlußprüfung durch einen Abschlußprüfer i.S. des § 218 Abs. 3 ersetzt wird.

zu Fünfter Abschnitt, Erster Teil:

In der Überschrift müßten, den folgenden Bestimmungen entsprechend, die Worte "und den Lagebericht" entfallen.

zu § 224 Abs. 3 und 6:

Da sämtliche Erträge, die gegen "sonstige Forderungen" zu verbuchen sind, erst nach dem Abschlußtag zahlungswirksam werden - anderenfalls wären sie gegenüber dem Kassakonto ausgewiesen -, würde die Erläuterungspflicht umfangreiche Erklärungen im Bilanzanhang bedingen, die nur noch durch die Beurteilung ihrer "Wesentlichkeit" eingedämmt werden könnten.

Dies gilt spiegelbildlich auch für sonstige Aufwendungen, die gegen "sonstige Verbindlichkeiten" zu buchen sind.

- 8 -

zu § 227:

Hier muß es wohl richtig lauten: "dies gilt jedenfalls bei einer vereinbarten Laufzeit von fünf und mehr Jahren".

zu § 233 Abs. 2:

Die Aussage im Erläuterungsteil, daß aperiodische Erträge und Aufwendungen eines gesonderten Ausweises bedürfen, sollte in dieser Form in den Gesetzestext aufgenommen werden, da der Ausweis aperiodischer Erfolgspositionen "beim jeweiligen Posten" laut Gesetzestext buchhalterische Komplikationen verursacht. So wäre beispielsweise die Übereinstimmung der buchhalterisch ausgewiesenen Umsatzerlöse (Stromerlöse) bei Dauerleistungsverträgen durch aperiodische Erträge (z.B. Nachbelastungen aus Vorperioden) mit periodenrein gestalteten Umsatzstatistiken (Erlösstatistik) nur mit Mühe sichtbar darzustellen.

zu § 237 Abs. 5 und 6:

Die ergänzenden Angaben über nicht bzw. nicht gesondert ausgewiesene Passiva im Anhang zur Bilanz würde den Arbeitsaufwand zur Erstellung der Jahresabschlußarbeiten in kaum sinnvoll erscheinender Weise ausweiten.

zu §§ 243 und 267:

Sowohl im § 243, betreffend die Gesellschaft, als auch im § 267, betreffend den Konzern, wird normiert, daß im Lagebericht unter anderem die voraussichtliche Entwicklung der Gesellschaft bzw. des Konzerns darzustellen (und in weiterer Folge von den Prüfern zu prüfen) ist. Dies wird im Hinblick auf die Unsicherheit jeder Prognose sicher mit bedeutenden Schwierigkeiten (auch hinsichtlich der Haftungsfrage bei den Abschlußprüfern) verbunden sein.

- 9 -

Es müßte daher notwendigerweise das Erfordernis, was in diesem Punkt in den Lagebericht aufzunehmen ist, sehr genau umschrieben werden.

zu §§ 248 und 249:

Der vorliegende Entwurf setzt sich mit der Frage der Trennung zwischen gewerblichen und gemeinnützigen Unternehmen auseinander. In einem Konzern wie z.B. der Wiener Holding Ges.m.b.H. sind neben gewerblichen Betrieben auch zahlreiche gemeinnützige Unternehmen enthalten. Bei diesen sind im Regelfall die Gewinnausschüttungen, so überhaupt Gewinne anfallen, beschränkt bzw. würde die Wiener Holding Ges.m.b.H. im Liquidationsfall nur die einbezahlten Einlagen zurückerhalten und an darüber hinausgehenden Reserven nicht teilhaben können. Auf die einschlägigen Bestimmungen der §§ 10 und 11 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz bzw. § 39 der Bundesabgabenordnung ist hinzuweisen. Diese Beschränkungen stellen dermaßen gravierende Umstände dar, daß eine Einbeziehung in den Konzernabschluß fragwürdig ist. Eine Regelung dieses Problemkreises im Gesetzestext und in den Erläuterungen wäre daher dringend angebracht.

zu §§ 253 ff:

In den §§ 253 ff werden die Konsolidierungsmethoden relativ detailliert angeführt. Es fehlt jedoch ein Hinweis, wie die Beteiligungserträge, die im Regelfall Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaften aus Vorjahren umfassen, zu behandeln sind, zumal die Vorgangsweise auch in der Literatur nicht einheitlich behandelt wird.

zu § 259:

Hier sollte klargestellt werden, daß sich die Anteile nach Auf- und Umwertungen verstehen und nicht den tatsächlichen

- 10 -

Anteilen laut Einzelabschlüssen entsprechen sollen. Auch hiezu gibt es in der Literatur divergierende Meinungen, die zu Diskussionen mit künftigen Abschlußprüfern führen könnten.

zu § 270:

Die hier normierte Neuregelung erscheint verfehlt. Zwar wird der Abschlußprüfer nach wie vor von den Gesellschaftern gewählt, die Auftragserteilung erfolgt jedoch durch den Aufsichtsrat. Die hier entstehenden Fragen im Zusammenhang mit Honorierung, Rechnungsprüfung, Bezahlung und Refundierung durch die geprüfte Unternehmung erscheint äußerst problematisch. Nach der österreichischen Rechtsordnung stellt der Aufsichtsrat ein Kontrollorgan dar und ist von Maßnahmen der Geschäftsführung ausgeschlossen.

Aus praktischen Überlegungen erscheint auch die Teilnahme des gesamten Aufsichtsrates bei einem einzigen Punkt der Tagesordnung der Generalversammlung (Wahl des Abschlußprüfers) unzweckmäßig zu sein.

zu §§ 277 ff:

Nach §§ 277 ff sind in Hinkunft nicht nur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu veröffentlichen, sondern auch weite Teile des sogenannten Anhanges. Unter anderem wären auch die Pflichtangaben des § 236 zu veröffentlichen. Gemäß letztgenannten Paragraphen sind im Anhang die Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung sowie die darauf angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden so zu erläutern, daß ein möglichst sicherer Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens (Konzern) vermittelt wird. Hier müßten die zu veröffentlichenden Angaben auf ein Maß beschränkt werden, daß bei der vorgesehenen Fülle von Daten noch der erforderliche Informationsgehalt gegeben bleibt.

- 11 -

zu Artikel II, Z 13:

Im § 130 Abs. 2 muß die Zitierung "§§ 229 Abs. 2 HGB" lauten.

zu Artikel II, Z 24 lit. c:

Hier müßte es lauten: "(3) Die §§ 201 bis 211 über die Wertansätze ..."

zu Artikel III, Z 3:

Die Neufassung des § 23 GmbHG sieht vor, daß auf große Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Vorschriften über die Bildung einer gesetzlichen Rücklage anzuwenden sind. Die die Rechnungslegung und den Jahresabschluß betreffenden Hinweise auf das Aktiengesetz wurden zur Gänze gestrichen, da diese Vorschriften nunmehr im Handelsgesetzbuch geregelt sind. Damit fehlt der Hinweis auf § 260 des Aktiengesetzes, wonach für gemeinnützige Bauträger die Vorschriften über Ausweis und Bewertung nur sinngemäß gelten und die Vorschriften über die Bestellung des Abschlußprüfers nicht zur Anwendung kommen. Diese bis jetzt für Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften geltende Regelung hat ihren Sinn darin, daß die gemeinnützigen Bauträger gemäß den §§ 5 bzw. 28 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes Mitglied eines gesetzlich anerkannten Revisionsverbandes sein müssen und das Bundesministerium für Bauten und Technik hiezu in einer Verordnung vom 12. Dezember 1979 ausführliche Richtlinien betreffend Prüfung des Jahresabschlusses erlassen hat (Prüfungsrichtlinien-Verordnung).

Nach dem vorliegenden Entwurf müßten gemeinnützige Bauträger in der Rechtsform einer Gesellschaft m.b.H. sich nicht nur vom Revisionsverband, sondern auch von einem Wirt-

- 12 -

schaftsprüfer prüfen lassen, was eine unzumutbare Mehrbelastung wäre und offensichtlich auch nicht gewollt ist.

Es wäre daher im Gesetz wieder ein Hinweis auf die Anwendbarkeit des § 206 Aktiengesetz aufzunehmen.

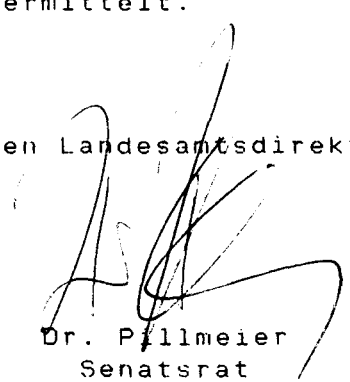
Im Zuge der gegenständlichen gesetzlichen Regelung wird das HGB durchgehend mit Absatzbezeichnungen versehen. Dies sollte zum Anlaß genommen werden, auch das Gesetz über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung zum Zwecke der Erleichterung der Handhabung mit durchgehenden Absatzbezeichnungen zu versehen.

zu Artikel IX:

Im Abs. 3 der Übergangsbestimmungen wird normiert, daß jene Unternehmen, die bislang die Pensionsrückstellung nur im eingeschränkten Ausmaß des Steuerrechts gebildet haben, innerhalb von 10 Jahren auf das handelsrechtlich erforderliche Ausmaß aufstocken müssen. Diese Vorschrift steht im krassen Widerspruch zu den kürzlich normierten steuerlichen Übergangsvorschriften, die die Erhöhung der steuerlichen Pensionsrückstellung über einen Zeitraum von 20 Jahren vorschreiben. Im Sinne einer Harmonisierung von Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht sollte der Entwurf an die neuen steuerlichen Vorschriften angepaßt werden und ebenfalls ein 20-jähriger Übergangszeitraum festgelegt werden.

Gleichzeitig werden 25 Ausfertigungen dieser Stellungnahme dem Präsidium des Nationalrates übermittelt.

Für den Landesamtsdirektor:



Dr. Pillmeier
Senatsrat