



ÖSTERREICHISCHER RECHTSANWALTSKAMMERTAG

Zl. 221/88

GZ 2000/88

An das
Bundesministerium für Justiz

Museumstraße 7
1070 Wien

Betreff: Zl. 10030/94-I 3/88
ENTWURF DES RECHNUNGSLEGUNGSGESETZES 1989

Betreff:	GESETZENTWURF
Zl.	54 GE/9
Datum:	19. MAI 1989
Verteilt 19. Mai 1989 <i>A. Schmid</i>	

St. Blaud

Sehr geehrte Herren!

Der Österreichische Rechtsanwältskammertag dankt für Ihre Zuschrift vom 14.Juni 1988, mit dem der Entwurf des Rechnungslegungsgesetzes 1989 ("RLG") vorgelegt wurde.

Der Österreichische Rechtsanwältskammertag (ÖRAK) hat sich durch eine Arbeitsgruppe, an der Rechtsanwälte aus den Rechtsanwältskammern Wien, Niederösterreich, Burgenland, Oberösterreich, Salzburg und Kärnten teilgenommen haben, im einzelnen mit dem Entwurf befaßt; aufgrund der Arbeitsergebnisse hat der ÖRAK folgende Stellungnahme abzugeben:

Mit dem Entwurf für ein Rechnungslegungsgesetz wurde der erste Teil eines Gesetzesvorhabens verwirklicht, das die bisher größte Reform allgemein handels- und spezifisch gesellschaftsrechtlicher Bestimmungen in der 2.Republik nach sich ziehen wird. Im zweiten Schritt soll die Regelung des materiellen Konzernrechts folgen.

- 2 -

Die gegenwärtig gültigen Vorschriften über die Rechnungslegung, Prüfung und Veröffentlichung waren aus dem Blickwinkel des Gläubigerschutzes und der Insolvenzprophylaxe dringend reformbedürftig. Erste Ansätze sind im Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1982 und im Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1982 zu finden. Die aufgrund der Strukturverbesserungsgesetzgebung verstärkten Ausgliederungstendenzen verdeutlichen die Notwendigkeit der Regelung einer Konzernrechnungslegung.

Die zunehmende Verflechtung Österreichs mit dem europäischen Wirtschaftsraum, insbesondere mit der Bundesrepublik Deutschland, gebot die Berücksichtigung der 4.EG-Richtlinie vom 25.7.1978, die der Vereinheitlichung des Rechtes über den Jahresabschluß dient, der 7.EG-Richtlinie vom 18.7.1983, deren Ziel die Harmonisierung der Konzernrechnungslegung in der EG bildet, sowie der 8.EG-Richtlinie vom 10.4.1984, die europaweit die Zulassungsvoraussetzungen für die mit der Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen der Kapitalgesellschaften beauftragten Personen vereinheitlichen soll. Vorbild für die österreichische Lösung war das deutsche Bilanzrichtliniengesetz vom 19.12.1985, das diese Gesetze in innerdeutsches Recht transformiert hat; dafür sprechen gute Gründe wie enge Wirtschaftsbeziehungen zur Bundesrepublik Deutschland, die Notwendigkeit der Herstellung der Harmonisierung mit dem bundesdeutschen Rechnungslegungsniveau für Zwecke der Konzernabschlüsse, die Verwendbarkeit des umfangreichen deutschen Schrifttums und nicht zuletzt die Vorbereitung einer der wichtigsten Materien im Wirtschaftsrecht auf einen allfälligen Beitritt zu den Europäischen Gemeinschaften. Die Anhebung der derzeit gültigen Rechnungslegungsvorschriften, die in Gestalt des Aktiengesetzes 1965 im wesentlichen auf die deutsche Notverordnung vom 19.9.1931 zurückgehen, auf den Standard anderer westeuropäischer Staaten war ein dringendes Anliegen.

- 3 -

Der ÖRAK begrüßt das Gesetzesvorhaben, das tiefgreifende Änderungen im Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht bewirken wird. Die Ansprüche an die Reformziele waren hoch. In einigen Teilbereichen ist es nicht oder nur unzureichend gelungen, den Erwartungen zu entsprechen. Eine nochmalige und detaillierte Überarbeitung der Materie könnte in einigen Bereichen zur Verbesserung beitragen.

Die Schwerpunkte der Reform

1. Bei den Vorschriften für alle Vollkaufleute:
 - a. Überarbeitung, Erweiterung und Modernisierung der §§ 38 ff HGB;
 - b. gesetzliche Regelung und Präzisierung eines Teiles der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB), insbesondere der materiellen Bilanzkontinuität (Bewertungsstetigkeit, Vollständigkeitsgebot, Saldierungsverbot, Grundsatz der Unternehmensfortführung und des Vorsichtsprinzips);
 - c. Definition bestimmter Aktivierungs- bzw. Passivierungsgebote, -verbote und -wahlrechte;
 - d. straffere Bewertungsvorschriften und damit Einengung der Bewertungsspielräume;
 - e. verbesserte Selbstinformation des Unternehmers und damit des Gläubigerschutzes.

- 4 -

2. Bei den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften

- a. Neugestaltung und Verbesserung der Jahresabschlußgliederung sowie des Geschäftsberichtes;
- b. Erweiterung und Präzisierung der Erläuterungen zum Jahresabschluß im Anhang (Offenlegung);
- c. zukunftsorientierte Ausgestaltung des Lageberichtes;
- d. verbesserte Kontrolle des Schuldendeckungspotentials aus der Sicht des Gläubigerschutzes und der Anlagegesellschafter.

3. Bei Unternehmenszusammenschlüssen

Informations- und Kontrollmöglichkeiten zum Schutz der Gläubiger und Gesellschafter der herrschenden wie der abhängigen Unternehmen durch Aufstellung, Prüfung und Offenlegung eines konsolidierten Konzernabschlusses.

4. Neugliederung und Anpassung der Bestimmungen über die (echte) Stille Gesellschaft.

Die nachstehende Kritik orientiert sich an diesen Zielen.

- 5 -

A. GRUNDSÄTZLICHE BEMERKUNGEN

1. Überaus positiv fällt auf, daß die neuen Rechnungslegungsvorschriften nicht über mehrere Gesetze verteilt wurden, sondern daß sämtliche für Vollkaufleute (ohne Rücksicht auf ihre Organisations- und Rechtsform) geltenden Rechnungslegungsvorschriften in den Abschnitten Vier bis Sieben des Zweiten Buches des HGB zusammengefaßt erscheinen. Damit wird nicht nur die Transparenz gefördert, sondern auch klargestellt, welche Regelungen rechtsformunabhängig Gültigkeit besitzen und welche als Sondervorschriften in das Aktiengesetz oder das GmbH-Gesetz Eingang finden. Positiver Nebeneffekt ist die "Auffüllung" des dritten und vierten Abschnittes des HGB, die durch Aufhebung der Vorschriften über die AG und die KG auf Aktien seit langem nicht besetzt waren.
2. Eine Schwäche des Gesetzestextes liegt darin, daß bilanztechnisches Standardvokabular nicht konsequent durchgehalten ist: zum Beispiel Verwendung des Begriffes "im Anlagevermögen berücksichtigte Eigenleistungen" anstelle von "aktivierten Eigenleistungen" in § 231 Abs.2 Zif.3 oder "Zusammenfassung" statt "Konsolidierung" in den §§ 253 ff, etc. Die terminologische Anpassung der vom HGB verwendeten Begriffe "Bilanz", "Abschluß", "Gewinn oder Verlust" an die Diktion des Rechnungslegungsgesetzes wird zwar - insbesondere unter nicht fachkundigen Anwendern - noch einige Zeit Verwirrung stiften, ist aber im Interesse einer klaren Begriffsbestimmung unerlässlich.
3. Der Titel im Vierten Abschnitt des Zweiten Buches des HGB "Für Vollkaufleute geltende Vorschriften" ist insoferne unglücklich, als die Abschlußprüfung und der Jahresabschluß der "großen Kaufleute" - teilweise abweichend von

- 6 -

den Vorschriften über die Abschlußprüfung bei den "Kapitalgesellschaften" und Konzernen - an anderer Stelle geregelt ist. Die Überschrift impliziert "für alle Vollkaufleute", was in diesem Zusammenhang mißverständlich ist.

4. Fraglich ist, ob die Übergangsvorschriften sinnvoll und die "Diskriminierung" des Art.IX, Abs.10, sachlich gerechtfertigt ist. Danach unterliegen Aktiengesellschaften und gegenwärtig prüfungspflichtige GmbHs bereits mit ihrem ersten, nach dem 31.12.1989 beginnenden Geschäftsjahr den neuen Rechnungslegungsvorschriften, wenn sie die Größenkriterien der in den beiden Jahren vor Inkrafttreten - auf Basis der gemäß §§ 129 ff Aktiengesetz 1965 - erstellten Jahresabschlüsse erfüllen. Alle übrigen Gesellschaften haben eine "Schonfrist" bis zum 3.Jahr nach dem Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes, weil erst zu diesem Zeitpunkt die erforderlichen Kriterien nach den neuen Vorschriften heranzuziehen sind. Nachdem von den Größenkriterien der §§ 217, 225 und 246 zumindest die durchschnittliche Arbeitnehmeranzahl und der Umsatzerlös von den neuen Rechnungslegungsvorschriften unberührt bleibt, wird eine Vereinfachung der Übergangsvorschriften durch Eliminierung der Bevorzugung von "geschonten" Unternehmen, die nicht unter Abs.10 fallen, angeregt.
5. Die systematische Anpassung der Regelungen über die Stille Gesellschaft und ihre Angliederung an die Personengesellschaften des Handelsrechtes sollte zum Anlaß genommen werden, die atypische Stille Gesellschaft gesetzlich zu regeln. An dem Bedürfnis nach einer stillen "Mitunternehmerschaft" wird sich auch nach dem Inkrafttreten der Steuerreform nichts ändern, sodaß der zunehmenden Bedeutung der atypisch stillen Beteiligung durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung Rechnung getragen werden sollte.

- 7 -

6. Die 4.EG-Richtlinie unterscheidet bei den Kapitalgesellschaften drei Größenordnungen, wobei kleinere Gesellschaften Erleichterungen bezüglich Prüfung und Offenlegung genießen:
 - a. Kleine Gesellschaften haben eine Bilanzsumme von höchstens 1,55 Millionen ECU (ca. S 23,000.000,--), Nettoumsatzerlöse von höchstens 3,2 Millionen ECU (ca. S 46,700.000,--) und durchschnittlich höchstens 50 Beschäftigte.
 - b. Mittelgroße Gesellschaften überschreiten eine Bilanzsumme von 6,2 Millionen ECU (ca. S 90,600.000,--), Nettoumsatzerlöse von 12,8 Millionen ECU (ca. S 187,000.000,--) und durchschnittlich 250 Beschäftigte.
 - c. Große Gesellschaften sind alle übrigen.

Der vorliegende österreichische Entwurf unterscheidet lediglich große und kleine Gesellschaften, wobei die Grenzen für große Kapitalgesellschaften für Bilanzsumme und Umsatzerlöse fast doppelt so hoch sind wie jene der EG-Richtlinie. Die österreichische Differenzierung ist daher nicht EG-konform. Daraus ergibt sich aber auch, daß mittelgroße Kapitalgesellschaften, die nach der EG-Richtlinie prüfungspflichtig wären, in Österreich keiner Prüfungspflicht unterliegen. Im Gegensatz zu der Bundesrepublik Deutschland und anderen europäischen Ländern werden daher insbesondere mittelgroße Gesellschaften m.b.H. in Österreich nicht erfaßt werden, was nicht im Sinne des Gesetzeswerkes liegen kann. Aus Gründen der Harmonisierung mit der EG-Richtlinie und der verstärkten Kontrolle über

diese Kategorie der Kapitalgesellschaften wäre daher eine Übernahme der Klassifizierung der EG-Richtlinie wünschenswert.

7. Die umfangreichen Vorschriften des Entwurfes über den Inhalt der Abschlußprüfung betonen zu Recht das Gewicht der unabhängigen und umfassenden jährlichen Prüfung. Sowohl der Prüfungsbericht als auch die Textierung des Bestätigungsvermerkes (§ 274) stellen nicht nur auf die Beantwortung der Frage ab, ob das Rechnungswesen ordnungsgemäß organisiert ist. Auch die Gefährdung des Bestandes des geprüften Unternehmens, die Beeinträchtigung seiner Entwicklung und schwerwiegende Verstöße gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung sind Thema der Prüfung (§ 273/2). Dies setzt eine qualifizierte rechtliche Prüfung der internen Verhältnisse, Verträge (Dauerschuldverhältnisse, langfristige Lieferverträge, etc.) und der sich daraus für das Unternehmen ergebenden möglichen Haftungen, sowie die Prüfung der Exekutierung von Gesellschafterbeschlüssen, voraus. Ein derartiger "Gesetzmäßigkeitsvermerk" kann nach Ansicht des ÖRAK verantwortlich wohl nur von einem Rechtsanwalt erteilt werden, der einer ähnlichen Unvereinbarkeitsregelung wie die "Wirtschaftsprüfer-Pflichtprüfer" unterliegen sollte. Die Verwirklichung dieses Prinzips des "legal audit" entspricht einem dringenden Anliegen des Gläubigerschutzes und sollte durch eine parallel zur wirtschaftstreuhänderischen Prüfung einzurichtenden rechtlichen Pflichtprüfung realisiert werden.

Sollte der "legal audit" derzeit noch nicht gesetzesreif erscheinen, so wäre eine Ergänzung des § 274 durch die gesetzliche Verpflichtung des Abschlußprüfers denkbar, für seine Tätigkeit einen qualifizierten Rechtsberater beizu-

- 9 -

ziehen, was im Bestätigungsvermerk angemerkt werden müßte. Als Zwischenlösung vertretbar erschiene auch, daß der Bestätigungsvermerk durch einen unabhängigen Rechtsanwalt zwingend gegenzuzeichnen ist, wobei die Haftungsvorschriften des Pflichtprüfers auf den Rechtsanwalt ausgedehnt werden müßten.

8. Nach Ansicht nahezu aller Länderkammern wird der Erfolg des Gesetzesvorhabens von der Reform des steuerlichen Gewinnermittlungsrechtes abhängen. Das Rechnungslegungsgesetz sollte zum Anlaß genommen werden, die ungleichförmige Ausübung von Bilanzansatz- und Bewertungswahlrechten in der Handels- und Steuerbilanz zu eliminieren. Auf die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmaßiger Buchführung, die sich aus § 5 Einkommensteuergesetz 1988 ergibt, werden zahlreiche Differenzierungen gestützt, die zwischen Gewinnermittlern nach § 4 Abs.1 und § 5 bestehen. Nicht nur der Ansatz von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten, sondern vor allem die bedeutenden Unterschiede in der Möglichkeit zur Ausübung der steuerlichen Bewertungswahlrechte gründen auf dieser Diskrepanz, die im Interesse eines Gleichklanges der Handels- und Steuerbilanz eliminiert werden müssen. Der Gesetzesentwurf soll eine Anpassung Österreichs am internationalen Standard im Rechnungswesen ermöglichen. Dies bedeutet aber auch, daß österreichische Jahresabschlüsse im Ausland verständlich gemacht werden müssen. Die Bedachtnahme auf Bilanzierungserfordernisse nach Steuerrecht widerspricht diesem Bestreben, weil sie Zwänge in der Bilanzierung schafft, die mit den Zielsetzungen der Rechnungslegung nach dem Handelsrecht in Widerspruch stehen.

B. ZU DEN EINZELNEN BESTIMMUNGEN DES ENTWURFES**Zu § 10/3**

Der letzte Halbsatz "sie können in einer Beilage zum Blatt zusammengefaßt werden" ist in dieser Form unverständlich. Gemeint ist wohl, daß das Amtsblatt zur Wiener Zeitung die Veröffentlichungen in einer Beilage zusammenfassen kann. Das versteht sich von selbst. Dieser Halbsatz hat zu entfallen.

Zu § 193/2

Die Rechnungslegungsfrist sollte exakt festgelegt werden. Im Fall einer Insolvenz und aus der Sicht des Anfechtungsrechtes erscheint dies unerlässlich. Dasselbe gilt für große protokollierte Einzelkaufleute und Handelsgesellschaften, bei denen sich der Mangel einer exakten Rechnungslegungsfrist verschärft auswirken kann.

Zu § 193/3

Die Feststellung, daß der Jahresabschluß in deutscher Sprache aufzustellen ist, müßte genügen. Der Hinweis auf die volksgruppenrechtlichen Bestimmungen in der jeweils geltenden Fassung sind entbehrlich.

Zu § 195

Der Ausdruck "Handelsgewerbe" im 2. Satz ist unglücklich: Im Einklang mit der modifizierten Bestimmung des § 4 HGB sollte er durch den umfassenderen Begriff "Unternehmen" ersetzt werden.

Zu § 197

Das Aktivierungsverbot für Gründungs- und Kapitalbeschaffungskosten und selbst geschaffene immaterielle Werte im Lagevermögen ist bedenklich, weil es innovationfeindlich ist. Für die Aktivierung von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen bedeutet dies zusätzlich ein Augehen von der bisherigen Bilanzierungspraxis.

Zu § 198/3 und § 210

Für Ingangsetzungs- und Umstellungsaufwendungen ist recht formunabhängig ein Aktivierungswahlrecht vorgesehen (§ 198/3), wobei jedoch sowohl bei der Aktivierung als auch bei der Abschreibung (um mindestens 20% p.a.) auf den Grundsatz der Vorsicht Bedacht zu nehmen ist. Während § 210 ausdrücklich den Hinweis auf § 201/1 Zif.3 (Grundsatz der Vorsicht) enthält, fehlt dieser bei § 198/1 Zif.3. Auch hier sollte ein Querverweis aufgenommen werden.

Zu § 201/2

Der Grundsatz der materiellen Bilanzkontinuität darf nur "bei Vorliegen besonderer Umstände" durchbrochen werden. Die Erläuternden Bemerkungen weisen darauf hin, daß Bewertungsänderungen aus bloß bilanzpolitischen Gründen unzulässig sind. Zum mindesten ein Hinweis darauf sollte in den Gesetzestext Eingang finden. Besser wäre eine taxative Aufzählung von Gründen, die eine Durchbrechung der Bilanzkontinuität zulassen.

Zu § 208

Zur "Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips" wird auf das zu A.8. Gesagte verwiesen. Es scheint unerlässlich, die Gewinnermittlungsvorschriften im Einkommensteuergesetz dem Rechnungslegungsgesetz anzupassen. Aus diesem Blickwinkel ist nicht verständlich, daß die Geltendmachung von steuerlichen Begünstigungen die handelsrechtlichen Vorschriften bei der Aufstellung des handelsrechtlichen Jahresabschlusses durchbrechen darf. Wünschenswert wäre eine Harmonisierung der steuerrechtlichen Vorschriften mit jenen des Handelsrechtes, sodaß das Reformziel des sicheren und umfassenden Einblickes in die Vermögens- und Ertragslage erreicht werden kann. Dementsprechend kritisiert der ÖRAK, daß die sowohl im deutschen Bilanzrichtliniengesetz enthaltene Generalklausel, nach der der Jahresabschluß "ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild" vermitteln soll, als auch der Text der 4.EG-Richtlinie, der den Begriff des "true and fair view" prägt, nicht übernommen wurden. Auch damit ist das Ziel der Angleichung der österreichischen Rechnungslegungsvorschriften an europäische Standards nicht verwirklicht. Es ist bedauerlich, daß die schon jetzt regelmäßig gegebene Deformation der Handelsbilanz mit dem Zweck, steuerliche Begünstigungen in Anspruch nehmen zu können, perpetuiert wird. Die Reform sollte zum Anlaß genommen werden, der Diskussion um die "Umkehrung des Maßgeblichkeitsprinzips" ein Ende zu setzen.

Zu § 218/2

Nicht notwendig erscheint der Eingriff in verbandsinterne Willensbildung zur Bestellung des Abschlußprüfers: Das Quorum und die erforderliche Mehrheit der Stimmen sollten eliminiert werden, weil damit ein Eingriff in bestehende gesellschaftsrechtliche Vertragsgestaltungen vermieden werden kann; eine zwingende gesetzliche Regelung erscheint entbehrlich.

- 13 -

Zu § 220/3

Bei großen protokollierten Einzelkaufleuten und Handelsgesellschaften ist die Offenlegungspflicht darauf beschränkt, lediglich den Bestätigungsvermerk, nicht aber auch den Jahresabschluß, beim Handelsregister zu hinterlegen. Der Bestätigungsvermerk ist lediglich ein Beleg für die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens. Da das Zahlenwerk selbst nicht veröffentlicht wird, ist dieser Formalakt sinnlos aus der Sicht nicht nur des Gläubigerschutzes, sondern auch allenfalls zu befürchtender Domino-Effekte bei Großunternehmen (mehr als 500 Dienstnehmer). Wünschenswert wäre daher bei großen Unternehmen auch die Hinterlegung des Jahresabschlusses samt Anhang, zumindest jedoch die zwingende Ergänzung des Bestätigungsvermerkes, der ausweisen muß, ob das Unternehmen in seinem Bestand gefährdet ist.

Zu § 239

Im Interesse besonderer Transparenz erscheint die Offenlegung der Vorstands- und Aufsichtsratsbezüge insoferne gerechtfertigt, als sie laufende Verbindlichkeiten der Gesellschaft darstellen. Dagegen erscheint fragwürdig, ob Vorschüsse und Kredite an Mitglieder des Vorstandes und des Aufsichtsrates unbedingt offengelegt werden müssen. Die Prüfung der Angemessenheit derartiger Verpflichtungen der Gesellschaft obliegt dem Aufsichtsrat bzw. dem Eigentümer; die Durchbrechung dieses Prinzips erscheint im Verhältnis zum Kontrollbedürfnis der Aktionäre nicht gerechtfertigt.

Zu § 258

Nur im Bereich des Konzernabschlusses beinhaltet der Entwurf eine Regelung der latenten Steuerlasten. Aus dieser expliziten Regelung ergibt sich, daß die Aktivierung latenter Steueransprüche für alle übrigen Normadressaten des Rechnungslegungsgesetzes ausgeschlossen ist. Latente Steuerverpflichtungen lassen sich unter Aufwandsrückstellungen subsumieren, während die Aktivierung von Steueransprüchen nicht zulässig sein soll; dies ist sachlich nicht gerechtfertigt.

Zu § 268/1

Kleine Gesellschaften m.b.H. sind - mit Ausnahme derjenigen, die kraft Gesetzes oder Gesellschaftsvertrag einen Aufsichtsrat haben müssen - von der Prüfungspflicht und von der Veröffentlichungspflicht ausgenommen. Die Insolvenzstatistik zeigt, daß gerade kleine Gesellschaften m.b.H. wegen ihrer typischen Unterkapitalisierung extrem insolvenzgefährdet sind; häufig wird ein Konkursverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht einmal eröffnet. Der Durchgriff der Gläubiger auf das Vermögen der Gesellschafter ist kaum möglich (anders beim Einzelkaufmann, OHG oder KG). Aus diesen Gründen müßte besonderes Gewicht auf Gläubigerschutzinteressen gelegt werden, die eine kostenmäßige Mehrbelastung der Unternehmen rechtfertigt. Auch die kleine GmbH müßte daher einer Pflichtprüfung unterworfen worden sein und der Verpflichtung unterliegen, ihren Jahresabschluß samt Anhang, mindestens jedoch den Bestätigungsvermerk mit einem zwingenden Hinweis auf eine allfällige Bestandsgefährdung des Unternehmens beim Handelsregister zu hinterlegen. Ausgenommen von dieser Vorschrift sollte ausschließlich die "Zwerg-Gesellschaft m.b.H." sein, die nach der 4.EG-Richtlinie eine Bilanzsumme von umgerechnet höchstens S 23 Millionen bzw. einen Nettoumsatzerlös von höchstens S 46,7 Millionen und eine durchschnittliche Arbeitnehmeranzahl von 50 aufweist (hiezu Punkt A.6.a.).

- 15 -

Zu § 271/2

Nicht verständlich ist im Hinblick auf die strenge Fassung der Inkompatibilitätsbestimmungen - die zu begrüßen sind -, daß der Besitz von Zwerganteilen (der zwanzigste Teil des Nennkapitals oder eine Beteiligung bis zu S 1 Million) keinen Ausschließungsgrund bilden. Verpflichtungen gegenüber anderen Gesellschaftern (Mandatsverhältnisse oder Syndikatsvereinbarungen) können auch kleinen Beteiligungen großes Gewicht geben. In diesem Sinne erscheinen auch die 25%-Grenzen der lit.3 und 4 bedenklich. Wie der Ausschließungsgrund nach lit.8 (30% der Gesamteinnahmen aus der beruflichen Tätigkeit des Prüfers in den letzten 5 Jahren) praktisch nachweisbar sein soll (etwa durch einen Kleinaktionär), bleibt mehr als fraglich. Diese Bestimmung hat zu entfallen.

Eine direkte Beteiligung des Abschlußprüfers in welcher Höhe auch immer erscheint bedenklich; der Katalog in § 271/2 sollte wesentlich gestrafft werden.

Zu § 274/1

Der nunmehr gesetzlich festgelegte Wortlaut des Bestätigungsvermerkes ist lediglich ein Beleg dafür, daß das Rechnungswesen des Unternehmens den gesetzlichen Vorschriften entspricht und einen möglichst sicheren Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt. Ergänzungen des Bestätigungsvermerkes sind gemäß § 274/2 nur dann zwingend, wenn sie zur Vermeidung eines falschen Eindrückes über den Inhalt der Prüfung und die Tragweite des Bestätigungsvermerkes dienen. Wenn demnach das Rechnungswesen gesetzmäßig organisiert ist und das vorliegende Zahlenwerk für den Fachmann die Bestandsgefährdung ausweist, könnte

fraglich sein, ob der Bestätigungsvermerk in diesem Fall die Bestandsgefährdung ausdrücklich ausweisen muß. Wie erwähnt, ist dies von besonderer Tragweite bei Unternehmen, die nur den Bestätigungsvermerk zu hinterlegen haben, ohne das Zahlenmaterial der Öffentlichkeit zur Verfügung zu stellen. Dem Gläubigerschutz ist hier nicht Genüge getan, weshalb der Prüfer bei sonstiger Haftung verpflichtet werden sollte, bei allfälliger Bestandsgefährdung des Unternehmens den Bestätigungsvermerk zu ergänzen. In diesem Zusammenhang wird auf das zu Punkt A.7. Gesagte verwiesen.

Zu diesem Themenkreis gehört die Feststellung der drohenden Überschuldung durch den Pflichtprüfer. Die Haftung des Pflichtprüfers wird häufig dazu führen, daß er vorsichtsweise den Bestätigungsvermerk ergänzt, wenn nur der geringste Anlaß zu Zweifeln am Bestand des Unternehmens besteht. Eine Definition des "dynamischen" Überschuldungsbegriffes im Sinne der jüngsten Judikatur des OGH (RdW 1987, 126) würde diesem Problem begegnen. Der Grundsatz der "positiven Fortbestehungsprognose", der zu begrüßen ist, sollte aus diesem Anlaß auch gesetzlich verankert werden.

Zu § 283

Bei verspäteter Vorlage der Jahresabschlüsse samt Anhang bzw. der Bestätigungsvermerke an das Handelsregister oder bei verspäteter Veröffentlichung können Geldstrafen bis zu S 50.000,-- (S 100.000,--) verhängt werden. Die Erfahrung zeigt, daß vielfach Fristen von den Registergerichten übersehen und Geldstrafen von den Organen der Kapitalgesellschaften hingenommen werden. Der Gläubigerschutz ist damit nicht hinreichend gewahrt. Folgende Maßnahmen könnten zur Effizienz beitragen:

- 17 -

- a. In § 283/2 sollte statt der Erhöhung der Geldstrafe eine Freiheitsstrafe angedroht werden.
- b. Zwangsstrafen für die Verletzung der Veröffentlichungsverpflichtungen bzw. für die Vorlage des Bestätigungsvermerkes fehlen für große Einzelkaufleute und große Handelsgesellschaften überhaupt.
- c. In § 220/3 sollte eine Frist für die Vorlage des Bestätigungsvermerkes Eingang finden.
- d. Wenn innerhalb der im Gesetz genannten Fristen (§§ 218/4 und 270/4) kein Abschlußprüfer bestellt wird, so ist über Antrag der bezeichneten Personen ein Abschlußprüfer vom Gericht zu bestellen. § 283 stellt nur einen Verstoß gegen § 270/4 unter Sanktion, nicht jedoch einen gegen § 218/4.
- e. Die bevorstehende Umstellung des Handelsregisters auf EDV wird es ermöglichen, sämtliche Vorlagefristen in Evidenz zu halten. Dies wird eine zuverlässige Erfassung aller säumigen Gesellschaften und ihre rasche Abmahnung ermöglichen. Zusätzlich sollte eine "schwarze Liste" der notorisch säumigen Gesellschaften eingeführt werden, die bei mehrmaligen Verstößen verschärften Strafen unterliegen.
- f. Wenn der Pflichtprüfer nicht in offener Frist bestellt und beauftragt wird, hat das Registergericht nach kurzfristiger Abmahnung von amtswegen auf Kosten des Unternehmens einen Pflichtprüfer zu bestellen. Behinderungen des Pflichtprüfers durch Organe des Unternehmens sollten ebenfalls von § 283 erfaßt werden.

- 18 -

Zu § 112/3 Aktiengesetz

An unerwarteter Stelle - von den Erläuternden Bemerkungen unkommentiert belassen - wird die Auskunftspflicht erheblich verschärft. Während bisher nur überwiegende Interessen der Gesellschaft oder eines beteiligten Unternehmens die Auskunftsverweigerung rechtfertigten, muß nunmehr dem Unternehmen oder einem verbundenen Unternehmen ein erheblicher Nachteil drohen. Erfahrungen der letzten Jahre haben gezeigt, daß ein dringendes Bedürfnis für die Erweiterung der Auskunftspflicht nicht gegeben zu sein scheint; hingegen versuchen immer wieder Gruppen von Berufsinteressenten, den Spielraum des § 112/3 "zu testen". Das spricht gegen eine Erweiterung der Auskunftspflicht.

Hinsichtlich aller anderer Bestimmungen des Entwurfes äußert der ÖRAK keine Bedenken.

Von dieser Stellungnahme wurden 25 Abdrucke dem Präsidium des Nationalrates zugeleitet.

Wien, am 30. November 1988

